

# İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLERDE İADE HAKKININ İNDİRİM YOLUYLA KULLANILMASI

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**

## I- GİRİŞ

Bilindiği üzere, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesine göre yapılan ihraç kaydıyla teslimlerde, tecil edilemeyen katma değer vergisinin iadesi ihracatın gerçekleştiği dönemde yapılabilmekte, ihracatın kısmen gerçekleşmesi halinde ise gerçekleşen kısma isabet eden tutar iade edilmektedir.

İhraç kaydıyla teslimler konusunda son olarak **95 seri numaralı KDV Genel Tebliği**<sup>1</sup> ve **33 seri numaralı KDV Sirkülerinde**<sup>2</sup> beyan ve iadeye ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. **96 seri numaralı KDV Genel Tebliğinde**<sup>3</sup> de iade hakkı doğuran işlemleri bulunan mükelleflerin iade haklarını nakden veya mahsuben talep etmek yerine indirim yoluyla kullanılabilecekleri belirtilmektedir. Dolayısıyla ihraç kaydıyla teslimlerde bulunan mükelleflerin hak etmiş oldukları iadeyi indirim yoluyla kullanabilmeleri mümkündür. Ancak ihraç kaydıyla teslimlerde iade ihracatın gerçekleştiği dönemde yapılabileceği için, iade hakkının indirim şeklinde beyan edilmesi özellik arz etmektedir. Yazımızın ilerleyen bölümlerinde söz konusu Genel Tebliğler ve Sirküler çerçevesinde, ihraç kaydıyla teslimlerde iade hakkının indirim yoluyla kullanılmasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

## II- İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLERDE BEYAN

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesinde; ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV'nin ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği, mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu verginin vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacağı belirtilmiştir. Söz konusu madde çerçevesinde ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin tecil edilemeyen kısmı, ihraç kaydıyla teslim yapanlara iade edilebilmektedir. İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilmesi gereken KDV, ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılabilecektir.

İhraç kaydıyla teslimlere ilişkin beyan, teslimin yapıldığı döneme ait 1 no.lu KDV Beyannamesinin 1 ve 10 numaralı Tablolarına (internet ortamında verilen beyannamenin "Tevkifat Uygulanmayan İşlemler" ile "İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim" Tablolarına) dahil edilmek suretiyle yapılmaktadır.

"**Tablo-1**" de yapılan kayıt ile **bu teslimler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin** beyanı sağlanmakta, "**Tablo-10**"da (internet ortamında verilen beyannamenin "İndirimler ve İhraç Kaydıyla Teslimler" kulakçığının "İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim" Tablosunda) yapılan beyan neticesinde de "**Tecil Edilebilir KDV**", "**Tecil Edilecek KDV**" ve "**İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV**" tutarları belirlenmektedir.

## III- İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLERDE İADE UYGULAMASI

<sup>1</sup> 03.07.2005 tarih ve 25864 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 14.10.2005 tarih ve KDVK-33/2005-12 sayılıdır.

<sup>3</sup> 18.11.2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

İhraç kaydıyla teslimlerde tecil edilemeyen katma değer vergisinin iadesi, ihracatın gerçekleştiği dönemde yapılabilmekte, ihracatın kısmen gerçekleşmesi halinde, gerçekleşen kısma isabet eden tutar iade edilmektedir.

95 seri numaralı KDV Genel Tebliğinde, **ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin** herhangi bir satırına, bu şekilde hesaplanacak iade tutarının yazılmayacağı açıklanmıştır. Bir başka deyişle, iade tutarının beyannamenin 83 üncü satırına (*İhraç Kaydıyla Teslimlerle İlgili Tecil Edilemeyen KDV satırı*) dahil edilmesi şeklindeki uygulamadan vazgeçilmiştir.

Buna göre mükellefler ihraç kaydıyla teslimlerden doğan iadeleri için **ihracatın gerçekleştiği dönemde** iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle birlikte vergi dairesine başvuracaklar, yapılacak değerlendirmeden sonra **iade talepleri bu dönem beyannamesi dışında gerçekleştirilecektir.**

Bu durumda, iade işlemi aşağıdaki şekilde gerçekleştirilecektir:

- Mükellefler, ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların kısmen veya tamamen ihraç edilmesi halinde, **iade talep dilekçesi** ve **gerekli belgelerle** vergi dairesine başvurarak ihracatı gerçekleşen kısma isabet eden tutarın nakden veya mahsuben iadesini talep edeceklerdir.
- Vergi dairesi beyanname verilmesini beklemeden talebi değerlendirerek genel hükümler çerçevesinde talebi sonuçlandıracaktır. Red ve iade, **ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem** beyannamesine (Beyannamenin, 90-*İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV* satırına) dayandırılacaktır.
- Mükellef, bu iade tutarını hiçbir beyannameye 40 veya başka bir satırda göstermeyecektir. İhraç kaydıyla teslimin gerçekleştiği dönem beyannamesinin 90 ıncı satırında bir tutar yer alması ve iade başvurusunun gerekli belgelerle birlikte usulüne uygun olarak yapılması, iade talebinin yerine getirilmesi için yeterlidir.

İade, beyanname dışında gerçekleştirileceğinden, ihracatın gerçekleştiği tarihten sonra ortaya çıkacak bu iade talebine ait tutarın herhangi bir beyannameye dahil edilmesinin, mükerrer iadeye ve dolayısıyla cezalı tarhiyatlara yol açabileceği hususuna dikkat edilmelidir.

#### **IV- İADE HAKKININ İNDİRİM YOLUYLA KULLANILMASI**

**96 seri numaralı KDV Genel Tebliğinin 6 ncı bölümünde**, 39 no.lu KDV Genel Tebliğinin (D) bölümünde açıklandığı üzere, iade hakkı doğuran işlemleri bulunan mükelleflerin bu işlemler dolayısıyla yükledikleri vergileri nakden veya mahsuben iade olarak talep etmek yerine indirim yoluyla giderme tercihinde de bulunmalarının mümkün olduğu belirtilmektedir.

Tercihini bu yönde kullanan mükellefler tarafından iade hakkı doğuran işlem bedelleri Katma Değer Vergisi Beyannamesinin 8 ve 9 numaralı tablolarında beyan edilecek, ancak **Tabloların “Yüklenilen KDV” veya “İadeye Konu Olan KDV” sütunlarına “0” (sıfır) yazılacaktır.** Bu şekilde beyanda bulunan mükelleflerin, iade için istenenler hariç, iade hakkı doğuran işlemi tevsik eden belgeleri beyanname ekinde ibraz etmeleri gerekmektedir.

Genel durum bu olmakla birlikte, ihraç kaydıyla teslimlerde iade hakkının indirim yoluyla kullanılması yukarıdaki açıklamalardan farklı olacaktır. Daha önce de belirtildiği gibi, ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iadeleri, ihracatın gerçekleştiği dönemde iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle birlikte vergi dairesine başvurulması üzerine ilgili dönem beyannamesi dışında gerçekleştirilecektir. Dolayısıyla, iade hakkının indirim yoluyla kullanılmasının istenmesi halinde yapılması gereken işlem hakkında 96 numaralı KDV Genel

Tebliğindeki açıklamalar tek başına yeterli olmayacaktır. Konu ile ilgili açıklamalar **39 seri numaralı KDV Genel Tebliğinde** yer almaktadır.

Söz konusu Genel Tebliğin (D) bölümünde, ihraç kaydıyla teslimleri bulunan mükelleflerin İhraç Kaydıyla Teslimlere Ait Bildirimi doldurmak zorunda oldukları, bu bildirim 102 numaralı satırındaki ( **İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV satırı** ) gösterilen tutarı, dilerlerse iade olarak değil indirim yoluyla giderebilecekleri belirtilmiştir. Tebliğe göre, teslimin yapıldığı dönem beyannamesinde söz konusu satırdaki tutarın, ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin 50 numaralı satırına ( **Önceki Dönemden Devreden İndirilecek KDV satırı** ) dahil edilmesi ve vergi dairesine bu konuda bilgi verilmesi gerekmektedir.

İhraç kaydıyla teslim ve ihracatın aynı dönemde gerçekleşmesi ve iade olarak doğan verginin indirim yoluyla giderilmesinin tercih edilmesi halinde ise **“İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV”** satırındaki tutarın, gelecek dönem beyannamesinin **“Önceki Dönemden Devreden İndirilecek KDV”** satırına yazılması gerekmektedir.

Tebliğ hükümlerinden anlaşılacağı üzere, ihraç kaydıyla teslimlerde bulunan mükellefler, nakden veya mahsup suretiyle geri alabileceği iade tutarını, isterse **ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin**, **“Önceki Dönemden Devreden KDV”** satırına dahil ederek ve vergi dairesine bu konuda bilgi vererek indirim suretiyle giderebileceklerdir. İhraç kaydıyla teslim ve ihracatın aynı dönemde gerçekleşmesi halinde ise **“İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV”** satırındaki (90 no.lu satır) tutar **gelecek dönem beyannamesinin** **“Önceki Dönemden Devreden KDV”** satırına ( 32 no.lu satır) yazılacaktır.

#### **Örnek :**

(A) Ltd. Şti. üretmiş olduğu 500 çift ayakkabıyı, **Ocak 2006** ayında ihracatçı (B) A.Ş.'ye ihraç kaydıyla **10.000 YTL** bedelle teslim etmiştir. Mükellefin bu dönemde KDV'ye yabı diğer teslimlerinin toplam tutarı **20.000 YTL**, indirimler toplamı ise **5.000 YTL**'dir.

Yukarıda yer alan bilgilere göre (A) Ltd. Şti.'nin Ocak 2006 dönemine ait KDV beyannamesinde yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>10- Teslim ve Hizmet Bedeli</b>	<b>30.000</b>
- İhraç kaydıyla teslimler ..... 10.000	
- Diğer teslimler ..... 20.000	
<b>11- Hesaplanan KDV (%18)</b>	<b>5.400</b>
<b>31- Toplam KDV</b>	<b>5.400</b>
<b>37- İndirimler Toplamı</b>	<b>5.000</b>
<b>38- Tecil Edilecek KDV</b>	<b>400</b>
<b>39- Ödenmesi Gereken KDV</b>	-
<b>40- İade Edilmesi Gereken KDV</b>	-
<b>41- Sonraki Döneme Devreden KDV</b>	-
<b>... - İhraç Kaydıyla Teslim Bedeli</b>	<b>10.000</b>
<b>88- İhr.Kay.Tesl. Hesaplanan KDV</b>	<b>1.800</b>
<b>89- Tecil Edilebilir KDV</b>	<b>1.800</b>
<b>90- İhr.Gerç.Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV</b>	<b>1.400</b>

Görüleceği üzere, (A) Ltd. Şti.'nin Ocak 2006 döneminde ihraç kaydıyla teslimleri nedeniyle alacağı KDV iadesi beyannamede 1.400 YTL olarak hesaplanmıştır. Ancak bu tutar

95 no.lu Genel Tebliğ ve 33 no.lu Sirkülerde belirtildiği üzere, beyannamenin 40 no.lu “*İade Edilmesi Gereken KDV*” satırında ayrıca gösterilmemiştir. Söz konusu iade ihracatın gerçekleştiği dönemde mükellefin gerekli belgeler ile vergi dairesine başvurması üzerine yerine getirilecektir.

Örnekte yer alan malların ihracatının **Mart 2006** ayı içerisinde gerçekleştirildiği varsayıldığında, mükellef bu dönemde nakden veya mahsuben iade için başvurabilecektir. Mükellef iade hakkını indirim yoluyla kullanmayı tercih ederse 39 seri no.lu KDV Genel Tebliğinde belirtildiği üzere, ilgili dönem beyannamesini buna göre doldurmalıdır.

Buna göre, mükellefin Mart 2006 dönemi itibariyle hak kazanmış olduğu 1.400 YTL tutarındaki iade tutarının Mart 2006 dönemine ait KDV beyannamesinin “**32-Önceki Dönemden Devreden KDV**” satırına eklenmesi ve vergi dairesine bu konuda bilgi verilmesi gerekir. Ayrıca, iade için istenenler hariç olmak üzere, iade hakkı doğuran işlemi tevsik eden belgelerin de beyanname ekinde ibrazı gereklidir.

Örnekte yer alan malların ihracatının, ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönemde, yani **Ocak 2006** ayı içerisinde gerçekleştirildiği varsayıldığında ise, 39 seri no.lu Genel Tebliğde belirtildiği üzere, yukarıdaki paragrafta yer alan işlemlerin bir sonraki döneme ait beyanname ile (**Şubat 2006**) yapılması gerekmektedir.

#### **V- SONUÇ**

96 seri numaralı KDV Genel Tebliğinde, iade hakkı doğuran işlemleri bulunan mükelleflerin bu işlemler dolayısıyla yükledikleri vergileri nakden veya mahsuben iade olarak talep etmek yerine indirim yoluyla giderme tercihinde de bulunmalarının mümkün olduğu belirtilmektedir. İhraç kaydıyla teslimlerde bulunan mükelleflerin, nakden veya mahsup suretiyle geri alabileceği iade tutarını indirim yoluyla gidermeyi tercih etmeleri halinde, 39 seri no.lu KDV Genel Tebliğinin (D) bölümünde yer alan açıklamalara göre hareket etmeleri gerekecektir.

Buna göre ihraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler hak etmiş oldukları iade tutarını ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin, “*Önceki Dönemden Devreden KDV*” satırına dahil ederek ve vergi dairesine bu konuda bilgi vererek indirim suretiyle giderebileceklerdir. İhraç kaydıyla teslim ve ihracatın aynı dönemde gerçekleşmesi halinde ise “*İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV*” satırındaki tutar gelecek dönem beyannamesinin “*Önceki Dönemden Devreden KDV*” satırına eklenecektir. Ayrıca, ilgili dönem beyannamelerine iade için istenenler hariç olmak üzere, iade hakkı doğuran işlemi tevsik eden belgelerin de eklenmesi gereklidir.

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**

# İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDE İMALATÇI ALEYHİNE OLUŞAN KUR FARKININ İADEYE ETKİSİ ÜZERİNE YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**

**M. Aykut KELECİOĞLU**  
**Gelirler Başkontrolörü**

## **I- GİRİŞ :**

Bilindiği üzere, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 11. maddesinin 1-c bendinde; ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından yapılan teslimlerde tecil-terkin müessesesi düzenlenmiştir. Bu düzenleme uyarınca, ihracatçılar belli şartlar altında kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisini imalatçılara ödemeyecek, mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacak ve söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde de tecil edilen vergi terkin olunacaktır. Bu bent hükmüne göre, ihracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilmesi gereken Katma Değer Vergisi (KDV), ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılmakta; iade veya tecil olunacak vergi miktarı, mükellefin ilgili dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanmaktadır.

İhraç kaydıyla teslimlerle ilgili olarak; vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında kurlardaki düşüş nedeniyle imalatçı aleyhine kur farkı doğması halinde iade tutarının ne olması gerektiği konusunda tereddütler oluşmuş ve öncelikle 14 seri numaralı KDV Sirküleri ile açıklamalar yapılmış, akabinde 5228 sayılı Kanunla, KDV Kanunu'nun 11/1-c hükmünde ibare değişikliğine gidilmiştir. Son olarak, 03.07.2005 tarihinde çıkarılan 95 seri numaralı KDV Genel Tebliği<sup>1</sup> ile uygulamaya yön verilmeye çalışılmıştır.

Yazımızın ilerleyen bölümlerinde konu ile ilgili genel açıklamalar yapıldıktan sonra, 95 numaralı Genel Tebliğ ile yapılan düzenlemeler değerlendirilmiştir.

## **II- KONU İLE İLGİLİ MEVZUAT :**

### **1- İlgili Kanun Hükümleri :**

3065 sayılı KDVK'nun 20. maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde KDV matrahının bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu; bedel deyiminin de malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği belirtilmiştir.

Aynı Kanunun "Döviz ile yapılan işlemler" başlıklı 26. maddesinde de teslim veya hizmet bedelinin döviz ile hesaplanması halinde dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği, cari kuru belli olmayan dövizlerin Türk parasına çevrilmesine ilişkin esasları Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği belirtilmiştir.

---

<sup>1</sup> 03.07.2005 tarih ve 25864 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Vergiye doğuran olayın; mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması anında; malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde ise bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında meydana geleceği KDVK'nun 10. maddesinde belirtilmektedir.

Adı geçen Kanunun "*Matraha Dahil Olan Unsurlar*" başlıklı 24. maddesinin (c) bendine göre, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin KDV matrahına dahil olduğu hüküm altına alınmıştır. Kur farkları da mahiyet itibarıyla yukarıda sayılan unsurlardan farklı olmadığından, KDV Kanunu'nun 24. maddesi uyarınca KDV matrahına dahil edilmelidir.

KDVK'nın 35. maddesinde ise malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vukubulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vukubulduğu dönem içinde düzelterek hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda bahsedilen hükümler birlikte dikkate alındığında; döviz ile yapılan işlemlerde veya dövize endeksli olarak yapılan işlemlerde, teslim veya hizmetin karşılığını teşkil eden döviz tutarının vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki kur üzerinden Türk Lirasına çevrilerek KDV matrahının belirlenmesi, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile bedelin nakden veya hesaben ödendiği tarihler arasında farklılık olması halinde ise nakden veya hesaben ödemenin gerçekleştirildiği tarihe kadar oluşan kur farkı üzerinden KDV hesaplanarak faturada gösterilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Buna göre, alım-satım işlemlerinde teslim bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi ve vergiyi doğuran olay ile bedelin ödendiği tarihler arasında kur farkı oluşması halinde, kur farkının alıcı lehine oluşması halinde alıcı, satıcı lehine oluşması halinde ise satıcı tarafından diğer tarafa kur farkından kaynaklanan bu tutar için fatura düzenlemesi ve üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

## **2- 14 Seri Numaralı KDV Sirküleri İle Yapılan Açıklamalar :**

İhraç kayıtlı teslimler dolayısıyla daha sonra imalatçı aleyhine oluşan kur farklarının (ki alıcı firma açısından lehe olduğu anlamına gelir) KDV'ne tabi tutulup tutulmayacağı 14 Seri Numaralı KDV Sirkülerinin<sup>2</sup> yayımına kadar üzerinde tartışılan bir konu olmuştur.

Söz konusu sirkülerin "*İhraç kayıtlı Dövize Endeksli Teslimlerde Aleyhe Oluşan Kur Farklarının Vergilendirilmesi*" başlıklı 4. bölümünde, Kanunun 11/1-c maddesi hükmü gereğince tecil-terkin uygulanmak suretiyle satın alınan mallara ait bedelinin dövize endeksli olarak belirlenmesi durumunda, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan aleyhe kur farklarının ihracatçı tarafından düzenlenecek fatura ile belgelendirileceği, kur farkı üzerinden katma değer vergisi hesaplanmak suretiyle ihracatçı tarafından beyan edilerek ödeneceği ve söz konusu hesaplanan katma değer vergisinin imalatçı tarafından genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacağı belirtilmektedir.

Görülebileceği üzere, 14 numaralı sirkülerde, imalatçı aleyhine oluşan kur farkı nedeniyle matrahta meydana gelen değişiklik üzerine, iade tutarının hesaplanmasında herhangi bir

<sup>2</sup> 5.5.2004 Tarih ve KDVK-14 / 2004-14 Sayılıdır.

değişiklik öngörülmemiş, ihracatçının oluşan kur farkı üzerinden KDV hesaplayarak genel hükümlere göre işlem yapması yeterli görülmüştür.

Ancak, daha sonra 31.07.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5228 sayılı Kanunla<sup>3</sup> durum değişmiştir.

### 3- 5228 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme :

5228 Sayılı Kanun ihraç kaydıyla mal teslim edenlere yapılacak iadenin sınırının belirlendiği 11/c bendinin beşinci fıkrasında değişiklik yapmıştır. Anılan fıkranın değişmeden önceki hali şu şekildeydi.

**“İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek katma değer vergisi, *ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan miktardan fazla olamaz.*”**

5228 Sayılı Kanunun 59’uncu maddesi yukarıda yer alan ibareyi 31.07.2004 tarihinden geçerli olmak üzere aşağıdaki şekilde değiştirmiştir.

**“İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek katma değer vergisi, *ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olmaz.*”**

5228 sayılı Kanun ile yapılan bu değişiklik ile, 14 numaralı Sirkülerde belirtilen uygulamadan farklı olarak, iade edilecek KDV’nin sınırı değişmiştir. Zira, Sirkülerde belirtilen uygulamaya göre iadenin sınırına ilişkin herhangi bir değişiklik öngörülüyor, meydana gelen kur farkı üzerinden hesaplanan KDV’nin ihracatçı tarafından beyan edilmesi yeterli görülüyordu. Oysa, maddede yapılan değişiklikle, ihraç kaydıyla teslim bedellerinde kurlardaki düşüştan kaynaklanan bir değişiklik olması halinde; alınacak iade miktarının sınırının da değiştirilmesi; daha açık bir ifadeyle, sınırın hesaplanmasında satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesi gerekmektedir. Konuyu bir örnek yardımıyla açıklayacak olursak;

**Örnek:** Tekstil ürünleri imalatçısı, (A) A.Ş. tarafından, 100.000 \$’lık tekstil ürünü, ihraç kaydıyla ihracatçı (B) A.Ş.’ye 02.07.2005 tarihinde teslim edilmiştir. Teslimin gerçekleştiği tarih itibarıyla, 100.000.- \$’ın Türk parası karşılığı 140.000.- YTL’dir. Mükellefin bu dönemde yurt içi satışları tutarı 300.000.- YTL, Önceki Dönemden Devreden İnd. KDV’si 20.000.-YTL, bu döneme ait İnd.KDV’si 60.000- YTL’dir.

Bu verilere göre, imalatçı (A) firmasının KDV beyannamesinde yer alan bilgiler aşağıdaki gibi olacaktır.

#### **Tablo 1- Tevk.Uyglınmyn İşl.**

10- Tes.Hiz.Kar.Teş.Ed.Bed. (300.000+140.000)	:	440.000
11- Hesaplanan KDV (%18)	:	79.200

#### **Tablo 3- Diğer İşlemler**

28- Matrah Toplamı	:	440.000
29- Hesaplanan KDV	:	79.200
31- Toplam KDV	:	79.200

<sup>3</sup> 31.07.2004 Tarih ve 25539 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

**Tablo 4- İndirimler**

32- Önc.Dön.Dev.KDV	:	20.000
33- Bu Dön.İnd.KDV	:	60.000
37- İnd.Topl.	:	80.000

**Tablo 5- Sonuç Hesapları**

38-Tecil Edilecek KDV	:	0
39- Öd.Ger.KDV	:	0
41- Son.Dön.Dev.KDV (37-31)	:	800

**Tablo 10- İhraç Kay.Tesl.**

Tesl.ve Hiz.Bed.	:	140.000
88- Hesaplanan KDV (%18)	:	25.200
89- Tecil Edilebilir KDV	:	25.200
90- İhr.Ger.Dön.İade Ed.KDV (89-38)	:	25.200

Görülebileceği üzere, yukarıdaki verilere göre imalatçı firmanın, ihracatın gerçekleştiği dönemde alacağı iade tutarı 25.200.- YTL olarak hesaplanmıştır.

Yukarıdaki örnekteki ihraç kaydıyla teslim bedeli olan 100.000 \$'ın ödemesinin 28.07.2005 tarihinde yapıldığı, bu tarih itibariyle de Türk parası karşılığının 135.000.-YTL olduğu (İmalatçı aleyhine 5.000.-YTL'lik kur farkı anlamına gelmektedir.) varsayıldığında örneğin çözümü aşağıdaki şekilde olacaktır. 5228 sayılı Kanun ile getirilen değişikliğin gösterilmesi bakımından, çözümde, 5228 sayılı Kanun öncesi ve sonrası durum karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

(YTL)	Kur Farkı Olmaması Halinde	5228 Sayılı Kanundan Önceki Durum	5228 Sayılı Kanundan Sonraki Durum
<b>Tablo 1- Tevk.Uyglınmyn İşl.</b>			
10- Tes.Hiz.Kar.Teş.Ed.Bed.	440.000	440.000	440.000
11- Hesaplanan KDV (%18)	79.200	79.200	79.200
<b>Tablo 3- Diğer İşlemler</b>			
28- Matrah Toplamı	440.000	440.000	440.000
29- Hesaplanan KDV	79.200	79.200	79.200
31- Toplam KDV	79.200	79.200	79.200
<b>Tablo 4- İndirimler</b>			
32- Önc.Dön.Dev.KDV	20.000	20.000	20.000
33- Bu Dön.İnd.KDV	60.000	<b>60.900</b> {60.000+(5.000x0,18)}	<b>60.900</b> {60.000+(5.000x0,18)}
37- İnd.Topl. (32+33)	80.000	<b>80.900</b>	<b>80.900</b>
<b>Tablo 5- Sonuç Hesapları</b>			
38-Tecil Edilecek KDV	0	0	0
39- Öd.Ger.KDV	0	0	0
41- Son.Dön.Dev.KDV (37-31)	800	<b>1.700</b>	<b>1.700</b>
<b>Tablo 10- İhraç Kay.Tesl.</b>			
Tesl.ve Hiz.Bed.	140.000	140.000	140.000
88- Hesaplanan KDV (%18)	25.200	25.200	25.200
89- Tecil Edilebilir KDV	25.200	25.200	<b>24.300*</b> {25.200-(5.000x0,18)}
90- İhr.Ger.Dön.İade Ed.KDV (89-38)	<b>25.200</b>	<b>25.200</b>	<b>24.300</b>

\* 5228 sayılı Kanunla getirilen “ (...) *ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olmaz.*” hükmü uyarınca, iade rakamının sınırının hesabında, aleyhte oluşan 5.000.-YTL'lik kur farkı üzerinden hesaplanan 900.-YTL'lik KDV düşülmüştür.

Görülebileceği üzere, 5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce iade tutarı 25.200.- YTL olarak hesaplanmışken, 5228 sayılı Kanunla, KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesinde



yapılan değişiklikten sonra iade tutarı 24.300.-YTL olarak hesaplanmıştır. Farkın sebebi, ihracatın geręekleştii dönemde iade edilecek KDV'nin sınırının hesaplanmasında imalatçı aleyhine oluşan kur farkının, teslim KDV'sinden düşülmesidir. Bu yasanın gereğidir.

Ancak, 3.7.2005 tarihinde yayımlanan 95 numaralı KDV Genel Tebliğinde, iade tutarının hesaplanmasında herhangi bir değişiklik yapılmaksızın, ihracatçı tarafından kur farkı üzerinden hesaplanan KDV'nin beyan edilmesi ile imalatçı tarafından fazladan alınan iadenin telafi edileceği öngörülmektedir ki bu belirleme yasanın açık hükmüne aykırı bir düzenlemedir. Konu ile ilgili açıklamalara ilerleyen bölümlerde ayrıca değinilecektir.

Öte yandan, yukarıda verilen örnek, ihraç kaydıyla teslimin geręekleştii dönem ile kur farkının doğduğu dönemin aynı dönemler olduğu varsayımına dayanmaktadır. Kur farkı daha sonraki bir dönemde geręekleşmiş ise bu defa, beyanname yukarıdaki örnekte yer alan birinci sütundaki ("*Kur Farkı Olmaması Halinde*" sütunu) gibi doldurulacak; iade rakamında kur farkından kaynaklanan 900.-YTL'lik indirim iadenin yapılmasında ayrıca dikkate alınacaktır.

### **III- 95 SERİ NUMARALI KDV GENEL TEBLİĞİNDE YAPILAN AÇIKLAMALAR :**

3.7.2005 tarihinde çıkarılan 95 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile yukarıda sayılan kanuni düzenlemelerin uygulama şekli konusunda açıklama yapılmıştır. Söz konusu tebliğin "*İmalatçı Aleyhine Matrahta Meydana Gelen Değişikliğe Yönelik Uygulama*" başlıklı (4.2) bölümünde;

-Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesinin 5 inci paragrafında 5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile ihraç kaydıyla teslimlerde iade edilecek katma değer vergisinin, imalatçının satış bedeline göre hesaplanan vergiden, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamayacağını hükme bağlandığı,

-Bu hükme göre, ihraç kaydıyla teslim bedelinin kısmen ya da tamamen sonradan ödenmesi ve ödeme sırasında döviz kurunda düşme olması halinde, ***prensip olarak, iade edilecek azami KDV tutarının yeni döviz kuru üzerinden yeniden hesaplanması, fazla alınmış bir iade varsa mükelleften talep edilmesi ancak, bu tutarın indirim konusu yaptırılması gerektiği,***

belirtilmektedir.

Genel durum bu olmakla beraber, söz konusu bölümün son paragrafında ise yukarıdaki açıklamaların dışında bir uygulamadan bahsedilmektedir. Söz konusu paragrafta yer alan açıklamaya göre; imalatçıların aleyhlerine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçı tarafından düzenlenecek faturaya istinaden ihracatçıya KDV ödemeleri, bu tutarın ihracatçı tarafından beyan edilmesi, imalatçı tarafından da faturada gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılması gerekmektedir. Bu durumda, ***imalatçının fazladan almış olduğu iade tutarı ihracatçı aracılığıyla Hazineye intikal etmekte ve imalatçı tarafından indirim konusu yapılmış olmaktadır.*** Bu nedenle, kurdaki düşüşten kaynaklanan matrah değişikliğine bağlı olarak imalatçının iade tutarında bir değişiklik yapılmasına da gerek bulunmamaktadır.

Bu da şu anlama gelmektedir: Yukarıda vermiş olduğumuz örnekte, 5228 sayılı Kanunla getirilen düzenleme uyarınca iade tutarında yapılan değişikliğe gerek bulunmamakta,

iade miktarında herhangi bir değişiklik yapılmaksızın, ihracatçı tarafından kur farkı üzerinden hesaplanan verginin beyan edilmesi yeterli görölmektedir. Bir bakıma, 11/1-c maddesinde 5228 sayılı Kanunla iade tutarının hesabına yönelik yapılan değişiklik göz ardı edilmektedir. Zira, ihracatçının kur farkı üzerinden imalatçı adına fatura düzenleyerek, hesaplanan vergiyi beyan etmesi, imalatçının da bu vergiyi indirimine konu etmesi yeni bir uygulama değildir. 5228 sayılı Kanundan önce de, imalatçı aleyhine kur farkı olması halinde bu şekilde uygulama yapılmaktaydı. O halde, 5228 sayılı Kanunla iade tutarının sınırına ilişkin değişiklik neden yapılmıştır ve ne anlama gelmektedir?

Yukarıda yer alan örneğimize 95 seri numaralı KDV Genel Tebliğine göre sonucu da bir sütun olarak eklediğimizde durum daha net olarak görülecektir.

(YTL)	Kur Farkı Olmaması Halinde	5228 Sayılı Kanundan Önceki Durum	5228 Sayılı Kanundan Sonraki Durum	KDV G.T. 95'e Göre
<b>Tablo 1- Tevk.Uyglımyın İşl.</b>				
10- Tes.Hiz.Kar.Teş.Ed.Bed.	440.000	440.000	440.000	440.000
11- Hesaplanan KDV (%18)	79.200	79.200	79.200	79.200
<b>Tablo 3- Diğer İşlemler</b>				
28- Matrah Toplamı	440.000	440.000	440.000	440.000
29- Hesaplanan KDV	79.200	79.200	79.200	79.200
31- Toplam KDV	79.200	79.200	79.200	79.200
<b>Tablo 4- İndirimler</b>				
32- Önc.Dön.Dev.KDV	20.000	20.000	20.000	20.000
33- Bu Dön.İnd.KDV	60.000	<b>60.900</b> {60.000+(5.000x0,18)}	<b>60.900</b> {60.000+(5.000x0,18)}	<b>60.900</b> {60.000+(5.000x0,18)}
37- İnd.Topl. (32+33)	80.000	<b>80.900</b>	<b>80.900</b>	<b>80.900</b>
<b>Tablo 5- Sonuç Hesapları</b>				
38-Tecil Edilecek KDV	0	0	0	0
39- Öd.Ger.KDV	0	0	0	0
41- Son.Dön.Dev.KDV (37-31)	800	<b>1.700</b>	<b>1.700</b>	<b>1.700</b>
<b>Tablo 10- İhraç Kay.Tesl.</b>				
Tesl.ve Hiz.Bed.	140.000	140.000	140.000	140.000
88- Hesaplanan KDV (%18)	25.200	25.200	25.200	25.200
89- Tecil Edilebilir KDV	25.200	25.200	<b>24.300*</b> {25.200-(5.000x0,18)}	25.200
90- İhr.Ger.Dön.İade Ed.KDV	<b>25.200</b>	<b>25.200</b>	<b>24.300</b>	<b>25.200</b>

\* 5228 sayılı Kanunla getirilen “ (...) ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olmaz.” hükmü uyarınca, iade rakamının sınırının hesabında, aleyhte oluşan 5.000.-YTL'lik kur farkı üzerinden hesaplanan 900.-YTL'lik KDV düşülmüştür.

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere, 5228 sayılı Kanundan önceki durum ile 95 numaralı Tebliğe göre durum aynıdır. Her ikisinde de ihracatın gerçekleştiği dönemde iade edilecek KDV 25.200.-YTL'dir. Oysa 5228 sayılı Kanunla getirilen değişiklik uyarınca; ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutar 24.300.-YTL'dir. Bir başka deyişle, normal iade tutarından, kur farkında meydana gelen değişiklik üzerinden hesaplanan 900.-YTL kadar daha düşüktür.

Şahsi kanaatimizce 95 numaralı tebliğde yapılan açıklamalar ile 5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklik göz ardı edilmiştir. **Daha açık ifadesiyle, söz konusu tebliğin ilgili bölümü, Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesinin 5 inci paragrafında yer alan “ihraç kaydıyla teslimlerde iade edilecek katma değer vergisinin, imalatçının satış bedeline göre hesaplanan vergiden, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe**

**ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamayacağı” hükmüne aykırıdır.**

Tebliğde; iade tutarında herhangi bir değişiklik yapılmaması şeklindeki uygulama; imalatçının fazladan almış olduğu iade tutarının ihracatçı aracılığıyla Hazineye intikal edeceği ve böylelikle hazine kaybı olmayacağı **varsayımına** dayandırılmaktadır. Oysa, vergi kanunlarımızda herhangi bir şekilde hazine kaybı yönünden bir değerlendirme bulunmamakta, Devletin mükellef özelinde alamadığı vergi veya haksız bir şekilde fazladan iade ettiği vergi “vergi ziyai” kavramı ile açıklanmaktadır. Öte yandan, fazladan alınan iadenin ihracatçı aracılığıyla hazineye intikal edeceği de kesin değildir. Zira, ihracatçının ilgili dönemde ödenecek KDV’si çıkmayabilir, sürekli devreden KDV beyan edebilir, veya ödenecek KDV çıkmasına karşın bunu ödemeyebilir.

#### **IV- SONUÇ :**

İhraç kaydıyla teslimlerde, teslim bedelinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak belirlenmesi durumunda; imalatçılar aleyhine kur farkı oluşması nedeniyle, kur farkının iadeye etkisi sorun oluşturmuş ve konu hakkında çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

Yazımızın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere, konu ile ilgili uygulamaya yön vermek üzere çıkarılan 95 seri numaralı KDV Genel Tebliğindeki, iade tutarında herhangi bir değişiklik yapılması gerekmediği yönündeki açıklama, şahsi kanaatimizce, 5228 sayılı Kanun ile maddede iade tutarının hesabına ilişkin yapılan değişikliğe aykırılık teşkil etmektedir. Kanunda açık şekilde “*İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek Katma Değer Vergisi ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olmaz.*” hükmü yer almakta iken, tebliğ ile böyle bir düzenleme yapılması mümkün değildir.

Maddenin mevcut haline göre;

- iade edilecek azami KDV tutarının yeni döviz kuru üzerinden yeniden hesaplanarak beyannamenin buna göre doldurulması,
- kur farkı iadenin beyan edildiği dönemden sonraki dönemlerde doğmuş ise alınacak iadenin hesabında kur farkından kaynaklanan verginin ayrıca dikkate alınması,
- iade gerçekleştirildikten sonra kur farkının doğması nedeniyle fazla alınmış bir iade varsa, bu defa ilgili vergi dairesince mükelleften talep edilmesi,

gerekmektedir.

Uygulamada kolaylık sağlanması açısından, iade tutarında bir değişiklik yapılmaksızın, ihracatçı tarafından kur farkı üzerinden hesaplanan verginin beyan edilmesi ve imalatçı tarafından da bu verginin indirimine konu edilmesi yeterli görülecekse, anılan madde hükmünün buna göre değiştirilmesi gerekecektir. Bu da maddenin 5228 sayılı Kanun’la değişmeden önceki haline dönülmesi demektir.

# İNDİRİMLİ ORANA TABİ MALLARIN İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMİNDE KDV İADESİ

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**

**Tufan SEVİM**  
**Stj.Gelirler Kontrolörü**

## I- GİRİŞ

Bilindiği üzere, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin (1-c) bendinde; ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından yapılan teslimlere ilişkin tecil-terkin müessesesi düzenlenmiştir. Bu düzenleme uyarınca, ihracatçılar belli şartlar altında kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisini imalatçılara ödemeyecek, mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacak ve söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde de tecil edilen vergi terkin olunacaktır. İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilmesi gereken Katma Değer Vergisi (KDV), ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılmakta; iade veya tecil olunacak vergi miktarı, mükellefin ilgili dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanmaktadır.

İhraç kaydıyla teslimlerde iade edilmesi gereken KDV miktarı genel olarak, tecil edilemeyen KDV'nin iade edilmesi esasına dayanmaktadır. Ancak, indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla tesliminde iade edilecek KDV tutarının hesaplanması, genel orana tabi malların tesliminde yapılan hesaplama göre farklılık arz etmektedir.

Öte yandan, KDV oranlarına ilişkin, son olarak çıkarılan 8.3.2006 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı<sup>1</sup> (BKK) ile bazı tekstil ve konfeksiyon ürünlerinde KDV oranının % 18'den % 8'e indirilmesi ile birlikte ülkemiz ekonomisinin lokomotif sektörlerinin başında gelen tekstil sektörünün üretim alanına giren çok sayıda ürün KDV uygulaması bakımından indirimli orana tabi hale gelmiştir. Bu nedenle, bugüne dek teslimlerini genel KDV oranı üzerinden gerçekleştiren büyük bir mükellef grubu, söz konusu BKK'nın yürürlüğe girmesiyle birlikte KDV uygulaması bakımından indirimli orana tabi işlemlerin kendine has bir takım özelliklerine adapte olma ihtiyacı hissedecektir.

Bu yazımızın konusunu da KDV oranlarında yapılan değişikliklerle birlikte daha geniş bir kesimi ilgilendirir hale gelen, indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimine ilişkin iade usul ve esasları oluşturmaktadır. Konu ile ilgili olarak; indirimli KDV oranları ve ihraç kaydıyla teslimlere ilişkin genel bilgilere yer verildikten sonra, iade tutarının hesaplanması örnek yardımıyla açıklanmıştır.

## II- İNDİRİMLİ KDV ORANLARI

KDV Kanunu'nun "Oran" başlıklı 28. maddesinde, KDV oranının vergiye tabi her bir işlem için % 10 olduğu, Bakanlar Kurulu'nun bu oranı dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhaları için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. Bakanlar Kurulu bu maddeyle kendisine verilmiş olan yetkiye istinaden muhtelif tarihlerde çıkarmış olduğu kararlarla KDV oranlarında çeşitli değişiklikler yapmıştır. 17.07.2002 tarihli ve 2002/4480 sayılı

<sup>1</sup> 2006/10138 sayılı BKK, 08.03.2006 tarih ve 26102 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bakanlar Kurulu Kararıyla<sup>2</sup> %1, %8 ve %18'den oluşmak üzere üç ayrı KDV oranı belirlenmiştir. Söz konusu oranlardan sonuncusu (%18) genel KDV oranını, %18'den düşük olan %1 ve %8'lik oranlar ise indirimli KDV oranlarını ifade etmektedir. Aynı kararın ekini oluşturan I sayılı listede %1 oranında KDV'ye tabi olan teslim ve hizmetler, II sayılı listede ise %8 oranında KDV'ye tabi olan teslim ve hizmetler tek tek sayılmıştır. Anılan listelerde yer alan malların teslimi ve hizmetlerin ifası indirimli orana tabi işlemlerin konusunu teşkil etmektedir. Günümüz itibariyle de bu kararla belirlenen genel oran ve indirimli KDV oranları yürürlükte. Ancak bugüne dek çıkarılan çok sayıda Bakanlar Kurulu Kararıyla I ve II listelerin içerdiği mal ve hizmet çeşitlerinde bir çok değişiklik yapılmıştır. Son olarak 08.03.2006 tarihli ve 2006/10138 sayılı Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı ile 17.07.2002 tarihli ve 2002/4480 sayılı Kararnameye ekli II sayılı listeye yapılan eklemelerle bazı tekstil ve konfeksiyon ürünlerinde KDV oranı % 18'den % 8'e indirilmiştir. Söz konusu kararla indirimli orana tabi kılınan mal çeşitleri aşağıda görüldüğü gibidir:

- İplikler ve iplik imali için hazırlanan her nevi filamentler, lifler, vb.
- Her nevi kumaş,
- İç ve dış giyim eşyası (şapka, kravat, kaşkol, kemer, çorap, eldiven vb. dahil),
- Havlu, bornoz, perde, çarşaf, yastık, yorgan, battaniye, uyku tulumu, her türlü kılıf ve örtüler ile bunların benzeri ev tekstil ürünleri (taşıtlarda kullanılanlar dahil) (yataklar hariç),
- İşlenmiş post, deri ve köseleler ile bunların taklitleri ve bunlardan mamul giyim eşyası (şapka, kemer, kravat, eldiven ve benzerleri dahil),
- Her nevi maddeden mamul ayakkabı, terlik, çizme ve benzerleri,
- Her nevi maddeden mamul çanta, bavul, valiz ve benzerleri,
- Halılar ve diğer dokumaya elverişli maddelerden yer kaplamaları.

İndirimli orana tabi mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan mükellefler, bu teslim ve hizmetlere ilişkin alışlarında genellikle daha yüksek oranda KDV ödemelerinden dolayı, indirim mekanizmasından yararlanarak üzerlerindeki KDV yükünü tam olarak telafi edememektedirler. Bu mükelleflerin genel orana tabi mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle oluşan ödenecek KDV tutarları da yetersiz olduğu takdirde, **indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenip de indiremedikleri vergileri** iade yoluyla telafi etmektedirler. İndirimli orana tabi işlemlerin kendine özgü bir iade mekanizması vardır. Bu işlemlerin iade prosedürüne ilişkin düzenlemeler KDV Kanunu'nun 29/2. maddesi ile 74<sup>3</sup>, 76<sup>4</sup>, 85<sup>5</sup>, 91<sup>6</sup> ve 98<sup>7</sup> seri no'lu KDV Genel Tebliği ile yapılmıştır.

**KDV Kanunu'nun 29/2. maddesine göre;** Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi mükelleflerin vergi borçları ile diğer bazı borçlarına mahsuben ödenmekte, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi ise nakden iade edilebilmektedir. **98 seri numaralı KDV Genel Tebliği** ile, indirimli orana tabi işlemlere ilişkin olarak yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'de 2005 yılı için uygulanması gereken iade talep sınırı 10.000 YTL olarak açıklanmıştır.

<sup>2</sup> 30.07.2002 tarih ve 24831 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> 14.09.2000 tarih ve 24170 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>4</sup> 23.09.2000 tarih ve 24179 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>5</sup> 19.03.2002 tarih ve 24700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>6</sup> 28.02.2004 tarih ve 25387 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>7</sup> 18.03.2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

### III- İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLER HAKKINDA GENEL BİLGİ

KDV Kanunu'nun mal ve hizmet ihracatında KDV istisnasının düzenleyen 11. maddesinin (1-c) bendi uyarınca; imalatçılar, ihraç edilmek şartıyla ihracatçılara yapmış oldukları mal teslimlerine ilişkin olarak ihracatçılardan KDV tahsil etmeyebilmektedirler. İhracatçılar, bu şekilde KDV ödemeksizin satın almış oldukları malları, ihracat istisnası kapsamında KDV tahsil etmeksizin ihraç ettiklerinden, KDV açısından herhangi bir yükümlülük altına girmemektedirler. Bu işlemler silsilesi içerisinde KDV açısından asıl sorumluluk ihracatçılara ihraç kaydıyla mal teslim eden imalatçılar bünyesinde doğmaktadır. İmalatçılar, KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesi hükmüne göre, ihracatçılardan tahsil etmedikleri bu vergiyi ilgili dönem beyannamesine intikal ettirerek vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilmesini sağlayacaklardır. Dolayısıyla imalatçılar, ihracatçılara yapmış oldukları mal teslimleri için düzenleyecekleri faturada KDV hesaplamak ve bu KDV'yi ilgili dönem beyannamesinde göstermek zorundadırlar. Söz konusu bu vergi, vergi dairesi tarafından tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunmaktadır. Tecil edilen vergi ihracatın gerçekleştiği dönemde terkin edilmekte, tecil edilemeyen vergi ise imalatçıya, gerekli koşulların yerine getirilmesi karşılığında iade edilmektedir.

#### A- İhraç Kaydıyla Teslimlerde Beyan

İhraç kaydıyla teslimlere ilişkin beyan, **teslimin yapıldığı döneme ait** 1 no.lu KDV Beyannamesinin 1 ve 10 numaralı Tablolarına (internet ortamında verilen beyannamenin "Tevkifat Uygulanmayan İşlemler" ile "İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim" Tablolarına) dahil edilmek suretiyle yapılmaktadır.

"Tablo-1" de yapılan kayıt ile bu teslimler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin beyanı sağlanmakta, "Tablo-10"da (internet ortamında verilen beyannamenin "İndirimler ve İhraç Kaydıyla Teslimler" kulakçığının "İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim" Tablosunda) yapılan beyan neticesinde de "**Tecil Edilebilir KDV**", "**Tecil Edilecek KDV**" ve "**İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV**" tutarları belirlenmektedir.

#### B- İhraç Kaydıyla Teslimlerde İade Uygulaması

İhraç kaydıyla teslimlerde tecil edilemeyen katma değer vergisinin iadesi, **ihracatın gerçekleştiği dönemde** yapılabilmekte, ihracatın kısmen gerçekleşmesi halinde, gerçekleşen kısma isabet eden tutar iade edilmektedir.

**95 seri no'lu KDV Genel Tebliği<sup>8</sup>** ve **33 seri no'lu KDV Sirkülerinde<sup>9</sup>**, ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin herhangi bir satırına bu şekilde hesaplanacak iade tutarının yazılmayacağı açıklanmıştır. Buna göre mükellefler ihraç kaydıyla teslimlerden doğan iadeleri için ihracatın gerçekleştiği dönemde iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle birlikte vergi dairesine başvuracaklar, yapılacak değerlendirmeden sonra iade talepleri bu dönem beyannamesi dışında gerçekleştirilecektir.

Bu durumda, ihraç kayıtlı teslimlerde iade işlemi, 95 seri no'lu KDV Genel Tebliği ve 33 seri no'lu KDV Sirkülerinde yapılan açıklamalar göz önünde bulundurulduğunda aşağıdaki gibi gerçekleştirilecektir:

- Mükellefler, ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların kısmen veya tamamen ihraç edilmesi halinde, **iade talep dilekçesi** ve **gerekli belgelerle** vergi dairesine başvurarak ihracatı gerçekleşen kısma isabet eden tutarın nakden veya mahsuben iadesini talep edeceklerdir.

<sup>8</sup> 03.07.2005 tarih ve 25864 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>9</sup> 14.10.2005 tarih ve KDVK-33/2005-12 sayılıdır.

- Vergi dairesi beyanname verilmesini beklemeden talebi değerlendirerek genel hükümler çerçevesinde talebi sonuçlandıracaktır. Red ve iade, **ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem** beyannamesine (Beyannamenin, 90-İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV satırına) dayandırılacaktır.
- Mükellef, bu iade tutarını hiçbir beyannameye 40 veya başka bir satırda göstermeyecektir. İhraç kaydıyla teslimin gerçekleştiği dönem beyannamesinin 90. satırında bir tutar yer alması ve iade başvurusunun gerekli belgelerle birlikte usulüne uygun olarak yapılması, iade talebinin yerine getirilmesi için yeterlidir.

İade, beyanname dışında gerçekleştirileceğinden, ihracatın gerçekleştiği tarihten sonra ortaya çıkacak bu iade talebine ait tutarın herhangi bir beyannameye dahil edilmesinin, mükerrer iadeye ve dolayısıyla cezalı tarhiyatlara yol açabileceği hususuna dikkat edilmelidir.

Öte yandan, **96 seri no'lu KDV Genel Tebliğinin**<sup>10</sup> 6. bölümünde, **39 no.lu KDV Genel Tebliğinin**<sup>11</sup> (D) bölümünde açıklandığı üzere, iade hakkı doğuran işlemleri bulunan mükelleflerin bu işlemler dolayısıyla yükledikleri vergileri nakden veya mahsuben iade olarak talep etmek yerine indirim yoluyla giderme tercihinde de bulunmalarının mümkün olduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla, ihraç kaydıyla mal teslimi bulunan mükelleflerin de söz konusu Genel Tebliğler çerçevesinde iade hakkını indirim yoluyla kullanmaları mümkündür.<sup>12</sup>

#### **IV- İNDİRİMLİ ORANA TABİ MALLARIN İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMİNDE İADE TUTARININ HESAPLANMASI VE İADENİN GERÇEKLEŞTİRİLMESİ**

**74 seri no'lu KDV Genel Tebliğinde**<sup>13</sup>, indirimli orana tabi işlemlerden tam veya kısmi istisna kapsamına girenlerin bu istisnaların uygulanmasına ilişkin genel esaslara tabi olacağı belirtilmiştir. Buna göre, indirimli orana tabi işlemlerin tam istisna kapsamına girmesi halinde, bu işlemlere ait yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılması, indirimle telafi edilememesi halinde ise o istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iade olarak talep edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla tesliminde, indirimli orana tabi işlemlerin özel iade prensipleri terk edilerek, iadenin ihraç kaydıyla teslimlere ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilmesi gerekir.

Yazımızın Giriş bölümünde de belirtildiği üzere; ihraç kaydıyla teslimlerde iade edilmesi gereken KDV miktarı genel olarak, tecil edilemeyen KDV'nin iade edilmesi esasına dayanmaktadır. İndirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla tesliminde iade edilecek KDV tutarının hesaplanması ise genel orana tabi malların tesliminde yapılan hesaplama göre farklılık arz etmektedir.

İndirimli orana tabi malların üretiminde nakliye, makine-teçhizat, ambalaj, enerji gibi girdilerde genel vergi oranının uygulanması nedeniyle, ihraç kaydıyla teslim dolayısıyla yüklenilen vergiler, bazı hallerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergilerden fazla olabilmektedir. Bu durumda ise ihraç kaydıyla indirimli orana tabi mal tesliminde bulunan mükellefler, ihraç kaydıyla genel orana tabi mal tesliminde bulunan mükelleflere göre dezavantajlı konuma geleceklerdir. Çünkü, genel orana tabi malların ihraç kaydıyla tesliminde teslim bedeli üzerinden hesaplanıp tahsil edilmeyen KDV genellikle bu teslimlere ilişkin yüklenilen KDV tutarını aşmakta ve mükellefler tahsil edilmeyen bu KDV'nin tamamını tecil ettiremedikleri takdirde iade alabileceklerinden üzerlerinde herhangi bir vergi yükü kalmamaktadır. İhraç kaydıyla indirimli oranda mal tesliminde bulunan mükelleflerin de aynen

<sup>10</sup> 18.11.2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>11</sup> 12.03.1992 tarih ve 21169 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>12</sup> Konu hakkında ayrıntılı bilgi için, Bkz. : İrfan VURAL, "**İhraç Kaydıyla Teslimlerde İade Hakkının İndirim Yoluyla Kullanılması**" Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 208, Ocak 2006, sf. 91.

<sup>13</sup> 14.09.2000 tarih ve 24170 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

bu işleyiş içerisinde, yalnızca teslim bedeli üzerinden hesaplanıp tahsil edilmeyen KDV'yi iade almaları halinde, alımlar sırasında genel oranda KDV ödemeleri nedeniyle telafi edemedikleri bir KDV yüküne maruz kalmaları kaçınılmaz olacaktır.

Maliye Bakanlığı ihraç kaydıyla indirimli oranda mal tesliminde bulunan mükelleflerin aleyhine oluşan bu farklılığı bertaraf edebilmek amacıyla, KDV Kanunu'nun 29/4. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak çıkarmış olduğu **64 seri no'lu KDV Genel Tebliğinde**<sup>14</sup>, indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde iade edilecek verginin hesabında; **ihraç kaydıyla teslim bedelinin genel vergi oranıyla çarpılması ile bulunacak tutardan fazla olmamak kaydıyla, teslimin bünyesine giren vergilerin esas alınacağını** açıklamıştır.

64 seri no'lu KDV Genel Tebliğinden sonra indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla tesliminde iade tutarının hesaplanması hususunda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Söz konusu Genel Tebliğde açıklanan esasların uygulanabilmesi amacıyla KDV beyannamelerinin 10 numaralı tablosunda yer alan 85 ve 87 no'lu "Yüklenilen KDV" başlıklı satırlar ihdas edilmiştir. İhraç kaydıyla indirimli orana tabi mal tesliminde bulunan mükellefler aynen genel orana tabi malların ihraç kaydında tesliminde olduğu gibi Tablo-I'e yapacakları kayıt ile bu teslimler üzerinden hesaplanan KDV'nin beyanını sağlayacaklardır. Ancak Tablo 10'un doldurulması bu mükellefler açısından farklılık göstermektedir. İhraç kaydıyla indirimli orana tabi mal tesliminde bulunan mükellefler Tablo 10'un 84 ve 86 no'lu satırlarına teslim ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'yi yazacaklar ayrıca aynı tablonun 85 ve 87 no'lu satırlarına indirimli orana tabi mal teslimleri için yüklenmiş oldukları KDV tutarlarını da intikal ettireceklerdir. Bu mükellefler için Tablo 10'da görülen indirimli orana tabi mal teslim bedellerinin genel KDV oranı olan %18 ile çarpılması neticesinde bulunacak tutar, teslimin bünyesine giren vergilerin iadesinin hesabında dikkate alınacak üst sınırını ifade edecektir. Mükellefin ihraç kaydıyla genel orana tabi mal teslimleri de mevcutsa beyannamenin 89 ve 90 no'lu satırlarının da doldurulacağı tabiidir. Beyannamenin 85 ve 87 no'lu satırlarında yer alan indirimli orana tabi mal teslimleri için yüklenilen KDV tutarlarının toplamı 84 ve 86 no'lu satırlarda yer alan teslim ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV toplamını aştığı takdirde aradaki fark beyannamenin 91 no'lu satırına (İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı) kaydedilecektir. İndirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimi sonucunda ortaya çıkan söz konusu yüklenilen vergi farkı mükelleflere, ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların kısmen veya tamamen ihraç edilmesi halinde, iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle birlikte vergi dairesine başvurmaları sonrasında tercihleri doğrultusunda nakden, mahsuben veya indirim yoluyla iade edilecektir.

### **Örnek :**

Battaniye ve yatak imalatı işiyle iştirak eden (X) A.Ş., Mayıs 2006 döneminde, (Y) Ltd. Şti.'ne ihraç edilmek kaydıyla 10.000.-YTL tutarında battaniye ile 20.000.-YTL tutarında yatak tesliminde bulunmuştur. (X) A.Ş.'nin (Y) Ltd. Şti.'ne ihraç kaydıyla yapılan teslimler dışında gerçekleştirmiş olduğu yatak teslimlerinin tutarı ise 25.000.-YTL'dir. (X) A.Ş.'nin Mayıs 2006 dönemi KDV Beyannamesine esas teşkil edecek bilgiler aşağıdaki tabloda görüldüğü gibidir. (Yatak teslimleri %18, battaniye teslimleri ise %8 oranında KDV'ye tabidir.)

<b>Alışlar</b>	<b>Bedel</b>	<b>Yükl.KDV</b>
Battaniye girdileri	8.000	1.300
Yatak girdileri	40.000	6.700
<b>Toplam</b>	<b>48.000</b>	<b>8.000</b>
<b>Satışlar</b>	<b>Bedel</b>	<b>Hes.KDV</b>

<sup>14</sup> 21.09.1997 tarih ve 23117 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



Battaniye teslimleri (İhr. Kay. Teslim) (%8)	10.000	800
Yatak teslimleri (%18)		
- İhr. Kay. Teslimler :20.000	45.000	8.100
- Diğer Teslimler :25.000		
<b>Toplam</b>	<b>55.000</b>	<b>8.900</b>
Önceki Dönemden Devreden KDV = 0 (sıfır)		

Yukarıdaki tabloda görülen bilgiler ışığında mükellefin Mayıs/2006 dönemi KDV Beyannamesi aşağıdaki gibi düzenlenecektir.

<b>8-</b> Teslim ve Hizmet Bedeli (%8) (İhraç Kayıtlı Teslim)	10.000
<b>10-</b> Teslim ve Hizmet Bedeli (%18)	
- İhr. Kay. Teslimler: 20.000-YTL	45.000
- Diğer Teslimler : 25.000-YTL	
<b>29-</b> Hesaplanan KDV Toplamı	8.900
<b>31-</b> Toplam KDV	8.900
<b>37-</b> İndirimler Toplamı	8.000
<b>38-</b> Tecil Edilecek KDV (31-37)	900
...- İhraç Kayıtlı Teslim Bedeli (%8)	10.000
...- İhraç Kayıtlı Teslim Bedeli (%18)	20.000
<b>86-</b> İhr.Kay.Tesl.Nedeniyle Hesaplanan KDV (%8)	800
<b>87-</b> Yüklenilen KDV (İndirimli Orana Tabi Mala İlişkin Girdi Alımı Nedeniyle)	1.300
<b>88-</b> İhr.Kay.Tesl.Nedeniyle Hesaplanan KDV (%18)	3.600
<b>89-</b> Tecil Edilebilir KDV (86+88)	4.400
<b>90-</b> İhracatın Gerçek. Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV (89-38)	3.500
<b>91-</b> İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı (87-86)	500

(X) A.Ş.'nin Mayıs/2006 döneminde gerçekleştirmiş olduğu ihraç kayıtlı teslimler nedeniyle alacağı KDV iadesinin tutarı, beyannamenin (90) ve (91) no'lu satırlarında görüleceği üzere toplam (3.500 + 500 =) 4.000.-YTL'dir. Bu tutarın iadesi ihracatın gerçekleştiği dönemde mükellefin gerekli belgelerle vergi dairesine başvurması üzerine yerine getirilecektir.

İhracatın Haziran/2006 döneminde gerçekleştiği kabul edilirse, (X) A.Ş. 84 seri no'lu KDV Genel Tebliğinde sayılan dilekçe ve belgelerle birlikte vergi dairesine başvurarak söz konusu iadenin nakden veya mahsup yoluyla gerçekleştirilmesini talep edebilecektir.

Mükellef iade hakkını indirim yoluyla kullanmak isterse 39 seri no'lu KDV Genel Tebliğinde belirtildiği üzere, ilgili dönem beyannamesini bu talebine uygun olarak doldurmalıdır. Buna göre, mükellef kurumun Haziran/2006 itibariyle hak kazanmış olduğu 4.000.-YTL'lik iade tutarının Haziran/2006 dönemine ait KDV beyannamesinin "(32) Önceki Dönemden Devreden KDV" satırına eklenmesi ve vergi dairesine bu konuda bilgi verilmesi gerekmektedir. Ayrıca, iade için istenenler dışında, iade hakkı doğuran işlemi tevsik eden belgelerin de beyanname ekinde ibrazı gereklidir.

## V- SONUÇ

KDV uygulamasında, indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade sisteminin kendine özgü bir işleyişi vardır. Bu hususta gerek KDV Kanunu'nda, gerekse çeşitli genel tebliğ ve sirkülerlerde düzenlemeler yapılmıştır. Ancak, indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimi halinde, indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade mekanizması terk edilerek, uygulama ihraç kaydıyla teslimlerin genel iade prensiplerine göre yürütülmektedir. İndirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla tesliminde iade tutarının hesaplanması ise genel orana tabi malların ihraç kaydıyla

tesliminde yapılan hesaplama göre farklılık arz etmektedir. İndirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde iade edilecek verginin hesabında; ihraç kaydıyla teslim bedelinin genel vergi oranıyla çarpılması ile bulunacak tutardan fazla olmamak kaydıyla, teslimin bünyesine giren vergiler esas alınmaktadır. KDV beyannamesinin 10 no'lu tablosunda görülen "Yüklenilen KDV" başlıklı 85 ve 87 no'lu satırlar, bu iade sisteminin uygulanması hususunda fonksiyon üstlenmektedir.

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**

**Tufan SEVİM**  
**Stj.Gelirler Kontrolörü**

# DEFTER TASDİKLERİNDE TÜRK TİCARET KANUNU HÜKÜMLERİNE DİKKAT

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**

## I- GİRİŞ

Mükelleflerin; ticari işletmelerinin ekonomik ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini, her hesap döneminde elde edilen sonuçları tespit etmek amacıyla tuttukları kanuni defterlerin tasdiki ile ilgili olarak hem Vergi Usul Kanunu (VUK) hem de Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) birbirinden farklı düzenlemeler yer almaktadır. Durum böyle olmasına karşın, mükelleflerin kanuni defterlerini tasdik ettirmelerinde, zaman zaman VUK hükümlerini, zaman zaman da TTK hükümlerini göz ardı ettikleri gözlemlenmektedir. Mükelleflerin herhangi bir cezai yaptırımla karşılaşmaması ve tutmuş oldukları defterlerin gerektiğinde lehlerine delil olmasını sağlamaları yönünden her iki kanun hükümlerini birlikte dikkate almaları gerekmektedir.

Bilindiği üzere, 1957 yılından itibaren yürürlükte olan Türk Ticaret Kanunu değiştirilme aşamasında olup, Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile bir çok yenilik getirilmesi öngörülmektedir. Bu yeniliklerin en önemlisi şirketlerin elektronik ortama taşınması olarak ifade edilebilir. Söz konusu Kanun tasarısına bakıldığında da ticari defterlere ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemelerin dışında düzenlemelere gidildiği görülmektedir.

Yazımızın ilerleyen bölümlerinde defter tasdiklerine ilişkin olarak VUK ve TTK hükümleri genel olarak açıklanmış ve bu iki kanun hükümleri birlikte değerlendirilmiştir.

## II- TASDİKE TABİ DEFTERLER

### A- Vergi Usul Kanunu'na Göre

VUK'un 182 nci maddesine göre, bilanço esasına göre vergilendirilen mükelleflerin tutması gereken defterler, yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteridir.<sup>1</sup> Bilanço esasında vergilendirilen mükellefler bu defterlerden yevmiye defteri ile envanter defterini VUK hükümlerine göre tasdik ettirmek zorundadırlar. (VUK md. 220)

Görüleceği üzere, defter-i kebir VUK'a göre tutulması gereken defterler arasında sayılmasına karşın, tasdike tabi defterler arasında yoktur. Dolayısıyla, defter-i kebir tasdikinin yaptırılmamış olması VUK'a göre bir ceza gerektirmemektedir. Zira, VUK'un, 352-I/8 inci maddesinde, tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olmasının birinci derece usulsüzlük cezasını gerektirdiği belirtilmektedir. Dolayısıyla bu kanun ile tasdik zorunluluğu getirilmeyen bir defter için bu cezanın uygulanması mümkün olamaz.

---

<sup>1</sup> Bilanço esasında tutulacak defterler genel olarak yukarıda belirtildiği şekilde olmasına karşın, sınai müesseselerin tutacakları özel kayıtlar ile diğer bazı müesseselerin tutacakları özel kayıtlara ilişkin olarak VUK'un 197 ila 209 uncu maddelerinde belirlemeler yer almaktadır.

Ancak bu, defter-i kebir tasdiki yapılmamasının herhangi bir yaptırımını olmadığı anlamına gelmemektedir. Aşağıda da açıklanacağı üzere, TTK hükümlerine göre defter-i kebirin de tasdik ettirilmesi gerekmekte olup, tasdik ettirilmemesi para cezasını gerektirmektedir.

## **B- Türk Ticaret Kanunu'na Göre**

TTK'nın 66 ncı maddesi hükmüne göre, bilanço esasında defter tutan tacirlerin, ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak münasebetlerini ve her iş yılı içinde elde edilen neticeleri tespit etmek maksadıyla, işletmesinin mahiyet ve öneminin gerektirdiği bütün defterleri ve bilhassa, diğer kanunların hükümleri mahfuz kalmak üzere, yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defteri tutmaları gerekmektedir.

Görüleceği üzere, tutulacak defterlerle ilgili olarak TTK'da VUK'da belirtilenlere ilave olarak karar defteri ve işletmesinin mahiyet ve öneminin gerektirdiği bütün defterlerin tutulması gerektiği belirtilmektedir.

İşletmenin mahiyet ve öneminin gerektirdiği defterlere örnek olarak, anonim şirketlerin tutmaları gereken pay sahipleri defteri (ortaklar defteri), genel kurul tutanaklarının yazılmasına mahsus toplantı ve müzakere defteri ile yönetim kurulu karar defteri gösterilebilir. (TTK md. 326)

Öte yandan, tacirlerin işletmeleriyle ilgili işler dolayısıyla aldıkları mektup, yazı, telgraf, fatura, cetvel, senet gibi vesika ve kağıtlarla ödemelerini gösteren vesikaları ve yazdığı mektup, yazı ve telgrafnamelerin kopyalarını ve mukaveleleri, taahhüt ve kefalet ve sair teminat senetleri ve mahkeme ilamları gibi belgeleri muntazam bir tarzda dosya halinde saklamaları zorunludur. (TTK md. 66)

TTK'nın 69 uncu maddesinde; 66 ncı maddenin 1 ila 3 üncü bentlerinde yazılı defterler, kullanılmaya başlanılmadan önce tacir tarafından tasdik ettirileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla yukarıda sayılan defterlerin TTK hükümlerine göre tasdik ettirilmesi zorunludur.

Görüleceği üzere, defter-i kebir ve karar defterlerinin tasdikinin yapılmaması her ne kadar VUK hükümlerine aykırı olmasa da TTK hükümlerine aykırılık teşkil etmektedir ve para cezasını gerektirmektedir.

TTK'nın 67 nci maddesi hükmüne göre; bir tacirin defter tutma mükellefiyetini yerine getirmeye yetkili kıldığı kimsenin bu defterlere geçirdiği kayıtlar, o tacirin kendisi tarafından tutulmuş kayıtlar hükmündedir.

Ticari defterlerin kısmen veya tamamen mevcut olmamasından yahut kanuna uygun surette tutulmamasından veyahut saklanması mecburi olan defter ve kağıtların gereği gibi saklanmamasından doğan mesuliyet doğrudan doğruya işletme sahibine ve hükmi şahıslarda idare organının azalarına veya idare işlerine yetkili olan kimselere ve hükmi şahsiyeti olmayan ticari işletme ve teşekküllerde onları idareye yetkili olan kimselere aittir. Bunlar, kusuru memur ve müstahdemlerine yükleterek bu mesuliyetten kurtulamazlar. (TTK md. 67/2)

66 ncı maddenin birinci fıkrasının 1 ila 3 üncü bentlerinde sayılan defterleri tutma mükellefiyetini hiç veya kanuna uygun şekilde yerine getirmeyip de ikinci fıkraya göre mesul

olanlar ağır para cezasıyla cezalandırılır. Defterlerin kanuna uygun şekilde tutulmaması halinde, bunları tutmakla vazifelendirilmiş olan kimseler dahi aynı cezaya mahkûm edilirler. (TTK md. 67/3) *(Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısında, Kanunun ticari defterler ile ilgili hükümlerine uyulmamasının, 200 güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılması öngörülmüştür.)*

Görüleceği üzere, defter tutma yükümlülüğünün TTK'ya uygun olarak yerine getirilmemesi (Defter tasdikinin yaptırılmamış olması defter tutma yükümlülüğünün kanuna uygun şekilde yerine getirilmediği anlamına gelmektedir.) ağır para cezasını gerektirmektedir. Ancak para cezası yukarıda da belirtildiği gibi, tüzel kişilik adına değil, yönetim kurulu üyelerine veya idare işlerine yetkili olan kimselere ve tüzel kişiliği olmayan ticari işletme ve teşekküllerde onları idareye yetkili olan kimseler adına kesilecektir.

### **III- TASDİK ZAMANLARI**

#### **A- Vergi Usul Kanunu'na Göre**

VUK'a göre tasdik zamanları şöyledir.

-Öteden beri işe devam edilmesi halinde, defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda (Özel hesap dönemi söz konusu ise, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda);

-İşe yeni başlanması halinde, işe başlama tarihinden önce; vergi muafiyetinin kalkması halinde, muafıktan çıkma tarihinden başlayarak 10 gün içinde;

-Tasdike tabi defterlerin dolması nedeniyle veya sair nedenlerle yıl içinde yeni defter kullanılmasının gerekmesi halinde, bunlar kullanılmaya başlanmadan önce;

tasdik işlemlerinin yaptırılması gerekmektedir. (VUK m. 221)

Defterlerini ertesi yılda da kullanmak isteyenler Ocak ayı, hesap dönemleri Maliye Bakanlığınca tespit edilenler bu dönemin ilk ayı içinde tasdiki yeniletmeye mecburdurlar. (VUK md.222)

#### **B- Türk Ticaret Kanunu'na Göre**

TTK'nın 69 uncu maddesinde, tacirlerin kullanacakları defterleri kullanmadan önce işletmenin bulunduğu yerdeki notere tasdik ettirecekleri belirtilmiştir.

VUK'un 221-222 nci maddeleri ve TTK'nın 66 ncı maddesindeki hükümler defterlerin açılış tasdik zamanlarını düzenleyen hükümlerdir ve görüleceği gibi birbirlerine paralellik arz etmektedir. Dolayısıyla defterlerin açılış tasdiklerinde daha net belirlemelerin yapıldığı VUK'da yer alan sürelerle uygun hareket edilmesi yeterli olacaktır.

### **IV- KAPANIŞ TASDİKİ VUK'DA DÜZENLENMEMESİNE KARŞIN TTK'DA DÜZENLENMİŞTİR**

VUK'da kapanış tasdikine ilişkin herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Durum böyle olunca uygulamada sıklıkla, mükellefleri kapanış tasdiki yaptırmadıkları görülmektedir. Oysaki TTK'da, yevmiye defteri ve envanter defteri için kapanış tasdiki yaptırılması zorunluluğu vardır. Bu zorunluluğa uymamanın cezası da Kanunun 67 nci maddesinde ağır para cezası olarak belirlenmiştir ve tespit edilmesi halinde muhataplar adına cezanın kesilmesi için Savcılığa suç duyurusunda bulunulabilmektedir.

Kanun koyucunun yevmiye defteri ile envanter defteri için kapanış tasdiki öngörmesindeki amacı; bu defterlere sonradan kayıt düşülmesini ve böylece tartışmalı işlemlere yer verilmesini önlemektir.

Yevmiye defterinin, yeni senenin en geç Ocak ayı sonuna kadar notere ibraz edilip son kaydın altına noterce (Görölmüştür) sözü yazılarak mühür ve imza ile tasdik ettirilmesi şarttır. (TTK md. 70/5)

Envanter defterinin ise kapanış tasdikinin ne zaman yapılacağı hakkında açık bir hüküm yoktur. TTK'ya göre, Kanunda aksine hüküm olmadıkça, iş yılı sonu için çıkarılacak envanter ve bilançoların gelecek iş yılının ilk üç ayı içinde tamamlanmış olması lazımdır. Noterin yapacağı muamele hakkında 70 inci maddenin son fıkrası tatbik olunur.(TTK md. 72) Envanter defteri ile ilgili olarak, yevmiye defteri kapanış tasdikine ilişkin maddeye yapılan bu atıftan, envanter defterinin tasdikinin de envanter ve bilançoların tamamlanması için öngörülen sürenin bitiminden itibaren bir ay içinde, yani gelecek iş yılının dördüncü ayı sonuna kadar yapılması gerektiği sonucuna ulaşılabilir. *(Yeni Tük Ticaret Kanunu Tasarısına göre, ticari defterlerinin tümünün kapanış tasdiklerinin izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar notere yaptırılması gerekmektedir.)*

## **V- DEĞERLENDİRME VE SONUÇ**

Yazımızın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere, mükelleflerin hangi defterleri tutacağı ve bunlardan hangilerinin tasdik ettirileceği konusunda VUK ve TTK'da birbirinden ayrı hükümler vardır ve her iki kanunda da belirtilen hükümlere uymamanın müeyyideleri belirlenmiştir.

VUK'a göre tasdike tabi defterlerin tasdik muamelesinin yaptırılmaması usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. TTK'da ise defterlerin Kanuna uygun surette tutulmamasının müeyyidesi ağır para cezası olarak belirtilmiştir. Öte yandan, Kanuna uygun olarak tutulmayan defterler sahibi lehine delil olamayacaktır. (TTK md.85) Dolayısıyla, gerek cezai müeyyidelerle karşılaşmamak, gerekse defterlerin sahibi lehine delil olma sıfatını kaybetmemesi için sadece VUK hükümlerinin değil, TTK hükümlerinin de dikkate alınması gerekir.

Yazımızın önceki bölümlerinde yapılan açıklamaların ışığında, VUK ve TTK hükümlerinin birlikte değerlendirilmesiyle aşağıdaki sonuçlara varmak mümkündür.

-Bilanço esasında vergilendirilen mükelleflerin yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defterinin yanı sıra karar defterleri ile işletmenin mahiyetine göre TTK'da belirtilen diğer defterleri de tutmalıdırlar.

-Kanuna göre tutma zorunluluğu getirilen defterlerden sadece yevmiye defteri ve envanter defterinin değil, tamamının açılış tasdiklerinin yaptırılması gerekir.

-Açılış tasdiklerinde VUK'da yer alan sürelerle uygun hareket edilmesi gerekir.

-Yevmiye defteri ve envanter defterlerinin kapanış tasdiklerinin yaptırılması gerekir.

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**

## **KAYDI ENVANTER - FİİLİ ENVANTER FARKLARI**

### **I- GİRİŞ**

İşletmelerin mali kârlarının tespitinde dönem sonu stoklarının doğru olarak tespiti büyük önem taşımaktadır. Şöyle ki; “*Dönem Başı Stok + Dönem İçi Alışlar = Dönem Sonu Stok + Dönem İçi Satışlar*” şeklindeki emtia dengesinde dönem sonu stok değerinin olduğundan yüksek veya düşük tespiti halinde, dönem içi satışlar bir başka deyişle Satılan Malın Maliyeti de olduğundan düşük veya yüksek hesaplanacaktır. Bu da ilgili dönem kârının dolayısıyla da gelir veya kurumlar vergisi matrahının yanlış tespit edildiği anlamına gelmektedir.

Günümüzde, mal ticareti ile uğraşan işletmelerin büyük bir bölümünde stokların bilgisayar vasıtasıyla izlenmesine rağmen, çeşitli nedenlerle kaydi stok miktarı ile fiili stok miktarı arasında farklılıklar olabilmektedir.

Çalışmamızın izleyen bölümlerinde dönem sonu envanteri ile ilgili genel açıklamalara yer verildikten sonra, fiili envanter ile kaydi envanter arasındaki bu farklılıkların başlıca hangi nedenlerden kaynaklanabileceğine değinilecek ve çeşitli durumlarda yapılması gereken işlemler açıklanmaya çalışılacaktır.

### **II- ENVANTER FARKLARININ NEDENLERİ**

Vergi Usul Kanunu'nun (V.U.K.) 186. maddesine göre; envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Bilanço günü ise aynı Kanununun 185. maddesinde “*Envanter defterinde işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur ve bu tarihe ‘bilanço günü’ denir.*” şeklinde tanımlanmıştır.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri değerlendirme günü (dönem sonu) itibariyle stokların kesin bir şekilde ve ayrıntılı envanterlerini çıkarırlar. Bu fiili envanterdir. Tespit edilen ticari mal mevcudu, dönem sonu itibariyle düzenlenecek mali tablolarda bu değerle kaydedilecektir. Değerleme günü itibariyle muhasebe kayıtlarının kapatılması esnasında “*153-Ticari Mallar Hesabı*”nın borç bakiyesi, işletme kayıtlarından hareketle kaydi mal stok değerini verir. Dönem sonu işlemleri sırasında tespit edilen fiili ticari mal stoku ile kaydi ticari mal stoku arasında farklılık bulunması halinde kaydi stok değeri fiili stok değerine göre düzeltilecektir.<sup>1</sup>

Sayım ve ölçüm işlemlerinin doğru yapıldığı varsayımıyla, kaydi envanter ile fiili envanter stok değerleri arasındaki farklar başlıca şu nedenlerden kaynaklanabilmektedir:

- 1-Alış veya satış belgelerinin kaydedilmemesi / hatalı kaydedilmesi,
- 2-Envantere konu malın dönem içerisinde çalınmış olması,

---

<sup>1</sup> KÜÇÜK Sema; **Emtia Değerlemesi**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 144, Aralık 2001, sf. 130.



- 3-Kırılma, çürüme, yanma, deprem, su basması gibi nedenlerle meydana gelen değer azalışları ve yok olmalar,  
4-İşletmeden yapılan çekişlerin kayıtlara intikal ettirilmemesi,  
5-Fireler dolayısıyla emtiada miktar kaybı meydana gelmesi,  
6-Dönem içerisinde belgesiz mal alış veya satışının olması.

Aşağıda, her bir neden itibariyle mükelleflerin yapması gereken işlemler ve karşılaşılabilecekleri uygulamalar açıklanmıştır. Ancak, hemen belirtilmelidir ki, vergi incelemelerinde kabul edilebilir fireler dışındaki mal noksanlıklarının faturasız mal satışından kaynaklandığı kabul edilerek mükellefin dönem kazancı re'sen takdir edilmekte ve cezalı vergi salınmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin mal noksanlıklarının nedenlerini envanter sırasında tespit etmeleri ve buna göre mali tablolarını çıkarmaları gerekmektedir.

### 1- Farkın Nedeninin Bulunamaması Halinde:

Sayım sonucunda, fiili envanter stok miktarının kaydi envanter stok miktarından düşük olması halinde, teslim sırasında ortaya çıkan noksanlıklar geçici olarak maliyet bedeli üzerinden "197-Sayım ve Tesellüm Noksanlıkları Hesabı"na borç, ilgili aktif hesaba ise alacak kaydedilir. Söz konusu duruma ilişkin muhasebe kaydı şöyledir:

197-SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI H.	xxx
197....-Ticari Mal Sayım Noksanları	
153-TİCARİ MALLAR H.	xxx
Envanter sonucu düzeltme kaydı	

Gelir Vergisi Kanunu'nun (G.V.K.) 88. maddesinde sermayede vukua gelen eksilmelerin zarar adlonulamayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla tespit edilemeyen sayım noksanlığının kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Sayımlar sonucunda tespit edilen stok fazlalarının ise geçici olarak takip edileceği hesap "397-Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabı"dır. Stok sayım fazlaları, sayım noksanlıklarından farklı olarak emsal satış bedeli ile değerlendirilmek suretiyle bu hesaba alacak, ilgili stok hesabına da borç olarak kaydedilir

Fiili envanter miktarının kaydi envanter miktarından fazla olması halinde yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekildedir:

153-TİCARİ MALLAR H.	xxx
397- SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI H.	xxx
397....-Ticari Mal Sayım Fazlaları	
Envanter sonucu düzeltme kaydı	

Sayım fazlalarının hangi sürede gelir hesaplarına kaydedileceği konusunda Tek Düzen Hesap Planı açıklamalarında bir açıklık yoktur. Sürenin, fazlalığın nedeninin araştırılması için gerekli olan makul bir süreyi aşmaması gerekir. Sürenin uzunluğu olayın özelliğine ve işletme yöneticilerinin inisiyatifine bağlı olacaktır. Ancak bu inisiyatif meydana gelen fazlalığın gelir olarak kayıtlarda gösterilmesini ileri doğru ertelemek anlamında kullanılmamalıdır. Sayım ve

tesellüm fazlaların gelir olarak kaydedilmesi, dönem başı özsermayesi ile dönem sonu özsermayesi arasındaki olumlu farkın dönem kazancı olarak tanımlandığı G.V.K.'nın 38. maddesi uyarınca da zorunludur. Çünkü sayım fazlası özsermayede bir fazlalık yaratır. Bu nedenle sayım fazlalıkları, dönem faaliyeti geliri olarak mali kârın hesabında dikkate alınmalıdır.<sup>2</sup>

## 2- Alış veya Satış Belgelerinin Kaydedilmemesi / Hatalı Kaydedilmesi:

İşletmelerin dönem sonu stokları ile ilgili olarak, kaydi envanter sonuçları ile fiili envanter sonuçları arasında meydana gelen farkın, herhangi bir alış veya satış faturasının sehven kaydedilmemiş olması veya yapılan kaydın hatalı olmasından kaynaklandığının anlaşılması halinde, bu hatanın genel muhasebe kaidelerine göre düzeltilmesi gerekmektedir.

**Örnek:** X Ltd. Şti.'nde yapılan fiili sayım sonucunda birim fiyatı 1.000.000.-TL olan maldan, 5000 br. malın eksik olduğu tespit edilmiştir.

_____ / _____	
197-SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI H.	5.000.000.000
197....-Ticari Mal Sayım Noksanları	
153-TİCARİ MALLAR H.	5.000.000.000
<i>Envanter sonucu stok düzeltilmesi kaydı</i>	
_____ / _____	

Daha sonra yapılan araştırmada noksanlığın 10.11.2002 tarihinde A. A.Ş.'ye yapılan vadeli satışa ait faturanın kayıtlara intikal ettirilmemesinden kaynaklandığı anlaşılmıştır (satış fiyatı 1.200.000.-TL/br).

_____ / _____	
120-ALICILAR H.	7.080.000.000
120....-A A.Ş.	
600-YURT İÇİ SATIŞLAR H.	6.000.000.000
391-HESAPLANAN KDV	1.080.000.000
_____ / _____	
621-SATILAN MALIN MALİYETİ H.	5.000.000.000
197-SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI H.	5.000.000.000
197....-Ticari Mal Sayım Noksanları	
_____ / _____	

## 3- Envantere Konu Malların Çalınmış Olması:

İşletmeye dahil olan ticari malların çalınması halinde ortaya çıkan envanter noksanlıklarının zarar yazılabileceğine dair vergi kanunlarında herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Çalınan mallar ile ilgili olarak, söz konusu malların kıymeti düşen emtia olarak değerlendirilmesi ve vergi matrahı ile ilişki kurulması da mümkün değildir. Çalınan mallar işletme için sermayede vukua gelen bir eksildir ve G.V.K.'nın 88. maddesi uyarınca gider olarak dikkate alınmayacaktır.

<sup>2</sup> ŞEKER Sakıp, **Dönem Sonu İşlemleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1999, cilt 2, sf. 1573.

İşletmelerin mal stokunda hırsızlık nedeni ile bir azalma olduğu takdirde, mükellefler tarafından yapılması gereken işlem hırsızlık olayının kanıtlanıp kanıtlanamamasına göre farklılık arz etmektedir.

Hırsızlık olayı polis kayıtları vb. belgeler ile kanıtlanabiliyorsa, çalınan mallar maliyet bedeli üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydedilmelidir. Ayrıca Katma Değer vergisi Kanunu'nun (K.D.V.K) "İndirilemeyecek katma değer vergisi" 30/c maddesi hükmü uyarınca bu mallar için yüklenilen katma değer vergisinin indirimi de mümkün değildir. Dolayısıyla, daha önce malların alındığı dönemde indirim konusuna edilen KDV'nin bu defa ilgili dönem KDV beyannamesinde "İlave Edilecek Katma Değer Vergisi" satırına eklenerek beyanı gerekmektedir.

Örneğin maliyet bedeli 10.000.000.000.-TL olan malın çalınmış olduğu tespit edilmiş ve bu olay polis kayıtları vb. belgeler ile kanıtlanmış ise, bu takdirde söz konusu tutar kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak ve bu mallar için daha önceki dönemlerde yüklenilerek indirim konusu yapılan toplam 1.800.000.000.-TL tutarındaki KDV, bu dönemde KDV beyannamesinin "İlave Edilecek Katma Değer Vergisi" satırında gösterilmek suretiyle toplam hesaplanan KDV'ye ilave edilecektir.

Hırsızlık olayının polis kayıtları vb. kayıtlar ile kanıtlanamaması halinde ise çalınan malın emsal satış bedeli ile değerlendirilerek ortaklara satış gibi işlem yapılması gerekmektedir. Bu işlem ile ilgili olarak KDV hesaplanması gerektiği tabiidir.

**Örnek:** Beyaz eşya ticareti ile uğraşmakta olan X Ltd. Şti. 2002 hesap dönemine ilişkin olarak yapmış olduğu fiili envanter çalışması sonucunda birim maliyet bedeli 500.000.000.-TL olan 5 adet televizyonun kayıtlarına göre olması gerekenden az olduğunu tespit etmiştir. Eksikliğin nedeninin hırsızlık olduğundan şüphelenilmesine karşın, hırsızlık olayı kanıtlanamamıştır.

Bu durumda söz konusu 5 adet televizyonun çalındığı ispatlanamadığı için, bu mallar satılmış gibi işlem yapılması gerekmektedir. Hırsızlığa konu televizyonların birim emsal satış bedelinin 650.000.000.-TL (toplam 3.250.000.000.-TL) olması halinde yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekilde olmalıdır: (Eksikliğin sebebi tespit edilebildiğinden 197-Sayım ve Tesellüm Noksanları hesabı kullanılmaksızın gerekli diğer kayıtlar yapılmıştır.)

131-ORTAKLARDAN ALACAKLAR H.	3.835.000.000
600-YURT İÇİ SATIŞLAR H.	3.250.000.000
391-HESAPLANAN KDV H.	585.000.000
621-SATILAN MALIN MALİYETİ H.	2.500.000.000
153-TİCARİ MALLAR H.	2.500.000.000

#### **4- Kırılma, Çürüme, Yanma, Deprem, Su Basması Gibi Nedenlerle Meydana Gelen Değer Azalışları ve Yok Olmalar:**

İşletmelerde fiili envanter değerinin kaydi envanter değerinden düşük çıkmasının bir nedeni de, envantere konu malların çeşitli nedenlerle yok olmaları veya değerini kısmen veya tamamen kaybetmeleridir. Söz konusu duruma ilişkin düzenleme V.U.K.'un 278. maddesinde yer almaktadır.

V.U.K.'un "Kıymeti düşen mallar" başlıklı 278. maddesi hükmü şöyledir:

"Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüüpü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir."

Yukarıdaki madde hükmünden anlaşılacağı üzere; ticari malların değeri düşen mal kapsamında emsal bedel ile değerlendirilmesi için değer kaybının şu nedenlerden kaynaklanmış olması gerekmektedir:

-Değer kaybı ticari faaliyetin normal gerekleri dahilindeki bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi olaylar sonucunda meydana gelmiş olmalıdır.

-Veya yangın, deprem, su basması gibi doğal bir afet yüzünden değer kaybına uğramalıdır.

Emsal bedelle yapılacak değerlemede, V.U.K.'un 267. maddesinde belirtilen birinci sıradaki ortalama satış fiyatı esaslı, değer kaybı mal çeşitlerinde aynı olmayacağı yani satılan veya hesap dönemi sonunda mevcut olan maldaki kayıp derecesi farklı olacağı için uygulanmaz. İkinci sırada belirtilen maliyet bedeli esasının uygulanması ise söz konusu değildir. Bu nedenlerle, maldaki değer kaybı dolayısıyla takdir komisyonlarına başvurulup, emsal bedeli tespitinin istenmesi gerekir. Malın tamamen değer kaybına uğramış olması bu durumu değiştirmez. Bu durumda takdir komisyonu değerini tamamen yok olduğunu başka bir ifadeyle sıfır olduğunu takdir eder.<sup>3</sup>

**Örnek:** Gıda malzemeleri ticareti ile uğraşan Y Koll. Şti.'ne ait toplam maliyet bedeli 4.000.000.000.-TL olan mal çürüme sonucunda değerini tamamen kaybetmiş, takdir komisyonuna yapılan başvuru sonucunda da, takdir komisyonunca değer kaybının %100 oranında olduğu kabul edilmiş ve değerlemeye konu malların emsal bedeli sıfır olarak tespit edilmiştir.

Bu durumda yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir:

157-DİĞER STOKLAR H.	/	4.000.000.000
157.....-Değeri Düşen Ticari Mallar		
153-TİCARİ MALLAR H.		4.000.000.000
<i>Değeri düşen malların diğer stoklara alınması.</i>		
689-DİĞER OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR. H.	/	4.000.000.000
157-DİĞER STOKLAR H.		4.000.000.000
<i>Zaiyatın giderleştirilmesi.</i>		
689-DİĞER OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR. H.	/	720.000.000
391-HESAPLANAN KDV H.		720.000.000
<i>Zayı olan mala ilişkin KDV'nin düzeltilmesi.</i>		

<sup>3</sup> SÖNMEZ Erdal, AYAZ Garip; **Dönem Sonu İşlemleri**, TESMER Yayınları, Ankara Ocak 2002, sf. 55.

(K.D.V.K. md.30/c hükmü uyarınca deprem ve sel felaketi nedeniyle zayi olanlar hariç olmak üzere zayi olan mallara ilişkin KDV'nin indirimi mümkün olmadığından malların alındığı dönemde indirimine konu edilen 720.000.000.-TL tutarındaki KDV bu dönemde KDV beyannamesinin "İlave Edilecek Katma Değer Vergisi" satırında gösterilmek suretiyle toplam hesaplanan KDV'ye ilave edilecektir.)

### 5- İşletmeden Yapılan Çekişlerin Kayıtlara İntikal Ettirilmemesi:

İşletme sahip, eş ve çocukları tarafından işletmeden çekilen mallar ile ilgili olarak gerekli kayıtların yapılmaması, dönem sonunda fiili envanter miktarının kaydi envanter miktarından düşük olmasına neden olacaktır.

G.V.K.'nın 41. maddesinde; teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri sair değerlerin gider olarak indirilmesinin kabul olunmayacağı belirtilmiştir. Sermaye şirketlerinde ise; Kurumlar Vergisi kanunu'nun (K.V.K) 17/1. maddesi uyarınca, şirket tarafından ortaklarına, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişilere, yönetimi, denetimi ve sermayesi bakımından dolaylı veya dolaysız olarak bağlı olduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişilere satılan malların emsaline göre göze çaracak derecede düşük bedelle veya bedelsiz olarak satılması örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilecek ve örtülü kazanç dağıtımına konu olan bu tutar K.V.K.'nın 15/3. maddesi hükmü uyarınca gider olarak kabul edilmeyecektir.

İşletmeden yapılan çekişlerin V.U.K.'un 267. maddesi gereğince emsal bedelle değerlendirilerek hasılat kaydedilmesi ve stoklardan çıkış kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

**Örnek:** Deri mont-kaban imalatı ve ticareti ile uğraşmakta olan B Adi Ortaklığı'nın ortaklarından olan Bay C maliyet bedeli toplam 500.000.000.-TL olan iki adet deri montu işletmeden çekerek çocuklarına hediye etmiştir. Söz konusu malların emsal satış bedeli 800.000.000.-TL'dir.

/	
131-ORTAKLARDAN ALACAKLAR H.	944.000.000
600-YURT İÇİ SATIŞLAR H.	800.000.000
391-HESAPLANAN KDV H.	144.000.000
/	
621-SATILAN MALIN MALİYETİ H.	500.000.000
153-TİCARİ MALLAR H.	500.000.000
/	

### 6- Fireler:

İktisadi kıymetlerin üretim, taşıma, depolama vb. işlemlere tabi tutulması aşamasında belli oranları fiziken yok olabilir. Firelerden kaynaklanan değer düşüklüğü işletmeler için gider niteliğindedir. Ancak firelerin gider niteliğinde değerlendirilebilmesi için, ekonomik ve teknik icaplar çerçevesinde zorunlu olarak ortaya çıkması gerekmektedir. Firenin ortaya çıkmasında bir takım dış etkiler ve ihmaller olmuşsa, bu etki ve ihmallerden kaynaklanan fireler mali kâr açısından gider olarak kabul edilmeyecek, KKEG niteliğinde değerlendirilecektir.<sup>4</sup>

<sup>4</sup> KÜÇÜK Sema, a.g.m., sf.132.

## **7- Belgesiz Mal Alış veya Satışının Bulunması:**

Kaydi envanter - fiili envanter farklarının en önemli nedenlerinden biri dönem içinde belgesiz mal alış veya satışlarının bulunmasıdır.

V.U.K.'un "*Fatura kullanma mecburiyeti*" başlıklı 232. maddesine göre; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

- Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara,
- Serbest meslek erbabına,
- Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara,
- Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere,
- Vergiden muaf esnafa,

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

Faturanın yanısıra, perakende satış vesikaları, gider pusulası ve müstahsil makbuzunun da fatura yerine geçen vesikalar olduğu belirtilmiş ve hangi hallerde bu belgelerin kullanılması gerektiği Kanunda ayrı ayrı açıklanmıştır.

Yazımızın buraya kadar olan bölümlerinde, fiili envanter - kaydi envanter farkına neden olan çeşitli durumlara göre mükelleflerin yapması gereken işlemler açıklanmasına karşın bu bölümde belgesiz mal alış veya satışı olan mükelleflerin karşılaşılabilecekleri uygulamalar açıklanacaktır.

### **a- Belgesiz Mal Alışı:**

K.D.V.K.'nın 9/2. maddesinde fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğunun tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisinin belgesiz mal satın alan mükelleflerden aranacağı belirtilmiştir.

Görüleceği üzere, belgesiz olarak mal alınması halinde mükellefler her ne kadar bu işlem nedeniyle ödenmesi gereken KDV'nin mükellefi olmasalar da ödenmesinden sorumlu olabileceklerdir.

Bu maddenin uygulanmasında, belgesiz mal bulundurdukları tespit edilen mükelleflere bu mala ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen malların tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan KDV alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarh edilir ve bu tarhiyata ayrıca vergi ziyası cezası uygulanır. Ancak belgesiz alınan malları satanlara, bu satışları ile ilgili olarak vergi inceleme raporuna dayanılarak KDV tarhiyatı yapılmış olması halinde ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz.

Öte yandan, V.U.K.'un 353. maddesinin 1. bendi uyarınca söz konusu fiil özel usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. Kesilecek özel usulsüzlük cezası düzenlenmesi gereken her bir belge için 84.000.000.-TL'den aşağı olmamak üzere belgelere yazılması gereken meblağın %10'nispetindedir. Ancak bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezası 40.000.000.000.-TL'yi geçemez.

Belgesiz mal alış, aynı zamanda defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olduğunu gösterdiğinden, V.U.K.'un 352/I-3. maddesi uyarınca birinci derece iki kat usulsüzlük cezasının kesilmesi de gerekmektedir. Bu cezanın uygulanmasında aynı Kanunun 336/2. maddesi hükmünün göz önünde bulundurulması gerektiği tabiidir.

### **b- Belgesiz Mal Satışı:**

Daha önce de belirtildiği üzere vergi incelemelerinde kabul edilebilir fireler dışındaki mal noksanlıklarının faturasız mal satışından kaynaklandığı kabul edilerek mükellefin dönem kazancı re'sen takdir edilmekte ve cezalı vergi salınmaktadır.

Fatura veya fatura yerine geçen vesikalar düzenlenmeksizin mal satılması, dolayısıyla bu işlemin kanuni defter kayıtlarına intikal ettirilmemesi V.U.K.'un 30/4. maddesi uyarınca re'sen takdir sebebidir. Söz konusu maddede, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmamasının resen takdir nedeni olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla, faturasız mal sattığı tespit olunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin ilgili dönem gelir veya kurumlar vergisinin ve de katma değer vergisinin re'sen tarh edilmesi gerekmektedir.

Belgesiz mal sattığı tespit olunanlar hakkında kesilecek vergi cezaları ise şunlardır:

-Vergi Ziyat Cezası: V.U.K. 344/1. maddesine göre vergi ziyat suçu mükellef veya sorumlu tarafından 341. maddede yazılı hallerle vergi ziyatına sebebiyet verilmesidir. 341. maddede ise vergi ziyatının, vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade ettiği belirtilmiştir. Belgesiz mal satışı da vergi ziyat suçu kapsamına girdiğinden, V.U.K.'un 344/2. uyarınca vergi ziyat cezasını gerektirmektedir. Aynı bende göre, kesilecek vergi ziyat cezası; ziya uğratılan verginin bir katına, bu verginin normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, 112. maddeye göre ziya uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur.

-Usulsüzlük Cezası: Belgesiz mal satışı, defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olduğunu gösterdiğinden, V.U.K.'un 352/I-3. maddesi uyarınca birinci derece iki kat usulsüzlük cezasının kesilmesini de gerektirir. Bu cezanın uygulanmasında aynı Kanunun 336/2. maddesi hükmünün göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

-Özel Usulsüzlük Cezası: Belgesiz mal sattığı tespit olunanlar hakkında V.U.K.'un 353. maddesinin 1. bendi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmelidir. Kesilecek özel usulsüzlük belgesiz mal alışında olduğu gibi düzenlenmesi gereken her bir belge için 84.000.000.-TL'den aşağı olmamak üzere belgelere yazılması gereken meblağın %10'nispetindedir. Ancak bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezası 40.000.000.000.-TL'yi geçemez.

**Örnek:** Tekstil ticareti ile uğraşmakta olan Z Ltd. Şti. nezdinde yapılan vergi incelemesinde, şirketin Kasım 2002 vergilendirme döneminde toplam 10.000.000.000.-TL'lik malı belgesiz sattığı ve belgesiz satışa konu edilen malların maliyet bedelinin 7.000.000.000.-

TL olduğu tespit edilmiştir. Mükellefin söz konusu dönemde sonraki döneme devreden KDV'si bulunmamaktadır. Vergi inceleme raporu 18.09.2003 tarihinde vergi dairesi kayıtlarına intikal etmiştir. Vergi inceleme raporuna istinaden düzenlenen Vergi / Ceza İhbarnamesi mükellefe 25.09.2003 tarihinde tebliğ edilmiş, mükellef tarafından tarh edilen vergi ve kesilen cezalara karşı dava açılmamıştır.

*i- Re'sen Tarh Edilecek Vergiler:*

-Kurumlar Vergisi= (10.000.000.000 – 7.000.000.000) x 0,30 = 900.000.000.-TL

-Fon Payı = 900.000.000 x 0,10 = 90.000.000.-TL

-KDV = 10.000.000.000 x 0,18 = 1.800.000.000.-TL

*ii- Vergi Ziyat Cezası:*

-Kurumlar Vergisi Yönünden:

Verginin normal vade tarihi:

300.000.000.-TL ..... 30.04.2003

300.000.000.-TL ..... 31.07.2003

300.000.000.-TL ..... 31.10.2003

(4842 sayılı Kanunla K.V.K.'nın 40 maddesinde yapılan değişiklikle 2003 yılı gelirlerine uygulanmak üzere 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kurumlar vergisinin beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekmektedir.)

Kurumlar vergisinin normal vadesi yukarıda gösterildiği gibi taksitler halinde olmasına karşın, 2000/6 sıra numaralı V.U.K İç Genelgesi ile getirilen düzenlemeye göre; vergi ziyat cezasının hesaplanmasında bu tarihlere değil beyanname verme süresinin son günü olan 30.04.2003 tarihinin esas alınması gerekmektedir. Ayrıca 280 seri numaralı V.U.K Genel Tebliği ile de vergi ziyat cezası hesaplanacak sürenin son gününün takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih olduğu belirtilmiştir. Buna göre vergi ziyat cezasının uygulanacağı süre aralığı 30.04.2003 tarihinden 18.09.2003 tarihine kadar olacaktır. Bu bilgilere göre vergi ziyat cezasının hesaplanması şöyle olacaktır (Gecikme faizi oranı %7):

$990.000.000 + (990.000.000 \times 0,07 \times 4 \text{ ay}) / 2 = \mathbf{1.128.600.000.-TL}$

KDV Yönünden:

Verginin normal vade tarihi : 25.12.2002

Hesaplama aralığı : 25.12.2002 – 18.09.2003

$1.800.000.000 + (1.800.000.000 \times 0,07 \times 8 \text{ ay}) / 2 = \mathbf{2.304.000.000.-TL}$

*iii- Usulsüzlük Cezası:*

V.U.K.'un 352/I-3. maddesine göre kesilmesi gereken usulsüzlük cezası miktar itibarıyla kesilmesi gereken vergi ziyat cezasından düşük olduğundan, aynı Kanunun 336. maddesi hükmüne bu cezanın kesilmemesi gerekmektedir.



*vi- Özel Usulsüzlük Cezası:*

Daha önce de belirtildiği üzere; V.U.K.'un 353. maddesine göre, düzenlenmesi gereken her bir belge için 84.000.000.-TL'den aşağı olmamak üzere belgelere yazılması gereken meblağın %10'nispetindedir. Örnek olayda faturalara yazılması gereken meblağ KDV dahil 11.800.000.000.-TL'dir. Bunun üzerinden hesaplanan ceza ise 1.180.000.000.-TL'dir.

*v- Gecikme Faizi:*

V.U.K.'un 112. maddesi uyarınca re'sen yapılan tarhiyatlarda dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanması gerekmektedir.

Son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihi : 25.10.2003

Kurumlar vergisi üzerinden hesaplanacak gecikme faizi; 539.000.000.-TL  
KDV üzerinden hesaplanacak gecikme faizi; 1.260.000.000.-TL  
Toplam Gecikme Faizi; **1.799.000.000.-TL**

Ödenmesi Gereken Toplam Tutar:

Re'sen tarh eden kurumlar vergisi + fon payı	990.000.000.-TL
Re'sen tarh edilen KDV	1.800.000.000.-TL
Toplam vergi ziyai cezası	3.432.600.000.-TL
Özel usulsüzlük cezası	1.180.000.000.-TL
Gecikme faizi	1.799.000.000.-TL
<b>TOPLAM</b>	<b>9.201.600.000.-TL</b>

### III- SONUÇ

Günümüzde, mal ticareti ile uğraşan işletmelerin büyük bir bölümünde stokların bilgisayar vasıtasıyla izlenmesine rağmen, çeşitli nedenlerle kaydi stok miktarı ile fiili stok miktarı arasında farklılıklar olabilmektedir. Oysa, dönem sonu stoklarının doğru olarak tespiti işletmelerin mali kârlarının tespitinde büyük önem taşımaktadır. Şöyle ki; "*Dönem Başı Stok + Dönem İçi Alışlar = Dönem Sonu Stok + Dönem İçi Satışlar*" şeklindeki emtia dengesinde dönem sonu stok değerinin olduğundan yüksek veya düşük tespiti aynı zamanda dönem içi satışlar bir başka deyişle satılan malın maliyetinin de olduğundan düşük veya yüksek tespit edildiği anlamına gelmektedir. Vergi incelemelerinde kabul edilebilir fireler dışındaki mal noksanlıklarının mükellefçe haklı bir sebeple izah edilememesi halinde eksikliğin belgesiz mal satışından kaynaklandığı kabul edilerek mükellefin dönem kazancı re'sen takdir edilmekte ve cezalı vergi salınmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin fiili envanter çalışmaları neticesinde tespit ettikleri envanter farklarının nedenlerini araştırmaları ve buna göre kayıtlarında gerekli düzeltmeleri yapmaları son derece önemlidir.

## **KİRALAMA VE KİRAYA VERME İŞLERİNDE ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI**

### **I-GİRİŞ**

Temel amacı kazanç elde etmek olan şirketler, bu kazançları üzerinden ödeyecekleri vergiyi eksik ödemek için gider ve maliyetlerini yüksek veya hasılatlarını noksan göstermek suretiyle belli ilişkiler içerisinde buldukları gerçek ve tüzel kişilere şirket bünyesinde oluşması gereken kazançları aktarma yoluna gidebilmektedirler. Bu şekilde belirli kişilere sağlanan haksız kazançlara Örtülü Kazanç denilmektedir.

Çalışmamızın izleyen bölümlerinde, örtülü kazanç dağıtım ile ilgili genel açıklamalara yer verildikten sonra, örtülü kazanç dağıtım şekillerinden biri olan kiralama ve kiraya verme suretiyle örtülü kazanç dağıtım hususuna değinilecektir.

### **II-ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI**

#### **1.Genel Açıklama**

Ticaret şirketleri (kollektif, komandit, anonim, limited şirketler ve kooperatifler) tüzel kişilik sahibidirler. Bu durumun doğal sonucu olarak, bir ticaret şirketinin ortakları ile bu ortakların ilgili bulunduğu diğer gerçek ve tüzel kişiler, şirketin tüzel kişiliği karşısında üçüncü kişi konumundadırlar. Dolayısıyla şirketin bu kişilerle yapmış olduğu işlemlerde, bunların dışındaki gerçek ve tüzel kişilerle yaptığı işlemlerden farklı bir şekilde tasarrufta bulunulması mümkün değildir.

Örtülü kazanç dağıtımının esas unsuru, kurumun belli ilişkiler içinde bulunduğu kişi veya kurumlara kendi varlığından bedelsiz kıymet aktarmasıdır. Kurumlar vergisi mükellefleri örtülü kazanç dağıtımıyla kurumlar vergisi matrahını etkilemek, kısmen veya tamamen ortadan kaldırmak veya zararı arttırmak amaçındadırlar. Böyle bir durumu önlemek için, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesi ile 15/3. maddesinde düzenleme yapılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/1. maddesine göre; Şirket kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişilerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa kazanç tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır.

Aynı kanunun 13. maddesinde kurumlar vergisinin safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, 15/3. maddesinde ise sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançların kanunen kabul edilmeyen indirim olduğu ve kurum kazancından indirilemeyeceği belirtilmiştir.

## **2.Hangi Kurumların Örtülü Kazanç Dağıtılacağı**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/3. maddesinde “sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar”ın kanunen kabul edilmeyen indirim olduğu belirtilmiş; 17. maddenin ilgili bentlerinde ise “şirket” kelimesine yer verilmekle birlikte, diğer kurumlardan bahsedilmemiştir. Buradan, örtülü kazanç ile ilgili düzenlemenin, sadece sermaye şirketleri için geçerli olduğu, bir başka deyişle anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler dışındaki kurumlarda bu yönde bir işlem yapılamayacağı sonucuna varılmaktadır.

Ancak söz konusu düzenleme, sermaye şirketleri dışındaki kurumların, noksan vergi ödemek için yaptıkları örtülü kazanç sağlanmasına benzer işlemlerin takipsiz kalacağı anlamına gelmez. Sermaye şirketleri dışındaki kurumlar, böyle bir hileli işleme tevessül ettikleri takdirde 15/3 ve 17'nci maddelere göre değil fakat genel hükümler uyarınca (muvazaa iddiasıyla) tarhiyata maruz kalabilirler.<sup>1</sup>

Öte yandan, hangi kurumların örtülü kazanç dağıtılacağı konusunda, kanunda belirtilen hususlar ötesinde açık bir hüküm olmadığı gibi, vergi idaresince bir görüş ya da yargı organınca da verilmiş konuyu açıklayıcı bir karar da bulunmamaktadır.

## **3.Örtülü Kazancın Dağıtılacağı Kişi ve Kurumlar**

Örtülü kazancın kimlere dağıtılacağı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 1 ve 4 numaralı bentlerinde sayılmıştır.

Maddenin 1 numaralı bendinde, örtülü kazancın dağıtılacağı kişiler,

- Şirket ortakları,
- Şirket ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler,
- Şirketin idaresi bakımından bağlı bulunduğu gerçek kişiler,
- Şirketin murakabesi (denetimi) bakımından vasıtalı, vasıtasız olarak bağlı bulunduğu kişiler,
- Şirketin sermayesi bakımından vasıtalı, vasıtasız olarak bağlı bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler,
- Şirketin nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler,

olarak sayılmış; bunun dışında örtülü kazancın dağıtımına konu olabilecek kişiler 4 nolu bent ile; ortaklardan veya bunların eşleri ile usul ve furuundan ve 3. dereceye kadar (dahil) kan ve sıhri hısımlardan, şirketin idare meclisi başkanı ve üyesi, müdürü veya yüksek memuru bulunanlar olarak belirtilmiştir.

Normal ticari icaplara uymayacak şekilde fahiş menfaat elde eden şirket muhatabı, 17'nci maddede belirtilen kişilerden biri değilse, şirketin bu şekilde uğradığı zararda vergi kaçırma kastı bulunduğu söylenemez. Başka bir anlatımla şirket vergileme açısından kabul edilebilir bir ticari zarara uğramış sayılır ve bu zarar vergisel açıdan kabul görür.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Mehmet MAÇ, Kurumlar Vergisi 1999, sf.691

<sup>2</sup> Mehmet MAÇ. a.g.e. sf.691

#### **4.Örtülü Kazanca Konu Olabilecek İşlemler**

Örtülü kazanç dağıtımına konu olabilecek işlemler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde dört bent halinde sayılmıştır. Söz konusu işlemleri madde hükmüne göre aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

- Alım işlemleri,
- Satım İşlemleri,
- İmalat İşlemleri,
- İnşaat İşlemleri,
- Hizmet ilişkileri,
- Kiralama ve kiraya verme işlemleri,
- Ödünç para alma ve verme işlemleri,
- Aylık, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeler.

Görüldüğü gibi şirket karını etkileyecek her türlü işlem örtülü kazanca konu olabilmektedir.

Ancak hemen belirtmek gerekir ki, örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için önceki bölümde belirtilen kişilerle yapılan bu işlemlerin emsaline göre göze çaracak derecede şirket aleyhine düşük veya yüksek bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak yapılması gerekmektedir.

### **III-KİRALAMA VE KİRAYA VERME SURETİYLE ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI**

Yukarıda da belirtildiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenen örtülü kazanç dağıtım şekillerinden biri de “kiralama ve kiraya verme suretiyle örtülü kazanç dağıtım”dır.

Adı geçen kanunun 17. maddesinin 2. bendinde,

“Şirket, 1 numaralı fıkrada yazılı olan kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden kiralama veya kiraya verme muamelelerinde bulunursa;”

hükmüne yer verilmiştir.

Anlaşılacağı üzere, bu bent hükmü ile esasen iki farklı örtülü kazanç dağıtım şekli düzenlenmiştir. Bunlar aşağıdaki şekilde belirtilebilir.

1-Şirketin, 1 numaralı fıkrada yazılı olan kimselere ait olan mal ve hakları emsaline kıyasla göze çaracak derecede yüksek bedelle kiralaması,

2-Şirketin, sahibi olduğu mal ve hakları 1 numaralı fıkrada yazılı olan kimselere emsaline göre göze çaracak derecede düşük bedel ile kiraya vermesi,

Yukarıdaki durumlarda ödenen kira bedeli ile emsal bedel arasındaki fark şirket tarafından dağıtılan örtülü kazanç tutarını ifade edecektir. Dolayısıyla emsal bedelin belirlenmesi önem kazanacaktır.

## **Kiralama ve Kiraya Verme İşlerinde Emsal Bedel**

### *i-Emsal Kavramı*

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde, örtülü kazanç ilişkisinin doğmuş kabul edilebilmesi için, ticari şirketlerle belirli derecede yakınlık arzeden kişilerle olan işlemlerde “emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük bedeller”in söz konusu olup olmadığı belirleyici olmaktadır. Görüldüğü üzere, örtülü kazanç ilişkisinde “emsal” kavramının önemli bir rolü vardır. Bununla birlikte, ne Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ne de diğer vergi kanunlarında, bu kavramdan ne anlaşılması gerektiği ile ilgili açık bir belirleme yapılmış değildir. Vergi kanunları içerisinde emsal kavramının kesin sınırlarının çizildiği açık bir belirlemenin yapılmamış olması dolayısıyla, bu konuda bir boşluk olduğu izlenimi edinilmektedir. Bu nedenle, emsal kavramının nasıl anlaşılması gerektiği gerek vergi idaresinin uygulamaya yön veren içtihatları vasıtasıyla gerekse yüksek yargı organlarının içtihatlarıyla doldurulmaya çalışılmaktadır.<sup>3</sup>

### *ii-Emsal Bedelin Tespiti*

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, kiranın emsaline göre düşük ya da yüksek olduğunu belirlemeye esas herhangi bir formüle yer verilmemiştir. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nda ve Gelir Vergisi Kanunu'nda bu konuda yardımcı olabilecek bazı hükümlere rastlamak mümkündür.

Konuyla ilgili olarak, Vergi Usul Kanunu'nun genel hükümlerine göz attığımızda; Kanunun 307. maddesinde, bir binanın gayrisafi iradının tahmini için yeterli karine bulunmadığı durumlarda, binanın satılması halinde getireceği değer %10'unun “safı irat” kabul edileceği belirtilmektedir. Aynı kanunun 312. maddesinde ise, arazi değerinin onda birinin “emsal kira” sayılması gerektiği vurgulanmaktadır.<sup>4</sup>

Gelir Vergisi Kanunu'nun “Emsal Kira Bedeli Esası” başlıklı 73. maddesinin 1. fıkrası hükmü ise aşağıdaki gibidir.

“Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin %5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerinin %10'udur.”

<sup>3</sup> Harun KAYNAK, Kurumlar Vergisi Mükellefiyetlerinde Örtülü Kazanç Müessesesi Yönünden “Emsal” Kavramı. Maliye Postası Dergisi, 15 Nisan 2000 sf. 85

<sup>4</sup> Şükrü KIZILOĞLU, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Ankara 2000, c.2, sf. 1733

Bu hükmün kiralama ve kiraya verme işlerinde emsal olarak alınıp alınamayacağına yönelik Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararı şöyledir.

“Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesinde sözü edilen emsal kira bedelinin getirilmesinden amaç sadece bedelsiz veya düşük bedelle kiraya verilen mal ve hakların kiralalarında asgari haddin tayini diğer bir deyimle tarafların serbest iradeleri ve taayyün eden kirada muvazaa yolu ile noksan gösterilmesini ve böylece vergi ziyasını önlemek olup, olayda aksi durum yani yüksek bedelle kiraya verme hali mevcut olduğuna göre, matrah tayininde öncelikle bu madde (GVK md.73) hükmünün esas alınması yerinde değildir.”<sup>5</sup>

Bu konuda Danıştay tarafından verilen bir başka karar da,

“...Yapılan bilirkişi incelemesi sonucu, kiralamaya konu otel ile ilgili olarak saptanan rayiç bedel üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesinde belirtilen şekilde hesaplanan emsal kira bedeli, yıl içinde ödenen kira miktarının çok üzerinde olduğundan örtülü kazanç dağıtımından söz edilemeyeceğine ...”<sup>6</sup>

şeklindedir.

Görüldüğü gibi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesinde ifadesini bulan “emsal kira bedeli”nin kiralama ve kiraya verme işlerinde emsal olarak dikkate alınıp alınamayacağı hususunda kesin bir hüküm yer almamakla birlikte; bu bedelin bir asgari tutarı ifade etmesi nedeniyle düşük bedelle kiraya verme işlemlerinde dikkate alınabileceği, yüksek bedelle kiralama işlemlerinde ise dikkate alınamayacağı söylenebilir.

Daha önce de belirtildiği üzere, Türk Vergi Kanunlarında kiralama ve kiraya verme işlemlerinde emsal bedelin tespiti konusunda herkesin üzerinde birleşeceği bir hüküm bulunmamaktadır. Kiralanan gayrimenkulün niteliği, yeri, mütemmim cüzleri vb. kira bedelini doğrudan etkileyebilen ve tartışmalara açık bir konudur.

Öte yandan, kiranın makul olup olmadığı araştırılırken, para olarak ödenen kira tutarı tek başına ölçü olmayabilir. Kiracının yan yükümlülükleri varsa, bunlar da kira miktarını etkiler. Örneğin, kiracının tamirat ve bakım giderleri, yangın, kaza vb. sigorta primlerini ve emlak vergisini ödeyip ödemediğine de bakılır. Aynı şekilde, kiracının yaptığı her türlü ilave ve kira dönemi sonunda bazı makinelerin mal sahibine bırakılıp bırakılmadığına da bakılmalıdır.<sup>7</sup>

#### **IV-SONUC**

Temel amacı kazanç elde etmek olan şirketlerin, bu kazançları üzerinden ödeyecekleri vergiyi eksik ödemek için gider ve maliyetlerini yüksek veya hasılatlarını düşük göstermek amacıyla belli ilişkiler içerisinde buldukları gerçek ve tüzel kişilere şirket bünyesinde oluşması gereken kazançları aktarması olarak tanımlanabilen örtülü kazanç dağıtımının bir şekli de kiralama ve kiraya verme suretiyle örtülü kazanç dağıtımıdır.

<sup>5</sup> Dan. 4. D.'nin 29.11.1969 tarih ve E.1969/5040, K.1969/299 Sayılı Kararı

<sup>6</sup> Dan. 11. D.'nin 24.03.1998 tarih ve E.1997/1092, K.1998/1151 Sayılı Kararı

<sup>7</sup> Şükrü KIZILOĞLU, Gayrimenkul Kiralaması ve Örtülü Kazanç (2) Hürses. 28.11.1996, sf.7

Kiralama ve kiraya verme işlerinde, ödenen kira bedeli ile emsal bedel arasındaki fark şirket tarafından dağıtılan örtülü kazanç tutarını ifade etmektedir. Dolayısıyla, örtülü kazanç tutarının belirlenmesinde emsal bedelin tespiti önem kazanmaktadır. Emsal bedelin ne olması gerektiği konusunda Türk Vergi Kanunlarında herkesin üzerinde birleşebileceği bir hüküm bulunmamakla beraber; kıyaslamanın emsali gayrimenkuller ile yapılacağı, GVK md.73 hükmünün ise ancak düşük bedelle kiraya verme işlerinde dikkate alınabileceği söylenebilir.

# KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNE YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNİN KAPSAMI VE KONUYA İLİŞKİN OLARAK 38 SERİ NUMARALI KDV SİRKÜLERİ İLE YAPILAN SON AÇIKLAMALAR

İrfan VURAL  
Gelirler Kontrolörü

## I- GİRİŞ

Kooperatif tanımının yer aldığı 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 5146 sayılı Kanun'la değişik 1. maddesine göre; *tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir.* Kanun'da yer alan tanımdan da anlaşılacağı gibi; kooperatifler sosyal amaçlarla ortaklarının gereksinimlerini en uygun şekilde karşılamayı amaç edinen karşılıklı yardımlaşma ve dayanışma ilkesine dayalı ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlardır.

Kooperatiflerin katma değer vergisi (KDV) mükellefiyeti ile ilgili olarak KDV Kanunu'nda yer alan genel nitelikli istisnaların yanı sıra, Kanun'un 17. maddesinde belli kooperatiflere özgü bir takım istisna hükümlerine yer verilmiştir. Kooperatiflerin yapmış oldukları işlemlerle ilgili bir diğer vergisel avantaj ise konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat ve taahhüt işlerine ilişkin düzenlemedir. Şöyle ki, KDV Kanunu'nun Geçici 15. maddesine göre, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri belli şartlar altında, inşaat ruhsatının tarihine bağlı olarak KDV'den istisna edilmekte veyahut da % 1'lik indirimli orandan yararlandırılmaktadır.

Söz konusu düzenlemeye ilişkin açıklamalar, 49 (1) ve 66 (2) seri numaralı KDV Genel Tebliğlerinde yapılmış olup; uygulamadaki tereddütleri gidermek bakımından 21.11.2003 tarihinde çıkarılan 5 seri numaralı KDV Sirküleri ile de kapsama giren inşaat ve taahhüt işleri tek tek sayılmak suretiyle konuya açıklık getirilmiştir. Konu ile ilgili son olarak, konut yapı kooperatiflerince yaptırılan eğitim ve sağlık tesisleri (okul, hastane, sağlık ocağı vb.) ile ibadethaneler için verilen inşaat işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulanıp uygulanamayacağı hususunda 14.03.2006 tarih ve 38 numaralı KDV Sirküleri ile açıklama yapılmıştır.

Bu yazımızın konusunu da, istisna veya indirimli oran kapsamına giren inşaat taahhüt işlerinin kapsamının ne olduğu ve konu ile ilgili olarak 38 numaralı KDV Sirküleri ile yapılan son açıklamalar oluşturmaktadır.

## II- İSTİSNADAN VEYA İNDİRİMLİ ORANDAN YARARLANMANIN ŞARTLARI

KDV Kanunu'nun 4369 sayılı Kanun'la eklenen Geçici 15. maddesine göre; 29.07.1998 tarihinden önce inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak **konut yapı kooperatiflerine** yapılan inşaat taahhüt işleri katma değer vergisinden müstesnadır. Öte yandan, 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri için katma değer vergisi oranı %1 olarak tespit edilmiştir.

<sup>1</sup> 20.07.1995 tarih ve 22349 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 03.03.1998 tarih ve 23275 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



Dolayısıyla, gerekli şartların sağlanması halinde, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri, inşaat ruhsatının 29.07.1998 tarihinden önce alınması halinde KDV'den müstesna tutulacak; inşaat ruhsatının bu tarihten sonra alınmış olması halinde ise % 1'lik indirimli orana tabi olacaktır.

İstisnadan veya indirimli orandan yararlanılabilmesi için aranılan şartlar şunlardır:

- Kooperatifin konut yapı kooperatifi olması,
- İşin konut yapı kooperatifine yapılması,
- Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması,

Yukarıda yer alan şartların yanı sıra, **5 numaralı KDV Sirkülerinde**; inşaat yapı ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmemiş olması halinde yapılan inşaat taahhüt işlerinin istisnadan veya indirimli oranda katma değer vergisinden yararlanmasının mümkün olmadığı belirtilmektedir. Ancak, Sirkülerde belirtilen bu şart, ne istisnanın dayandığı Kanun maddesinde ne de konu ile ilgili KDV Genel Tebliğlerinde yer almamaktadır. Dolayısıyla, inşaat ruhsatının kooperatif adına olmaması halinde istisna veya indirimli orandan yararlanılıp yararlanılamayacağı hususu tartışmalıdır.

Konu ile ilgili olarak Ankara 5. Vergi Mahkemesi bir kararında **“Kanun ve Genel Tebliğlerde bina inşaat ruhsatının konut yapı kooperatifi adına olması şeklinde bir şart bulunmadığı, bu nedenle konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde böyle bir şart aranılmadan istisna veya indirimli oranda KDV uygulanması gerektiğini”** belirtmiştir.<sup>(3)</sup>

Kaldı ki, konu ile ilgili son olarak çıkarılan **38 numaralı KDV Sirkülerinde** istisna veya indirimli oran uygulamasının şartları belirtilirken yukarıda belirtmiş olduğumuz üç şarta yer verilmiş, ancak inşaat ruhsatının kooperatif adına olması gerektiğine dair herhangi bir açıklamaya verilmemiştir. Son olarak çıkarılan Sirkülerde, inşaat ruhsatının kooperatif adına olması gerektiği şartına yer verilmeyişi tek başına bu şartın artık aranmayacağı anlamına gelmemektedir. Dolayısıyla konu ile ilgili karışıklık devam etmektedir. Maliye Bakanlığı'nın uygulamadaki tereddütleri gidermek bakımından konu ile ilgili olarak net bir belirleme yapmasının uygun olacağı görüşündeyiz.

### **III- İSTİSNA VEYA İNDİRİMLİ ORAN KAPSAMINA GİREN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ VE 38 SERİ NUMARALI KDV SİRKÜLERİ İLE YAPILAN AÇIKLAMALAR**

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin neler olduğu ilk olarak 49 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile açıklanmıştır. Ancak, söz konusu Genel Tebliğ ile ismen belirtilmeyen inşaat taahhüt işlerinin uygulama kapsamına girip girmediği hususu öteden beri, uygulamada güçlükler ortaya çıkarmış ve uygulamaya Maliye Bakanlığı'ca verilen muktezalar çerçevesinde yön verilmeye çalışılmıştır. Konu ile ilgili olarak 21.11.2003 tarihinde çıkarılan 5 seri numaralı KDV Sirküleri ile, hangi işlerin inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirileceği, tek tek sayılmak suretiyle geniş ve ayrıntılı şekilde açıklanmıştır.

Söz konusu inşaat ve taahhüt işleri kapsamına giren işlerin hepsinin veya birkaçının veya ayrı ayrı her birinin müteahhitler veya taşeronlarca konut yapı kooperatiflerine yapılması, istisna veya indirimli oran uygulamasına engel değildir. Müteahhitlerin konut yapı kooperatiflerine karşı üstlendikleri inşaat taahhüt işlerinin bir kısmını taşeronlara yaptırmaları halinde, taşeronun müteahhide verdiği hizmet genel hükümlere göre katma değer vergisine tabi olacak,

<sup>3</sup> Abdullah TOLU, Kat Karşılığı İnşaat İşi Yapan Konut Yapı Kooperatiflerinde KDV Karmaşası Devam Ediyor, **Yaklaşım**, Sayı: 158, Şubat 2006, sf. 204 (Ankara 5. Mahkemesi'nin 12.07.2004 tarih ve E.2004/586, K.2004/801 sayılı kararı.)

müteahhidin kooperatife yaptığı inşaat taahhüt işi ise istisna veya indirimli oran uygulaması kapsamında değerlendirilebilecektir.

Söz konusu Genel Tebliğ ve Sirkülerde sayılan işlerin konut yapımı için değil de bazı sosyal tesislerin yapımı için gerçekleştirilmesi halinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulanıp uygulanmayacağı konusunda oluşan tereddütler üzerine, Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan 38 numaralı KDV Sirküleri ile açıklama yapılmıştır.

Sirkülere göre, istisna veya indirimli oran uygulamasından yararlanabilecek inşaat işleri arasında konut yapımı yanında çocuk parkı, bahçe gibi sosyal tesisler de yer almaktadır.

Dolayısıyla, konut yapı kooperatiflerince üyelerinin sosyal ve kültürel ihtiyaçlarını karşılamak üzere yaptırılan okul, hastane, sağlık ocağı, ibadethane gibi yapılara ilişkin inşaat taahhüt işlerinde;

- Kooperatifin inşaat ruhsatının 29.07.1998 tarihinden önce alınmış olması halinde kısmi istisna hükümlerine göre,

- Ruhsatın bu tarihten sonra alınmış olması halinde ise % 1'lik indirimli KDV oranı uygulanmak suretiyle,

işlem yapılması mümkündür.

#### **IV- İSTİSNA VEYA İNDİRİMLİ ORAN KAPSAMINA GİRMEYEN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ**

Konut yapı kooperatiflerine yapılan ve inşaat işi niteliğinde olmayan veya taahhüde dayanmayan hizmet ifaları ile her türlü mal teslimleri, istisnadan ya da % 1'lik KDV oranından yararlanamayacaktır. Dolayısıyla bu teslim ve hizmetler genel hükümlere göre katma değer vergisine tabi olacaktır.

Buna göre, tek başına hafriyat işi, muhasebecilik, plan-proje çizimi, parselasyon, ve benzeri hizmetlerde istisna ya da % 1'lik KDV oranı uygulanmayacaktır.

Ayrıca, konut yapı kooperatiflerine kooperatiflere yapılan mal teslimleri de tamamıyla genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Buna göre kooperatiflere yapılan demir, çimento, kereste, cam, kırtasiye malzemesi ve benzeri teslimlerde genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanacaktır. Kooperatiflerin arsa alımlarında da diğer mal alımlarında olduğu gibi genel hükümler geçerlidir. Buna göre özel mülk konusu (iktisadi işletmelere dahil olmayan) bir arsanın doğrudan kooperatiflere teslimi KDV'nin konusuna girmemekte; ancak iktisadi bir işletmeye dahil olan veya özel mülk konusu olmakla beraber müzayede mahallinde satılan bir arsanın satın alınması halinde ise işlem genel hükümlere göre KDV'ye tabi olmaktadır.

#### **V- ÖZET VE SONUÇ**

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri belli şartlar altında KDV Kanunu'nun Geçici 15. maddesine göre KDV'den istisna edilmekte veya inşaat ruhsatının tarihine bağlı olarak % 1'lik indirimli orandan yararlandırılmaktadır. İstisnanın veya indirimli oranın uygulanması için öncelikle, yapılan işin kooperatife yapılan inşaat işi mahiyetinde olması ve taahhüde dayanması gerekir.

Bu bağlamda, söz konusu işlerin kooperatife ait konutların yapımı için değil de bazı sosyal tesislerin yapımı için gerçekleştirilmesi halinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulanıp uygulanmayacağı konusunda oluşan tereddütler üzerine, Maliye Bakanlığı'nca 14.03.2006 tarihinde çıkarılan 38 numaralı KDV Sirküleri ile açıklama yapılmıştır. Sirkülere göre, istisna veya indirimli oran uygulamasından yararlanabilecek inşaat işleri arasında konut yapımı yanında çocuk parkı, bahçe gibi sosyal tesisler de yer almaktadır. Dolayısıyla, konut yapı

kooperatiflerince üyelerinin sosyal ve kültürel ihtiyaçlarını karşılamak üzere yaptırılan okul, hastane, sağlık ocağı, ibadethane gibi yapılara ilişkin inşaat taahhüt işlerinde; inşaat ruhsatının 29.07.1998 tarihinden önce alınmış olması halinde kısmi istisna hükümlerine göre, ruhsatın bu tarihten sonra alınmış olması halinde ise % 1'lik indirimli KDV oranı uygulanmak suretiyle işlem yapılması mümkündür.

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**

# **YAPI KOOPERATİFLERİNİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİNDEN FAYDALANABİLMESİ İÇİN YÖNETİM VE DENETİM KURULLARINDA GÖREV ALMAMASI GEREKEN KİŞİLER**

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**

**M. Aykut KELECİOĞLU**  
**Gelirler Başkontrolörü**

## **1. GİRİŞ**

Kooperatifler Kanunu'nun 1. maddesine göre; tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir. Benzer bir tanımın yapıldığı Türk Ticaret Kanunu'nun mülga 488. maddesinde ise; kooperatifler, ortakların ekonomik menfaatlerini ve hususiyle meslek ve geçime ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım ve kefalet sayesinde sağlayıp korumak amacıyla bir ticaret ünvanı altında kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli bir şirkettir. Bu açıklamalar gereği Ticaret Hukuku uygulamasında kooperatifler, amaçları kar olan ticaret şirketlerinden ayrılmışlardır.

Kooperatifler, amaçları kar olmamakla birlikte kurumlar vergisi mükellefi kabul edilmişlerdir. Ancak kooperatifler bir yandan kurumlar vergisinin mükellefi kabul edilirken bir yanda da kooperatifçiliğin ülke ekonomisine katkısı göz önüne alındığında, kooperatifler diğer iktisadi işletmelerden farklı ve ayrıcalıklı olarak değerlendirilmiş ve Anayasa'nın 171. maddesi gereği, devletin kooperatifçiliğin gelişmesini sağlayacak tedbirleri almak zorunda olması nedeniyle belirli şartlar altında kurumlar vergisinden muaf kılınmışlardır.

Kooperatiflere tanınan muafiyet 5520 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeye kadar, haksız rekabete ve vergi kaybına yol açan ve kooperatifçilikten beklenen sosyal amaçla örtüşmeyecek şekilde faaliyet gösteren oluşumların meydana gelmesine sebebiyet vermiştir. Bu sakıncayı önlemek için 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ile öteden beri uygulanmakta olan kooperatiflere ilişkin muafiyet hükmünde , kooperatif görüntüsü altında yürütülen ticari faaliyetin vergilendirme kapsamı dışına çıkmasını önlemek amacıyla önemli düzenlemeler yapılmıştır.

Bu çalışmanın konusunu yapı kooperatiflerine ilişkin muafiyet hükmünde getirilen sınırlama oluşturmaktadır. Söz konusu sınırlama yapı kooperatiflerinde yönetim ve denetim kurullarında görev yapamayacak kişilere ilişkindir.

## **2. YAPI KOOPERATİFLERİNE İLİŞKİN GETİRİLEN MUAFİYET SINIRLAMASININ KANUNİ DAYANAĞI**

5520 sayılı KVK'nın 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren kooperatiflere ilişkin muafiyet hükmü (m. 4/1- k) aşağıdaki gibidir.

*“Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş*

*görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile **bu kayıt ve şartlara ek olarak** kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanununun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri.” Kurumlar vergisinden muaftır.*

Konuya yapı kooperatifleri özelinde bakacak olursak, mevcut şartlara ilaveten yapı kooperatifinin muafiyetten faydalanabilmesi için kanun lafzına göre aşağıdaki şartları da taşıması gerekmektedir.

Kooperatif yönetim ve denetim kurullarında kooperatifin kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar aşağıda belirtilen kişiler görev yapmamalıdır.

- İnşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişiler veya tüzel kişi temsilcileri,
- Yeni KVK'nın 13. maddesine göre yukarıda sayılan kişilerle ilişkili olduğu kabul edilen kişiler,
- Yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlar.

Eğer bu kişiler belirtilen kurullarda görev yapıyorlarsa diğer şartlar sağlanmış bile olsa yapı kooperatifinin muafiyetten yararlanması mümkün değildir.

### **3. YAPI KOOPERATİFLERİNE İLİŞKİN OLARAK GETİRİLEN MUAFİYET SINIRLAMASININ ANLAMI**

Yapı kooperatiflerinin muafiyetten faydalanabilmesi için yönetim ve denetim kurullarında görev yapamayacak kişiler kanun lafzının tetkikinden de görüleceği üzere çok açık değildir. Özellikle gerçek kişileri de kapsayacak şekilde KVK'nın 13. maddesine yapılan atfın açıklanması gereklidir.

Bu bağlamda yapı kooperatiflerinde yönetim ve denetim kurullarında görev yapamayacak kişileri üç grup altında irdelemek gerekmektedir.

#### **3.1. YÖNETİM VE DENETİM KURULLARINDA GÖREV YAPAMAYACAK KİŞİLER - BİRİNCİ GRUP: YAPI KOOPERATİFLERİNE AİT İNŞAAT İŞLERİNİ KISMEN VEYA TAMAMEN ÜSTLENEN GERÇEK KİŞİLER VEYA TÜZEL KİŞİ TEMSİLCİLERİ**

Yapı kooperatiflerinin muafiyetten faydalanabilmesi için kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen bir gerçek kişiye yer vermemesi gerekmektedir. Örneğin bir konut yapı kooperatifinin inşaat işini üstlenen bir gerçek kişinin yönetim kurulunda veya denetim kurulunda görev alması, diğer muafiyet şartları mevcut olsa dahi yapı kooperatifinin muafiyetinin yitirilmesi anlamına gelecektir.

Yapı kooperatiflerinin yönetim ve denetim kurullarında görev yapamayacak olanlar inşaat işlerini üstlenen gerçek kişilerle sınırlı değildir. Kooperatifler Kanunu'nun 53. maddesine göre tüzel kişiler kanuni temsilcileri vasıtasıyla yönetim kurulunda görev almaktadır. Bu bağlamda kooperatifin inşaat işini üstlenenler şayet tüzel kişiler ise, tüzel kişilerin temsilcileri yapı kooperatiflerinin yönetim ve denetim kurullarında görev alamazlar. Aksi takdirde muafiyet hükümleri ihlal edilmiş olunur. Örneğin yapı kooperatifinin inşaat işini üstlenen bir limited şirketin müdürü, kooperatifin denetim kurulunda görev yaparsa, muafiyet hükmünden faydalanılması mümkün değildir.

### **3.2. YÖNETİM VE DENETİM KURULLARINDA GÖREV YAPAMAYACAK KİŞİLER - İKİNCİ GRUP: YAPI KOOPERATİFLERİNE AİT İNŞAAT İŞLERİNİ KISMEN VEYA TAMAMEN ÜSTLENEN KİŞİLERLE 13. MADDE GEREĞİNCE İLİŞKİLİ OLDUĞU KABUL EDİLEN KİŞİLER**

Yapı kooperatiflerinin muafiyetten faydalanabilmesi için yönetim ve denetim kurullarında kooperatifin kuruluşundan inşaatın bitimine kadar yönetim ve denetim kurullarında görev alamayacak kişiler sınırlamasında ikinci grubu, inşaat işlerini üstlenen kişilerle ilişkili olduğu kabul edilen kişiler oluşturmaktadır.

İlişkili kişinin nasıl tespit edileceğinde ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin düzenlemenin yer aldığı 13. maddede yer alan tanımdan hareket edilecektir. Söz konusu madde de ilişkili kişi için *“kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır.”* hükmü yer almaktadır.

Bir başka ifadeyle ;

- Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek ve tüzel kişilerin ortakları ve ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler,
- Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek ve tüzel kişilerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler,
- Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerin ve tüzel kişi temsilcilerinin ; eşleri, üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları, eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları,

yapı kooperatiflerinin kuruluşundan inşaatın tamamlandığı tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında görev almış iseler, söz konusu yapı kooperatifleri kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanamayacaklardır.

Özellikle bu grupta kanun lafzından hareketle çözümlenmesi gereken iki konu vardır. Bunlardan birincisi, kanun lafzında *“ ... , söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya kanunun 13. maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere ...”* ibaresinde geçen “bunlarla” kelimesinin ne anlama geldiğidir. İkincisi ise inşaat işlerini üstlenen gerçek kişilerle ilgisi bulunan kişilerin KVK'nın 13. maddesi bağlamında nasıl değerlendirileceğidir. Çünkü anılan madde ilişkili kişiyi açıklarken doğal olarak kurumlar vergisi mükellefleri üzerinden konuyu açıklamıştır.

Kanımızca birinci konunun çözümlenmesinde herhangi bir sorun yoktur. Maddede geçen “bunlarla” kelimesinden anlaşılması gereken sadece “tüzel kişi temsilcileri” değil, aynı zamanda “tüzel kişiler” dir. Çünkü daha önce belirtildiği üzere Kooperatifler Kanununa göre tüzel kişiler açısından yönetim ve denetim kurullarında temsil, tüzel kişilerin temsilcileri aracılığıyla olmaktadır. Dolayısıyla “tüzel kişi temsilcisi” ifadesinin “bunlarla” kelimesinin yorumlanması sırasında aynı zamanda “tüzel kişilik” olarak da dikkate alınması gerekir. Aksi bir yorum tarzı sadece inşaat işini yapan tüzel kişinin temsilcisinin ilişkili olduğu kişilerin yönetim ve denetim kurullarında görev yapıp yapmadığına bakılması, yapı kooperatifinin inşaat işini üstlenen tüzel kişilerle ilişkili olan kişilerin yönetim ve denetim kurullarında temsilcileri aracılığıyla görev yapıp yapmadığına bakılmaması sonucunu doğuracaktır. Veya gerçek kişilerin belli dereceye kadar akrabaları yönetim ve denetim kurullarında görev yapamazken, inşaat işini üstlenen tüzel kişi temsilcilerinin aynı dereceye kadar akrabaları bu kurullarda görev yapabilecektir. Sonuç olarak kanımızca madde yorumlanırken olayın her iki yönünde de bakmak gerekecektir.

İnşaat işini üstlenen gerçek kişilerle KVK'nın 13. maddesi gereğince ilişkili olan kişilerin kimler olduğunu saptamak konusu ise kanımızca tartışmaya açıktır. Tüzel kişiler açısından tüzel kişilerin ilişkili olduğu kişileri KVK'nın 13. maddesine göre tespit etmek kolaydır. Çünkü, KVK'nın 13. maddesi ilişkili kişiyi kurumlar bağlamında, kurumların veya kurumların ortaklarının ilişkili olduğu kişiler açısından değerlendirmiştir. Ancak gerçek kişiler açısından konuyu bu şekilde irdelemek zordur. Çünkü belirtildiği gibi KVK'nın 13. maddesi “ortakları” baz alarak ilişkili kişiyi açıklamıştır. Ancak her ne kadar KVK'nın 13. maddesi ilişkili kişiyi kurumlar vergisi mükellefleri için açıklamışsa da, KVK'nın 4. maddesinde gerçek kişilerle ilişkili olan kişilerin belirlenmesinde 13. maddeye göre tespitin yapılması zorunlu kılınmıştır. Dolayısıyla 13. maddede yapılan tarifin gerçek kişiler açısından da yorumlanması gerekecektir.

Bu açıklamalar ışığında yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini üstlenen kişilerle ilişkili olan kişileri gerçek ve tüzel kişi ayırımını dikkate alarak aşağıdaki başlıklar altında toplamak mümkündür.

### **3.2.1. TÜZEL KİŞİLERLE İLİŞKİLİ BULUNAN KİŞİLER**

KVK'nın 4/1-k maddesi , 13. maddesi ve yukarıda yapılan açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde yapı kooperatiflerinde inşaat işini üstlenen tüzel kişilerle ilişki içerisinde olan aşağıda sayılan kişiler, muafiyet koşullarına devam edebilmek için yönetim ve denetim kurullarında görev yapmamalıdır.

1. Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen tüzel kişilerin ortakları. Örneğin konut yapı kooperatifinin inşaat işini üstlenen limited şirketin ortağı yönetim kurulunda görev yapmamalıdır.

2. Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen tüzel kişilerin ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler. Örneğin yapı kooperatifinin inşaat işini üstlenen limited şirketin ortağının ortak olduğu başka bir limited şirketin temsilcisi yapı kooperatifinin yönetim ve denetim kurulunda görev yapamaz.

3. Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen tüzel kişilerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ve nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler. Örneğin yapı kooperatifinin inşaat işini üstlenen limited şirketin sermayesine iştirak ettiği anonim şirketin temsilcisi yapı kooperatifinin yönetim ve denetiminde yer alamaz. Aksi takdirde kooperatifin muafiyet hali kalkar.

4. Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen tüzel kişi temsilcilerinin eşleri, üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları,

eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları. Örneğin yapı kooperatifin inşaat işini üstlenen anonim şirketin kanuni temsilcisinin eşi veya oğlu kooperatifin yönetim ve denetim kurullarında görev yapamaz.

### **3.2.2. GERÇEK KİŞİLERLE İLİŞKİLİ BULUNAN KİŞİLER**

KVK'nın 4/1-k maddesi, 13. maddesi ve yukarıda yapılan açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde yapı kooperatiflerinde inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle ilişki içerisinde olan aşağıda sayılan kişiler, muafiyet koşullarına devam edebilmek için yönetim ve denetim kurullarında görev yapmamalıdır.

1. Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerin ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler. Örneğin konut yapı kooperatifinin inşaat işini üstlenen gerçek kişinin bir limited şirkette ortaklığının bulunması durumunda söz konusu limited şirketin temsilcisi kooperatif yönetim ve denetim kurullarında görev yapmamalıdır. Aksi takdirde muafiyet şartları ihlal edilmiş olur.

2. Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerin idaresi, denetimi ve sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu veya nufuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler. Yapı kooperatifinin inşaat işini üstlenen bir gerçek kişinin, ortak olmadan bir anonim şirketin müdürlüğünü yapması durumunda, bu anonim şirketin diğer kanuni temsilcileri kooperatif yönetim ve denetim kurullarında görev yapamaz. Veya aynı gerçek kişinin bir başka gerçek kişi ile adi ortaklığının bulunması durumunda, ortaklığının bulunduğu gerçek kişi de kooperatifin söz konusu kurullarında görev yapmamalıdır.

3. Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerin eşleri, üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları, eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları. Örneğin konut yapı kooperatifinin inşaat işini üstlenen kişinin çocuğu veya amcası kooperatifin yönetim ve denetim kurullarında görev yapamaz.

### **3.3. YÖNETİM VE DENETİM KURULLARINDA GÖREV YAPAMAYACAK KİŞİLER - ÜÇÜNCÜ GRUP : YAPI KOOPERATİFLERİNE AİT İNŞAAT İŞLERİNİ KISMEN VEYA TAMAMEN ÜSTLENEN GERÇEK VEYA TÜZEL KİŞİLER İLE 5520 SAYILI KVK'NIN 13. MADDESİ GEREĞİNCE BU KİŞİLERLE İLİŞKİLİ OLDUĞU KABUL EDİLEN KİŞİLERLE İŞÇİ VE İŞVEREN İLİŞKİSİ İÇİNDE BULUNANLAR**

Eğer yapı kooperatiflerinin kuruluşundan inşaatın tamamlandığı tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında;

- İnşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişiler veya tüzel kişiler,
  - Kanunun 13. maddesine göre bu kişilerle ilişkili olduğu kabul edilen kişiler,
- ile işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunan kişiler varsa muafiyetten faydalanılamaz.

Örneğin konut yapı kooperatifinin inşaat işini üstlenen Tümer-Metin Adi Ortaklığında görevli mimar Serdar Konuk'un kooperatif yönetim kurulunda görev alması veya, konut yapı kooperatifinin inşaat işini üstlenen bir anonim şirketin ortağına ait bir başka limited şirkette görev yapan mali işler müdürünün konut yapı kooperatifinin denetim kurulunda görev yapması durumunda kooperatif muafiyetten faydalanamayacaktır.



#### 4. SONUÇ

5520 sayılı KVK kooperatiflere ilişkin muafiyet uygulamasında yapı kooperatiflerine yönelik olarak bir takım sınırlayıcı düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin amacı kooperatiflere muafiyet tanınmasının mantığına ve gerekçesine uygun olmayan uygulamaların önlenmesidir.

Yapı kooperatiflerinin inşaat işlerini üstlenen gerçek ve tüzel kişilerin ve bu kişilerle ilişkili olan kişilerin yönetim ve denetim kurullarında görev almaması gerektiğine ilişkin sınırlayıcı düzenleme oldukça geniş kapsamlıdır. Düzenlemenin geniş kapsamlı olması bir yana özellikle inşaat işlerini üstlenen gerçek kişilerle ilişki içinde bulunan kişilerin tespit edilebilmesi KVK'nın 13. maddesine yapılan atıf gereği kolay olmamaktadır.

Aslında KVK'da yapılan böyle bir düzenlemeyi de yadırgamamak gerekir. Vergisel anlamda olmasa da 1163 Sayılı Kooperatifler Kanununda öteden beri bu düzenlemeye benzer uygulama söz konusudur. Anılan kanunun 59. maddesine göre; kooperatif yönetim kurulu üyeleri ve kooperatif personeli, ortaklık işlemleri dışında kendisi veya başkası namına, bizzat veya dolaylı olarak kooperatifle kooperatif konusuna giren bir ticari muamele yapamaz. Bu hükme aykırı olarak kooperatiflerle ticari muamelede bulunan kooperatif yönetim kurulu üyeleri ve personeli; kanunun Ek 2 nci maddesi uyarınca fiilin önem ve mahiyetine göre üç aydan iki yıla kadar hapis ve ağır para cezası ile cezalandırılırlar.

Görüleceği üzere her iki kanunda da amaç kooperatifçilik ile bağdaşmayacak faaliyetlerin önlenmesidir.

# KOOPERATİFLERE AİT TAŞINMAZLARIN KİRALANMASINDA VERGİ KESİNTİSİ ORANI SORUNU

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**

## I- GİRİŞ

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu<sup>1</sup> (KVK) yayımlanıncaya dek, gerek gelir vergisi mükelleflerinin, gerekse kurumlar vergisi mükelleflerinin elde etmiş oldukları bir kısım gelirler üzerinden yapılan vergi kesintisine ilişkin düzenleme 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 94. maddesinde yer almaktaydı. GVK'nın söz konusu maddesinde, vergi kesintisinin istihkak sahiplerinin **gelir vergilerine** mahsuben yapıldığı belirtilmekle beraber; maddenin ilgili bentlerinde "**kurumlar dahil**" vb. ibarelere yer verilmek suretiyle, kurumlar vergisi mükelleflerine yapılan bazı ödemeler de kesinti kapsamına alınmıştı. 5520 sayılı KVK ile de kurum kazançları ile ilgili olduğu halde GVK'da düzenlenmiş bulunan vergi kesintisine dair hükümler ile yapılan kesintilerin beyanına ilişkin diğer düzenlemelerin tamamı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun içine alınmak suretiyle Kanunun içsel bütünlüğü sağlanmıştır.

5520 sayılı KVK dört ana kısımdan oluşmakta olup, "*Tam Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhi ve Ödenmesi*" başlıklı ikinci kısımda yer alan 15. maddesinde, tam mükellef kurumlardan yapılacak vergi kesintisi düzenlenmektedir. Maddenin 1/b bendinde kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan ödemelerden yapılacak vergi kesintisine ilişkin hüküm yer almaktadır. Ancak aşağıda açıklanacağı üzere, kesinti oranının ne olması gerektiği yeterince açık değildir.

Bu yazımızda, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden yapılacak vergi kesintisinin oranının ne olması gerektiğine ilişkin yorum ve açıklamalarımıza yer verilmiştir.

## II- KOOPERATİFLERE AİT TAŞINMAZLARIN KİRALANMASINDA YAPILAN VERGİ KESİNTİSİNİN YASAL DAYANAĞI

Yukarıda da belirtildiği gibi, 5520 sayılı KVK yayımlanmadan önce, vergi kesintisine ilişkin düzenlemelere GVK'nın 94. maddesinde yer verilmiş olup; söz konusu maddenin 5/c bendinde, kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden yapılacak vergi kesintisi düzenlenmiştir. Bu bende göre yapılacak kesintinin oranı ise 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) %22 olarak belirlenmiştir.

Kurumlar vergisi mükellefiyetine dair bu hüküm, 5520 sayılı yeni KVK'nın "Vergi kesintisi" başlıklı 15. maddesinde yeniden düzenlenmiş ve böylelikle kurumlar vergisi mükelleflerini ilgilendiren söz konusu kesintinin yasal dayanağı da Kurumlar Vergisi Kanunu olmuştur.

5520 sayılı KVK'nın 15. maddesi 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Maddenin (1) numaralı fıkrasında yaptıkları

<sup>1</sup> 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ödemelerden kesinti yapmak zorunda olanlar tek tek sayılmak suretiyle belirlenmiş<sup>2</sup> fıkranın izleyen bentlerinde de kesintiye tabi ödemelerin neler olduğu sayılmıştır.

Maddenin (1/b) bendine göre kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan ödemeler kesintiye tabi ödemelerdendir. Dolayısıyla, (1) numaralı fıkrada sayılan kişi ve kurumlar, kooperatiflere ait taşınmazları kiralamaları halinde, kooperatiflere yapacakları kira ödemeleri üzerinden 5520 sayılı KVK'nın 15. maddesi uyarınca kesinti yapmak zorundadırlar. Ayrıca, hemen belirtmek gerekir ki, kesinti uygulamasında taşınmazı kiraya veren kooperatifin kurumlar vergisinden muaf olup olmamasının bir önemi yoktur. Çünkü, eski düzenlemede olduğu gibi yeni düzenlemenin ilgili maddesinde de buna ilişkin bir ayırım gözetilmemiştir. Ancak, 5520 sayılı KVK'nın 14/5. maddesi hükmüne göre, gelirleri vergi kesintisine tabi tutulan taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olan kooperatiflerin bu gelirleri için kurumlar vergisi beyannamesi vermesine gerek yoktur.

### III- KESİNTİ ORANININ NE OLMASI GEREKTİĞİ

193 sayılı GVK'nın 94/5-c maddesinin uygulamasında, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan ödemelerden yapılacak kesintinin oranı 2003/6577 sayılı BKK ile % 22 olarak belirlenmiştir. 5520 sayılı KVK'nın 15. maddesinde ise kesinti oranı % 15 olarak belirlenmiştir. Böyle bir durumda, kesinti oranının ne olması gerektiğinin 5520 sayılı KVK'nın Geçici 1. maddesine bakılarak çözümlenmesi gerekir.

Geçici 1. maddenin 4 numaralı fıkrasına göre, bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar, 193 sayılı GVK ile 5422 sayılı Kanun kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayımlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemeler, **bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere** geçerliliğini koruyacaktır. Dolayısıyla söz konusu ödemelere ilişkin 2003/6577 sayılı BKK ile belirlenen % 22 lik kesinti oranının, 5520 sayılı KVK'ya göre yapılacak vergi kesintisinde geçerli olup olmayacağına tespitinde 5520 sayılı KVK'da yer alan sınırlara dikkat edilmesi gerekecektir.

5520 sayılı KVK'nın vergi kesintisiyle ilgili 15. maddesinin (4) numaralı fıkrasında; Bakanlar Kurulunun, bu maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye, **kurumlar vergisi oranına kadar yükseltmeye** yetkili olduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla belirlenen üst sınır, kurumlar vergisi olan % 20'dir. Görüleceği üzere, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığı yapılan ödemelere ilişkin olarak 2003/6577 sayılı BKK ile belirlenen % 22 lik oran, Kanun ile belirlenen sınırı aşmaktadır. Bu nedenle, Kanunun Geçici 1/4. maddesi göz önünde bulundurulduğunda, % 22 lik oranın söz konusu bende göre yapılacak vergi kesintisinde, geçerli olması mümkün değildir.

Böyle bir durumda, kesinti oranının ne olması gerektiği ile ilgili olarak iki alternatif akla gelebilmektedir. Bunlardan birincisi, daha önce geçerli olan % 22 oran, Kanunla belirlenen % 20 lik sınırı aştığına göre, söz konusu sınırın göz önünde bulundurularak oranın % 20 olarak uygulanması gerektiği; ikincisi ise daha önce geçerli olan % 22 lik oranın yasal sınırı aştığı gerekçesiyle herhangi bir şekilde geçerliliğinin olmayacağı ve 15. maddede belirlenen genel oran olan % 15 oranı üzerinden kesinti yapılması gerektiğidir.

Kanaatimizce, ikinci alternatif olarak belirtmiş olduğumuz görüşteki gibi, kesinti

---

<sup>2</sup> 5520 sayılı KVK'nın 15. maddesine göre istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben kesinti yapmak zorunda olanlar şunlardır: Kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

oranına ilişkin 2003/6577 sayılı BKK ile belirlenen % 22 lik oranın yasal sınırı aşması nedeniyle hiçbir şekilde geçerli olması mümkün değildir. Zira, ilgili Kanun maddesinde açık bir şekilde belirlenen sınırı aşan oranların geçerli olmayacağı sonucu çıkmaktadır. % 20'lik sınırı aşan oranların, % 20 olarak uygulanması gerektiğine dair olarak da herhangi bir açıklama yoktur.

Dolayısıyla buraya kadar yapmış olduğumuz açıklamalar çerçevesinde, 5520 sayılı KVK'nın 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendine göre, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranının % 15 olması gerekir.

#### **IV- SONUÇ**

5520 sayılı yeni KVK'nın 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendi hükmüne göre, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden yapılması gereken kesintinin oranının ne olması gerektiği yeterince açık değildir. Kişisel görüşümüze göre, söz konusu ödemeler için daha önce 2003/6577 sayılı BKK ile belirlenen % 22 lik oranın, yasal sınırı aşması nedeniyle geçerli olması mümkün değildir. Bu nedenle kesinti oranının maddede belirlenmiş genel oran olan % 15 olarak uygulanması gerekir.

Konu ile ilgili tereddütler, söz konusu ödemeler ile ilgili olarak Bakanlar Kurulunca yasal sınırlar dahilinde yeni bir oran belirlenmesi veya Maliye Bakanlığınca genel kesinti oranının geçerli olacağına dair bir açıklama yapılması yoluyla giderilebilir. Kişisel görüşümüze göre; kurumlar vergisi oranının % 30'dan % 20 ye düşürüldüğü de göz önünde bulundurulduğunda, 15. maddede belirtilen % 15 lik oran makul bir orandır. Dolayısıyla, Bakanlar Kurulunca yeni bir oran belirlenmesine gerek kalmaksızın, Maliye Bakanlığınca bir sirküler vasıtasıyla açıklama yapılması yeterli olabilecektir.

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**

# KURUMLAR VERGİSİNDEN MUAF KOOPERATİFLERİN ELDE ETMİŞ OLDUKLARI MEVDUAT FAİZLERİ VE REPO GELİRLERİ ÜZERİNDEN YENİ DÜZENLEMELERE GÖRE TEVKİFAT YAPILIP YAPILMAYACAĞI

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**

## I- GİRİŞ

Bilindiği üzere, kooperatifler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmışlardır. Ancak söz konusu Kanunun 7. maddesinin 16 numaralı bendine göre; anasözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklarla iş görülmesine dair hükümler bulunan kooperatifler kurumlar vergisinden muaftırlar. Muafiyetten yararlanılabilmesi için ayrıca, anasözleşmede yazılı bu hükümlere fiilen de uyulması ve bulunulan bölgede faaliyete geçen üst kuruluşlara ortak olunması gerekmektedir.

**Kurumlar vergisinden muaf bulunan kooperatifler**, kurumlar vergisi beyannamesi vermedikleri gibi, bu kooperatiflerin elde ettikleri mevduat faizleri ve repo gelirleri de **Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre** vergi kesintisine tabi tutulmamaktaydı. Ancak, 5281 sayılı "**Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**"un (1) 30. maddesi ile; 1.1.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere, Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen **Geçici 67.** maddede, elde edilen bazı menkul sermaye iratları ve menkul kıymet alım-satım kazançları yönünden tevkifat hükümlerine yer verilmiştir. Bu maddeye göre yapılacak tevkifatın kooperatifler yönünden ayrıca değerlendirilmesi gerekir.

Yazımızın ilerleyen bölümlerinde, söz konusu geçici madde hükmüne göre, kurumlar vergisinden muaf kooperatiflerin elde ettikleri mevduat faizi ve repo gelirleri ile madde kapsamındaki diğer gelirlerin tevkifata tabi olup olmadığı konusuna dikkat çekilmek istenmiş ve konu ile ilgili açıklamalarımıza yer verilmiştir.

## II- 1.1.2006 TARİHİNE KADAR ELDE EDİLEN MEVDUAT FAİZİ VE REPO GELİRLERİ YÖNÜNDEN UYGULAMA

Yukarıda da belirtildiği gibi, 5281 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 67. madde ile 1.1.2006'dan itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere önemli tevkifat hükümleri getirilmiştir. Bu maddenin yürürlük tarihi olan 1.1.2006 tarihinden önce elde edilen mevduat faizleri ve repo gelirleri yönünden ise Kanun'un 94. maddesi hükmü geçerlidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin, mevduat faizi ve repo gelirlerden yapılacak tevkifatı düzenleyen 8 ve 14 numaralı bentlerinde; (...), dernek ve vakıflar ile **tam mükellef kurumlara ödenenler dahil**, mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden ve repo gelirlerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla bu bent hükümlerine göre tevkifat yapılması için kendisine ödeme yapılan kurumun tam mükellef kurum olması gerekir.

<sup>1</sup> 31.12.2004 Tarih ve 25687 3. Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Kurumlar vergisi muafiyeti şartlarını taşıyan kooperatiflerin bankalarda bulunan paralarından elde ettikleri faizleri ortaklara dağıtmayıp sadece kooperatif amaçlarına harcamaları halinde, kooperatifin muafiyeti devam edecektir. Dolayısıyla kurumlar vergisinden muaf kooperatiflerin elde ettikleri mevduat faizleri ve repo gelirleri üzerinden GVK'nun 94. maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır (2). Çünkü, söz konusu bent hükümlerine göre tevkifat yapılabilmesi için mevduat faizi veya repo gelirini elde eden kurumun, kurumlar vergisi mükellefi olması gerekir.

Kurumlar vergisi muafiyet şartlarını taşımayan, bu nedenle kurumlar vergisi mükellefi olan kooperatiflerin elde ettikleri mevduat faizleri ve repo gelirleri ise 94. maddeye göre tevkifata tabidir. Bu kooperatifler, söz konusu gelirleri üzerinden tevkif edilen vergiyi, vermiş oldukları kurumlar vergisi beyannamesinde ödenecek kurumlar vergisinden mahsup edebilecek, mahsup sonrası bir tutar kalması halinde ise nakden veya mahsuben iadesini talep edebileceklerdir.

### **III- 1.1.2006 TARİHİNDEN İTİBAREN ELDE EDİLEN MEVDUAT FAİZİ VE REPO GELİRLERİ YÖNÜNDEN UYGULAMA ( GEÇİCİ 67. MADDE HÜKMÜNE GÖRE TEVKİFATA TABİ OLUP OLMADIĞI )**

1.1.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere, Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 67. madde hükümlerinin 31.12.2015 tarihine kadar uygulanması öngörülmektedir. Söz konusu maddede, elde edilen bazı menkul sermaye iratları ve menkul kıymet alım-satım kazançları yönünden tevkifat hükümlerine yer verilmiştir.

Anılan maddenin 5 numaralı bendinde, tevkifatın gerçekleştirilmesinde, gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olmasının, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmamasının, **vergiden muaf olup olmamasının** veya elde edilen gelirlerin vergiden istisna olup olmamasının tevkifat uygulamasında **bir önemi bulunmadığı** belirtilmiştir. Dolayısıyla kurumlar vergisinden muaf olsun veya olmasın tüm kooperatifler bu maddede yer alan kazançları elde etmeleri halinde, tevkifat uygulamasına tabi olacaklardır.

Yukarıda da açıklandığı üzere, geçici madde hükümlerinin uygulanmasına 1.1.2006 tarihinden itibaren başlanması öngörülmekte olup bu tarihten önce elde edilen gelirler içinse GVK'nun 94. maddesi geçerlidir. Dolayısıyla, özellikle kurumlar vergisinden muaf kooperatifler yönünden 1.1.2006 tarihinin bir bakıma milat niteliğinde olduğunu söylemek pek de yanlış olmayacaktır. Çünkü, kurumlar vergisinden muaf kooperatiflerce bu tarihten önce elde edilen mevduat faizleri ve repo gelirleri tevkifata tabi değilken, bu tarihten sonra ise geçici 67. madde hükmüne göre %15 oranında tevkifat uygulanacaktır.

Bu durumun kurumlar vergisinden muaf kooperatifler için önemli bir yük getireceği kuşkusuzdur. Ancak, Kanun maddesinde geliri elde eden kişinin vergiden muaf olup olmaması arasında ayırım gözetilmemiş, haliyle kurumlar vergisinde muaf kooperatifler de böyle bir yükümlülükle karşı karşıya kalmışlardır. Aşağıdaki bölümlerde, kurumlar vergisinden muaf kooperatifleri de artık yakından ilgilendiren, tevkifat uygulaması genel hatlarıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

### **A- GEÇİCİ 67. MADDEYE GÖRE KOOPERATİFLERİN TEVKİFATA TABİ GELİRLERİ**

Bu maddeye göre kooperatiflerin tevkifata tabi olacak kazançları şunlardır.

**1-** Menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler (GVK Geçici Md. 67/1),

<sup>2</sup> 1989/3 numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu İçgenelgesi.

2- Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları (GVK Geçici Md. 67/2),

3- Mevduat faizleri ve repo gelirleri (GVK Geçici Md. 67/4).

**1- Menkul Kıymetler ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Elden Çıkarılması ve Elde Tutulması Sürecinde Elde Edilen Gelirler Üzerinden Geçici 67. Maddeye Göre Yapılacak Tevkifat**

Geçici 67. maddenin 1 numaralı fıkrasında, bankalar ve aracı kurumların,

a) Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedeli arasındaki fark,

b) Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,

c) Menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan),

üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapmaları öngörülmüştür.

Bankalar ve aracı kurumlar, Geçici 67. maddenin (1) numaralı fıkrası uyarınca takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla tevkifat yapacaklardır.

Söz konusu üçer aylık tevkifat dönemleri aşağıda belirtildiği gibi olacaktır.

**Birinci dönem;** Ocak-Şubat-Mart

**İkinci dönem;** Nisan-Mayıs-Haziran

**Üçüncü dönem;** Temmuz-Ağustos-Eylül

**Dördüncü dönem;** Ekim-Kasım-Aralık

Bu fıkra göre, banka ve aracı kurumların yapacağı tevkifatın uygulanmasında; üç aylık dönem içerisinde aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı ile ilgili olarak birden fazla alım satım işlemi yapılması halinde bu işlemler tek bir işlem olarak dikkate alınır. Aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı alım satımından doğan zararlar takvim yılı aşılmamak kaydıyla izleyen dönemlerin tevkifat matrahından mahsup edilebilir. Döviz, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının alış ve satış bedeli olarak işlem tarihindeki YTL karşılıkları esas alınarak tevkifat matrahı tespit edilir. Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının yabancı bir para cinsinden ihraç edilmiş olması halinde ise tevkifat matrahının tespitinde kur farkı dikkate alınmaz.

**2- GVK'nun 75/5. Maddesinde Yer Alan Menkul Sermaye İratları Üzerinden Yapılacak Tevkifat**

Geçici 67. maddenin (1) numaralı fıkrasında yapılan düzenleme ile tahvil ve bonoların elde tutulma süreci veya itfası sırasında elde edilen gelirler üzerinden, itfa bedeli veya dönemsel getirinin tahsiline aracılık eden banka veya aracı kurumlar tarafından tevkifat yapılması öngörülmüştür. İtfa bedeli veya dönemsel getirinin tahsilinde banka veya aracı kurum kullanılmadığı durumlarda elde edilen getiriler üzerinden yapılacak tevkifata ilişkin düzenleme de maddenin (2) numaralı fıkrasında yapılmıştır.

Bu kapsamda Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca % 15 oranında vergi

tevkifatı yapılacaktır. 75/5. maddede yer alan menkul sermaye iratları; her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerdir. Bu gelirler üzerinden GVK'nun 94. maddesi uyarınca ayrıca tevkifat yapılmayacağı tabidir.

### **3- Mevduat Faizleri ve Repo Gelirleri Üzerinden Geçici 67. Maddeye Göre Yapılacak Tevkifat**

Geçici 67. maddenin (4) numaralı fıkrasında, Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca % 15 oranında vergi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu kapsamda;

- Mevduat Faizleri (Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun topladıkları paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler de mevduat faizi sayılır.) (75/7),

- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları (75/12),

- Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin 2. fıkrasının (5) numaralı bendinde yer alan menkul kıymetlerin geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler (repo kazançları) (75/14),

üzerinden ödemeyi yapanlarca % 15 oranında tevkifat yapılacaktır.

### **IV- GEÇİCİ 67. MADDE HÜKMÜNE GÖRE YAPILACAK TEVKİFATIN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİNE ETKİSİ**

Yukarıda belirtildiği gibi, kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olabilmeleri için; anasözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklarla iş görülmesine dair hükümler bulunması, bu hükümlere fiilen de uyulması ve bulunulan bölgede faaliyete geçen üst kuruluşlara ortak olunması gerekmektedir. Kurumlar vergisi muafiyeti şartlarını taşıyan kooperatiflerin, mevduatlarından elde ettikleri faizleri, repo gelirlerini, hazine bonusu ve tahvillerden elde ettikleri gelirleri ortaklara dağıtmayıp sadece kooperatif amaçlarına harcamaları halinde, kooperatifin muafiyeti devam edecek ve GVK'nun 94. maddesine göre tevkifat yapılmayacaktır (3). Ancak, yine yukarıda belirtildiği üzere, kurumlar vergisinden muaf olsalar dahi, kooperatiflerin söz konusu gelirleri 1.1.2006 tarihinden itibaren GVK'nun geçici 67. maddesine göre tevkifata tabi olacaktır.

Geçici 67. maddeye göre yapılacak tevkifat, kurumlar vergisi muafiyeti yönünden bir etki doğurmayacaktır. Başka bir ifadeyle, eskiden olduğu gibi bu işlemlerden elde edilen

<sup>3</sup> 1989/3 numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu İçgenelgesinde; Kurumlar vergisi muafiyeti şartlarını taşıyan kooperatiflerin bankalarda bulunan paralarından elde ettikleri faizleri ortaklara dağıtmayıp sadece kooperatif amaçlarına harcamaları halinde, kooperatifin muafiyetinin devam edeceği, haliyle kurumlar vergisinden muaf kooperatiflerin elde ettikleri mevduat faizleri ve repo gelirleri üzerinden GVK'nun 94. maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacağı belirtilmiştir. Söz konusu içgenelgede hazine bonusu ve tahvillerden elde edilen gelirler için bir belirleme yer almamakla beraber, bu gelirlerin de ortaklara dağıtılmaması halinde muafiyetin devam edeceğinin kabul edilmesi gerekir. Zira, konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nca verilen özgelgeler de bu doğrultudadır.



gelirin ortaklara dağıtılmayıp, kooperatif amaçları için kullanılması halinde kurumlar vergisi muafiyeti devam edecektir. Bu durumda, kurumlar vergisinden muaf bir kooperatif açısından, geçici 67. maddeye göre yapılan tevkifat nihai vergileme olacaktır.

#### **V- SONUÇ**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 5281 sayılı Kanunla eklenen geçici 67. maddesinin yürürlük tarihi olan 1.1.2006 tarihine kadar, kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin elde ettikleri mevduat faizleri ve repo gelirleri vergi kesintisine tabi değildi. Ancak, bir çok kesim yönünden önemli tevkifat düzenlemeleri getiren söz konusu maddede, tevkifatın uygulamasında, gelir sahibinin vergi mükellefiyeti bulunup bulunmamasının veya vergiden muaf olup olmamasının bir önemi bulunmadığı belirtilmiştir. Dolayısıyla kurumlar vergisinden muaf olsun veya olmasın tüm kooperatifler, 1.1.2006 tarihinden itibaren geçici 67. maddede yer alan kazançları elde etmeleri halinde, tevkifat uygulamasına tabidirler. Öte yandan, bu maddeye göre yapılacak tevkifat, kooperatifin kurumlar vergisi muafiyeti yönünden bir etki doğurmayacak ve kurumlar vergisinden muaf kooperatifler yönünden nihai vergileme olacaktır.

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**

# YENİ KURUMLAR VERGİSİ KANUNU UYGULAMASINDA KOOPERATİFLERİN ÜST BİRLİĞE ÜYE OLMALARININ KURUMLAR VERGİSİ MUAFIYETİNE ETKİSİ

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**

Bugün ülkemizde seksen bin civarında kooperatif bulunmakta olup, bu kooperatiflerin yaklaşık yüzde altmış beşi faalidir. Anayasa'nın 171. maddesinde , Devlet'in kooperatifçiliğin gelişmesini sağlayacak tedbirleri almak zorunda olduğu belirtilerek, kooperatifçiliğin önemi vurgulanmıştır. Kooperatifçiliğin ülke ekonomisine katkısı göz önüne alındığında, kooperatifler diğer iktisadi işletmelerden farklı ve ayrıcalıklı olarak değerlendirilmiş, bu durum ise kooperatifçiliği ilgilendiren çok sayıda hukuki düzenleme yapılmasına sebebiyet vermiştir.

Bu hukuki düzenlemelerden en önemlisi kuşkusuz kurumlar vergisi mükellefi olan kooperatiflerin belli bazı koşullarda bu vergiden muaf kılınmasıdır.

Kooperatiflerin, 01.01.2006 tarihine kadar yürürlükte bulunan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanuna (KVK)'na göre muafiyetten faydalanabilmesi için aranılan koşullardan birisi kooperatiflerin üst birliğe girmeleridir.

Kooperatifler için üst kuruluş kooperatif birlikleridir. Kooperatif birlikleri konuları aynı veya birbiri ile ilgili nitelikte olan yedi veya daha çok kooperatif tarafından kooperatif şeklinde kurulur. Bir tarım satış kooperatifi birliğinin kurulması içinse en az üç tarım satış kooperatifinin bir araya gelmesi gerekmektedir. Birliklerin kurulacağı bölgeler Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından belirlenir ve her bölgede aynı çalışma konularına sahip birden fazla birlik kurulamaz. Kooperatif birlikleri için bir üst kuruluş ise kooperatifler merkez birlikleridir.

1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 5520 sayılı (yeni) KVK ile kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetine ilişkin önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda, tüketim ve taşımacılık kooperatiflerinin muafiyetlerine son verilmiş, yapı kooperatiflerinin muafiyetten yararlanabilmeleri için özel şartlar belirlenmiştir. Ayrıca, daha önce muafiyetten yararlanılabilmeleri için aranan koşullardan biri olan, üst birliğe girme koşuluna yeni KVK'da yer verilmemiştir.

Yeni KVK'da üst birliğe üye olma şartına yer verilmediğine göre, kooperatiflerin muafiyetten yararlanabilmeleri için artık (1/1/2006 tarihinden itibaren) üst birliklere ortak olmalarının gerekmediği sonucu çıkmaktadır. Ancak, hemen belirtmek gerekir ki, Kooperatifler Kanunu'nda yer alan bir hüküm bu konuda tereddütlere yol açabilecek niteliktedir. Çünkü, Kooperatifler Kanunu'nun halen yürürlükte olan 93. maddesinde; kooperatiflerin, 5422 Sayılı (Eski) KVK'nın 7/16. maddesindeki esaslar dahilinde kurumlar vergisi muafılığından faydalanacakları belirtildikten sonra, faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatiflerin bu muafılıktan yararlanamayacakları belirtilmektedir. Dolayısıyla yeni KVK uygulamasında, Kooperatifler Kanunu'nda yer alan ve halen yürürlükte bulunan bu hükmün geçerli olup olmayacağına ayrıca değerlendirilmesi ve yorumlanması gerekir.

Kooperatifler Kanunu'ndaki üst kuruluşlara girme zorunluluğu ile ilgili atıf görüldüğü gibi eski Kanuna yapılmıştır. Yeni KVK'nın geçici maddesine göre diğer kanunlarla 5422 sayılı Kanun'a yapılmış olan atıfların, ilgili olduğu maddeler itibarıyla bu Kanun'a yapılmış

sayılacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla, Kooperatifler Kanunu ile yapılan atfın, yeni KVK'nın ilgili maddesine de yapılmış sayılacağına kabul edilmesi gerekir.

Ancak, gerek eski, gerekse yeni KVK'da, kurumlar vergisi ile ilgili muafiyete ilişkin hükümlerin, ancak bu kanun Gelir Vergisi Kanunu veya Vergi Usul Kanunu'na hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenebileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, 1/1/2006 tarihine kadar geçerli olan uygulamada, muafiyet için aranılan üst birliklere girme zorunluluğunun yasal dayanağı Kooperatifler Kanunu'nun 93. maddesi değil, eski KVK'nın 7/16. maddesi hükmüdür. Yeni KVK'da bu şarta yer verilmemesi de, bu dayanağın artık ortadan kalktığı ve muafiyetten yararlanılabilmesi için üst birliklere girme şartının 1/1/2006 tarihinden itibaren aranmayacağı anlamına gelir. Kaldı ki, yeni Kanun metninde bu şarta yer verilmeyişi, kanun koyucu tarafından bu şartın kaldırılmasının amaçlandığını göstermektedir.

Buraya kadar yaptığımız açıklamalar sonucunda özet olarak söyleyebiliriz ki, 5520 sayılı yeni KVK uygulamasında, kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için üst birliğe girme şartı 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere aranmayacaktır. Ancak, bu şartın aranmayacak olması, üst kuruluşlara girmelerinin vergisel yönden bir getirisi olmadığı şeklinde değerlendirilmemelidir. Çünkü, Kooperatifler Kanunu'nun 93. maddesinde yer alan diğer bazı vergi ve harç muafiyet ve istisnalarından yararlanılabilmesi için üst kuruluşlara girilmesi zorunludur.

# **KOOPERATİFLERİN ÜST KURULUŞLARA ORTAK OLMALARININ VERGİ MUAFİYETLERİNE ETKİSİ**

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**

## **I- GİRİŞ**

Bilindiği üzere, kooperatiflerin temel amaçları kâr elde etmek değil; karşılıklı yardımlaşma ve dayanışma yoluyla ortaklarının ekonomik çıkarlarını, meslek ve geçimlerine ait gereksinimlerini sağlamaktır. Anayasa'nın 171. maddesinde de, Devlet'in kooperatifçiliğin gelişmesini sağlayacak tedbirleri almak zorunda olduğu belirtilerek, kooperatifçiliğin önemi vurgulanmıştır.

Kooperatif tanımının yer aldığı 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 1. maddesine göre; tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir.

Kanun'da yer alan tanımdan da anlaşılacağı gibi; kooperatifler sosyal amaçlarla ortaklarının gereksinimlerini en uygun şekilde karşılamayı amaç edinen karşılıklı yardımlaşma ve dayanışma ilkesine dayalı ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlardır. Şirketlerde teşebbüs sahipleri ile şirketin sunmuş olduğu teslim ve hizmetlerden yararlananlar, yani müşteriler farklı kişiler iken kooperatiflerde teşebbüs sahipleri ile müşteriler aynı kişilerdir. Şirketlerde sermaye unsuru hakim iken, kooperatiflerde kişi unsuru hakimdir.

Temel amacı kâr elde etmek olmayıp, sosyal amaçlarla kurulan kooperatiflerin özendirilmesi ve geliştirilmesi gerektiği şüphesizdir. Kaldı ki, bu Anayasa ile Devlet'e verilmiş bir yükümlülüktür.

Bu yaklaşımın doğal bir sonucu olarak, gerek vergi kanunlarında gerekse Kooperatifler Kanunu'nda kooperatiflere özgü bir takım vergi muafiyet ve istisnaları düzenlenmiştir. Söz konusu muafiyet ve istisnalarının en önemlisi 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/16. maddesinde düzenlenen kurumlar vergisi muafiyetidir. Maddeye göre kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olmaları için aranılan koşullardan birisi, kooperatifin bulunduğu bölgede faaliyette geçen üst kuruluşla ortak olmasıdır.

Ancak hemen belirtmek gerekir ki, yazımızın kaleme alındığı günlerde tasarı halinde olan Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyeti ile ilgili önemli değişiklikler öngörülmektedir. Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı'nda kooperatiflerin muafiyetten yararlanabilmesi için üst birliklere ortak olması koşuluna yer verilmemiştir. Hal böyle olunca da, kooperatiflerin üst birliklere ortak olmasının vergisel yönden getirileri değerlendirilmesi ve tartışılması gereken bir konu olmuştur.

Yazımızın ilerleyen bölümlerinde, kooperatif üst kuruluşları ile ilgili genel bilgilere yer verildikten sonra konu ile ilgili açıklama ve değerlendirmelerimize yer verilmiştir.

## **II- KOOPERATİF ÜST KURULUŞLARI HAKKINDA GENEL BİLGİ**

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 70. maddesine göre; kooperatiflerin ortak menfaatlerini korumak, amaçlarını gerçekleştirmek için iktisadi faaliyette bulunmak, faaliyetlerini koordine etmek ve denetlemek, dış memleketlerle olan münasebetlerini düzenlemek, kooperatifçiliği geliştirmek ve eğitim yapmak, kooperatifçilik konularında tavsiyelerde bulunmak gibi hizmetlerin yerine getirilmesi için, kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği kurulur.

#### A- KOOPERATİF BİRLİKLERİ

Kooperatifler Kanunu'nun 72. maddesine göre, konuları aynı veya birbiriyle ilgili nitelikte olan yedi veya daha çok kooperatif tarafından birlikler kurulabileceği anasözleşmelerinde tespit edilebilir. Bir tarım satış kooperatifi birliğinin kurulması içinse en az üç tarım satış kooperatifinin bir araya gelmesi gerekmektedir.

Birlikler kooperatif şeklinde kurulurlar. İlgili bakanlık tarafından bölgeler belirlendiği takdirde, bu bölgelerde aynı çalışma konularına sahip birden fazla kooperatif birliği kurulamaz (KK m.72).

Kooperatif birliklerinin en yetkili organı anasözleşmede aksine hüküm bulunmadığı takdirde kooperatif temsilcilerinden oluşan genel kuruldur. Yönetim kurulu üyelerinin temsilci seçilmesi mümkündür (KK m.73). Kooperatif birliğinin yönetim kurulu, birlik genel kuruluna dahil temsilciler arasından seçilir ve yönetim kuruluna seçilecek üyelerin aynı kooperatifin temsilcilerinden olmaması şarttır (KK m. 74).

#### B- KOOPERATİF MERKEZ BİRLİKLERİ

Kooperatifler Kanunu'nun 76. maddesine göre, kooperatif birlikleri kendi aralarında kooperatif şeklinde merkez birlikleri kurabilirler. Merkez birliğini oluşturan kooperatif birliklerinin aynı amaçlı ve benzer nitelikli olması zorunludur.

Merkez birliklerinin genel kurulları bu birliğe dahil kooperatifler birliklerinin genel kurulları tarafından seçilecek temsilcilerden kurulur. Kooperatifler birliklerinin yönetim kurulları üyeleri merkez birlikleri genel kurullarına üye seçilebilirler (KK m.76).

Aynı çalışma konularına sahip kooperatif birlikleri birden fazla kooperatif merkez birliği kuramazlar (KK m. 76). Kooperatif merkez birlikleri, kendisine bağlı birlik ve kooperatifleri denetler ve bunların eğitim ve öğretim ihtiyaçlarını karşılar. Yapılan denetim sonuçları ilgili Bakanlığa bildirilir (KK m.75).

#### C- TÜRKİYE MİLLİ KOOPERATİFLER BİRLİĞİ

Birlikler veya merkez birlikleri kooperatif şeklinde Türkiye Milli Kooperatifler Birliğini kurabilirler. Bu birliğe katılma şartları, Türkiye Milli Kooperatifler Birliği Anasözleşmesinde belirtilir (KK m.77).

Türkiye Milli Kooperatifler Birliği Genel Kurulu bu Birliğe dahil birlikler ve merkez birlikleri genel kurullarınca seçilecek temsilcilerden kurulur. Bu Kurulun kooperatif, birlik ve merkez birlikleri yönetim kurullarından teşkil olunacağı anasözleşme ile hüküm altına alınabilir (KK m.77).

### **III- ÜST KURULUŞLARA ORTAK OLMANIN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİNE ETKİSİ**

#### A- 5422 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi ile kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılan kooperatifler, Kanun'un 7. maddesinin 16 numaralı bendinde yer alan şartları sağlamaları halinde kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmektedirler.

Buna göre kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için anasözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi,
- İhtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması,
- Münhasıran ortaklarla iş görülmesi,

hükümlerine yer verilmiş olması gerekir. Ayrıca anasözleşmede bu hükümlere yer vermiş olmak tek başına yeterli olmayıp, fiilen de bu şartlara uyulması gerekir.

Öte yandan, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun "Muaflıklar" başlıklı 93. maddesinin 4 numaralı bendinde; kooperatiflerin faaliyete geçen üst kuruluşlara girmedikleri takdirde, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin 16. bendinde yer alan kurumlar vergisi muaflığından yararlanamayacakları belirtilmiştir. Ancak, Kooperatifler Kanunu'nda yer alan bu hükme rağmen, kooperatiflerin üst kuruluşla ortak olup olmamasının kurumlar vergisi muafiyetini etkileyip etkilemeyeceği uygulamada tereddütlere neden olmuş ve bunun üzerine, 4369 sayılı Kanun ile, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/16. maddesine; faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatiflerin muafiyetten faydalanamayacağına dair hüküm eklenmiştir. Böylelikle konuya açıklık getirilerek, üst kuruluşlara ortak olmayan kooperatiflerin, diğer şartları sağlamış olsalar dahi kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamayacakları açık şekilde belirlenmiştir.

Bu şart, kooperatifin bulunduğu bölgede kurulmuş bulunan bir üst kuruluşun bulunması halinde aranacaktır. Başka bir deyişle, kooperatifin bulunduğu bölgede kurulmuş bir üst birlik yoksa bu şart aranmayacaktır.

## B- YENİ KURUMLAR VERGİSİ KANUNU TASARISI'NA GÖRE

Giriş bölümünde de belirttiğimiz gibi, kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyeti ile ilgili olarak, Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı'nda önemli değişiklikler öngörülmektedir. Söz konusu Tasarı'nın, 1/1/2006 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülen "Muafiyetler" başlıklı 4. maddesinin (1-l ) bendine göre;

*"Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya bu Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri,"*

kurumlar vergisinden muafırlar.

Bent hükmünden de görüleceği gibi, yeni düzenlemeye göre kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetleri daraltılmaktadır. Tüketim ve nakliye kooperatifleri için muafiyet uygulamasına son verilmekte, yapı kooperatifleri için ise sınırlayıcı hükümler getirilmektedir.

Yeni Kurumlar Vergisi Kanun Taslağı ile kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetine ilişkin genel şartlarda yapılan bir diğer önemli değişiklik de, kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanabilmesi için üst kuruluşla girme şartının kaldırılmasıdır.

Ancak bu noktada hemen belirtmek gerekir ki, Kooperatifler Kanunu'nun 93. maddesi ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na yapılan atfın muafiyete etkisinin olup olmayacağı duraksamalara neden olabilecek niteliktedir.

Şöyle ki, Kooperatifler Kanunu'nun söz konusu maddesinin 3. bendinde, kooperatiflerin 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin 16. bendindeki esaslar dahilinde Kurumlar Vergisi muafılığından yararlanacağı belirtilmiş, 4. bendinde ise faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatiflerin bu muafılıktan yararlanamayacakları belirtilmiştir. Ancak yukarıda da belirtildiği gibi Yeni KVK Tasarısı ile üst kuruluşa girme zorunluluğu kaldırılmıştır. Kooperatifler Kanunu'nda üst kuruluşlara girme zorunluluğu ile ilgili atf ise 5422 sayılı KVK'nın 7/16. maddesine yapılmaktadır.

Yeni KVK Tasarısı'nın Geçici 1. maddesinin 5 numaralı bendinde; diğer Kanunlarla 5422 sayılı Kanun'a yapılmış olan atıfların, ilgili olduğu maddeler itibariyle bu Kanun'a yapılmış sayılacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla, Kooperatifler Kanunu ile yapılan atfın, Yeni KVK'nın ilgili maddesine yapılmış sayılacağına kabul edilmesi gerektiği düşünülebilir ki bu da uygulamada tereddütlere neden olabilecektir.

Kişisel görüşümüze göre, Yeni KVK Tasarısı'nda üst kuruluşa girme şartına yer verilmeyişi, açık şekilde bu şartın artık uygulanmamasının amaçlandığını göstermektedir. Bilindiği gibi, VUK'un 3. maddesinde, vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade ettikleri ve lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunların konuluşundaki maksat göz önünde tutularak uygulanması gerektiği belirtilmektedir. Haliyle de, Kanunun konuluşundaki maksat göz önünde bulundurulduğunda, Yeni KVK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte ilgili maddenin yürürlük tarihi olan 1/1/2006 tarihinden itibaren bu şartın aranmaması gerektiği söylenebilir.

Konu ile ilgili olarak doğabilecek karışıklıkların engellenebilmesi için, Kooperatifler Kanunu'nun 5422 sayılı KVK'ya atf yapan 93. maddesinin 4 numaralı fıkrasının değiştirilerek, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanılabilmesi için üst kuruluşa girme şartının Kooperatifler Kanunu'ndan da çıkarılmasının uygun olacağı görüşündeyiz.

Ancak, kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmak için üst kuruluşlara girme şartının aranmayacak olması, üst kuruluşlara girmelerinin vergisel yönden bir getirisi olmadığı şeklinde değerlendirilmemelidir. Çünkü, aşağıdaki bölümde açıklayacağımız gibi, Kooperatifler Kanunu'nun 93. maddesinde yer alan diğer bazı vergi muafiyet ve istisnalarından yararlanılabilmesi için üst kuruluşlara girme zorunluluğu aranmaktadır.

#### **IV- ÜST KURULUŞLARA ORTAK OLMAYAN KOOPERATİFLERİN YARARLANAMAYACAKLARI VERGİ MUAFİYET VE İSTİSNALARI**

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun "*Muafıklar*" başlıklı 93. maddesine göre;

*1. Kooperatifler, kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği;*

*a. Birbirlerinden ve ortaklarından aldıkları faiz ve komisyonlar ile ortaklarına kefalet etmeleri dolayısıyla bunlardan aldıkları paralar, banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden,*

*b. Her nevi defterlerin ve anasözleşmelerin tasdiki ve açılış tasdiklerinde sayfalarının mühürlenmesi her nevi harçtan ve Damga Vergisinden,*

*c. Kiraya verilmediği veya irat getirmeyen bir cihete tahsis edilmediği müddetçe sahip oldukları gayrimenkul mallar üzerinden alınacak her türlü vergilerden,*

*d. Ortakların temlik edecekleri gayrimenkuller her türlü vergi ve harcından,*

*Muafıttır.*

*e. 13 üncü madde gereğince verilecek bildiri Damga Vergisine, diğer harç ve resimlere tabi değildir.*

*2. Gayrimenkullerin irtifak haklarının ve gayrimenkul mükellefiyetinin kooperatiflere, kooperatif birliklerine, kooperatif merkez birliklerine, Türkiye Milli Kooperatifler Birliğine sermaye konulması halinde bunlar Emlak Alım Vergisi Kanununun 9 uncu maddesindeki indirimli nispetten,*

*3. 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 199 sayılı Kanunla değişik 7 nci maddesinin 16 ncı bendindeki esaslar dahilinde Kurumlar Vergisi muafliğından,*

*Faydalanırlar.*

Maddenin 4. fıkrasında ise; kooperatifler, kooperatif birlikleri ve kooperatifler merkez birliklerinin faaliyete geçen üst kuruluşlara girmedikleri takdirde, bu maddenin 1 nolu fıkrasının (b) bendi ile 2 nolu fıkrası dışındaki muafliklardan yararlanamayacakları belirtilmektedir. Dolayısıyla buldukları bölgede faaliyete geçen üst kuruluşlara ortak olmayan kooperatifler, her ne kadar Yeni KVK'ya göre kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilecek olsalar da , Kooperatifler Kanunu'nun 93. maddesinin 1. fıkrasının (a), (c), (d) ve (e) bentlerinde yer alan vergi muafiyet ve istisnalarından yararlanamayacaklardır.

## **V- SONUÇ**

Yazımızın kaleme alındığı günlerde tasarı halinde olan ve kooperatiflerin kurumlar vergisi mükellefiyetleri ile ilgili olarak önemli değişiklikler içeren Yeni KVK Tasarısı ile, kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için üst kuruluşlara girmeleri zorunluluğu kaldırılmaktadır. Ancak, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 93. maddesinde yer alan bazı vergi muafiyet ve istisnalarından yararlanılabilmesi için üst kuruluşlara girme zorunluluğu devam etmektedir. Dolayısıyla, kooperatiflerin üst kuruluşlara girmelerinin vergisel yönden etkileri değerlendirilirken bu iki hususa dikkat edilmesi gerekir.

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**



#### **4. KURUMLAR VERGİSİNDE MUAFİYETLER**

##### **4.1. 5422 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNDA MUAFLIKLARI DÜZENLEYEN MADDE:**

***Muaflıklar:***

***Madde 7- Aşağıda yazılı kurumlar Kurumlar Vergisinden muaftır:***

*1. Darphane ve Damga Matbaası, Milli Piyango idaresi ve askeri fabrika ve atölyeler (bunlar kuruluşlarındaki maksatların dışında kalan işleri dolayısıyla vergiye tabidirler*

*2. (3946 sayılı Kanununun 38/3-a maddesiyle kaldırılan bent, Yürürlük; 1.1.1994)*

*3. Kamu idare ve müesseseleri tarafından ilim, fen ve güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla işletilen müesseseler (okullar, okul atölyeleri, konservatuarlar, genel kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan ıslah ve üreme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete ve mecmua yayınevleri emsali müesseseleri*

*4. Kamu idare ve müesseseleri tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi maksadıyla işletilen müesseseler, (hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, çocuk bakımevleri, hayvan hastaneleri ve dispanserleri, hayvan bakımevleri, veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin gibi müesseseler),*

*5. Kamu idare ve müesseseleri tarafından içtimai maksatlarla işletilen müesseseler.(şefkat, rehin ve yardım sandıkları, fukara aşhaneleri, ceza ve ıslah evleri, atölyeleri, darülaceze atölyeleri, içtimai sigorta kurumları, öğrenci yurtları ve pansiyonları gibi müesseseler).*

*6. Kamu idare ve müesseseleri tarafından Hükümetin veya yetkili idare merciilerinin müsaadesi ile açılan mahalli, milli veya milletlerarası mahiyetteki sergiler, fuarlar, panayırlar,*

*7. (4369 sayılı Kanununun 82 nci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır Yürürlük:1.1.1999)*

*8. Beden terbiyesi teşkilatına dahil derneklere veya kamu idare ve müesseselerine ait idman ve spor müesseseleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler,*

*9. T.C. Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ-Kur, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve Memur Yardımlaşma Kurumu gibi kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile soysal sigorta kurumları,*

*10. Yaptıkları iş veya hizmet mukabilinde resim ve harç alan kamu müesseseleri,*

*11. İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen;*

*a) Su, elektrik, havagazı ve soğuk hava deposu işletmeleri,*

*b)Belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işleri,*

c) Mezbahalar, (kesim, kaşıma ve muhafaza işlerine münhasır olmak şartıyla),

12. Köylere, köy birliklerine ve köy belediyelerine ait tarım işletmeleri ile bunlar tarafından köylünün umumi ve müşterek ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla işletilen hamam, çamaşırhane ve değirmenler ile bunların bağlı oldukları il sınırları içindeki yolcu taşıma işletmeleri,

13. Genel ve katma bütçeli idarelere ait olup sadece kamu mensuplarına hizmet veren, kar amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş, konuk evleri ve bunların kantinleri,

14. Münhasıran verem tedavi eden sanatoryum, prevantoryum ile münhasıran kanser, cüzzam ve trahom tedavi merkezleri

15. Kurulduktan sonra Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar (Bu muaflik, vakıfların iktisadi işletmelerini kapsamaz) ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar;

Bunların vergi muafiyetinden yararlanma ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

16. Esas mukavelelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, idare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklarla iş görülmesine dair hükümler bulunması şartıyla kooperatifler, (Esas mukavelelerinde yukarıdaki şartlar mevcut olmakla beraber fiilen bu kayıt ve şartlara uymayan kooperatifler ile faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatifler muafiyetten faydalanamaz);

17. Özel kanunlarla veya devletin kanunlarının verdiği yetkiye dayanarak akdettiği mukavelelerle Kurumlar verisinden veya her türlü vergi ve resimden muaf tutulan kurumlar.

18. (2362 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle kaldırılmıştır.)

19. Münhasıran 13.10.1983 tarih ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun 131. maddesinde yer alan basılı kağıt ve plakaların satışı faaliyetlerinde bulunan müesseseler,

Bu müesseselerin söz konusu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar Gelir Vergisi Kanununa göre tevkifata tabi tutulmaz.

20. Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığı ile Toplu Konut Fonu ve Kamu Ortaklığı Fonu

Bu başkanlığın ve fonların elde ettikleri kazançlar Gelir Vergisi Kanununa göre tevkifata tabi tutulmaz.

21. Menkul Kıymetler Tanzim Fonu

Bu fonun portföy işletmeciliğinden doğan kazançları Gelir Vergisi Kanununa göre tevkifata tabi tutulmaz.

22. Diğer günlük gazetelerin yayınlamadığı dini bayramlarda münhasıran günlük gazete yayın ve satış faaliyetinde bulunan gazeteciler cemiyetlerine ait bu müesseseler.

Bu müesseselerin söz konusu faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar Gelir Vergisi Kanununa göre tevkifata tabi tutulmaz.

23. Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu.

24. Yabancı ülkeler veya uluslararası 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 yatıran kurumlar.

25. Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzelkişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmeler.

#### **4.2. 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA MUAFİYETLERİ DÜZENLEYEN MADDE**

##### **Muafiyetler**

**MADDE 4-** (1) Aşağıda sayılan kurumlar, kurumlar vergisinden muaftır:

a) Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar.

b) Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar.

c) Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait işyurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar.

ç) Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izniyle açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırklar.

d) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askerî kışlalardaki kantinler.

e) Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları.

f) Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları.

g) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü.

h) Kuruluşlarındaki amaca uygun işlerle sınırlı olmak şartıyla, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askerî fabrika ve atölyeler.

ı) İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen;

1) Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri,

2) Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri,

3) Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar.

i) Köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri.

j) Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler.

k) Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanununun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri.

l) Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup, bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar.

m) Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar (Bunların vergi muafiyetinden yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenir.).

n) Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadî işletmeler.

(2) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûller Maliye Bakanlığınca belirlenir.

### **4.3. 5520 SAYILI KANUN SONRASINDA KURUMLAR VERGİSİNDE MUAFİYETLERE İLİŞKİN AÇIKLAMALAR**

#### **4.3.1. GENEL AÇIKLAMA:**

5520 sayılı KVK ile kurumlar vergisinde muafiyetleri düzenleyen 5422 sayılı KVK'nın 7. maddesine göre önemli sayılabilecek düzenlemeler yapılmıştır. Bu değişikliklerin ilki ve en önemlisi aşağıda açıklanacağı üzere kurumlar vergisinden muaf olan kurumların kapsamına getirilen sınırlamadır. Bu sınırlama kendini, 5422 sayılı Kanunla bu vergiden muaf olan kurumların 5520 sayılı Kanunla vergiye tabi olması ve özellikle kooperatif muafiyetinde olduğu gibi bazı muafiyet şartlarının ağırlaştırılması şeklinde göstermektedir.

5520 ile sayılı Kanun ile muafiyetlerde yapılan değişikliklerin bir diğeri ise , kanun yazım dilinde getirilen sadeleştirmedir. Bu kapsamda kanun metninde yer alan bazı kelimelerin güncel türkçe karşılıkları kanun metnine taşınmış, parantez içinde yer alan ibarelerin bir bölümü cümle içine taşınmıştır.

5520 sayılı Kanun ile bu madde özelinde yapılan son değişiklik ise, kanun maddelerinin farklı bir bakış açısıyla yeni baştan kaleme alınmasının doğal sonucu madde numarasının ve bentlerinin sayısal değişikliğidir. Bunun dışında eski düzenlemede aynı bentte yer alan vergiden muaf kurumlar yeni kanunda aynı bentte yer almamış, bentler arasında kaymalar olmuştur.

5520 sayılı Kanunun muafiyetleri düzenleyen 4. maddesi 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Ancak söz konusu kanunun geçici 1. maddesine göre 2006 yılının sonuna kadar aşağıda açıklanacak olan kooperatif muafiyet şartlarını sağlamayan yapı kooperatiflerinin muafiyeti 01.01.2006 tarihi itibarıyla sona ermiş sayılacaktır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun muafiyetleri düzenleyen 4. maddesininin 2. fıkrası bu maddenin uygulamasına ilişkin usulleri belirleme konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki vermiştir.

#### **4.3.2. 5520 SAYILI KVK İLE YÜRÜRLÜKTEN KALKAN MUAFİYETLER:**

##### **4.3.2.1. ÖZEL KANUNLARLA VEYA DEVLETİN KANUNLARIN VERDİĞİ YETKİYE DAYANARAK AKDETTİĞİ MUKAVELELERLE KURUMLAR VERGİSİNDEN VEYA HER TÜRLÜ VERGİ VE RESİMDEN MUAF TUTULAN KURUMLAR**

5422 sayılı KVK'nın 7. maddesinin 17 numaralı bendinde yer alan özel kanunlarla veya devletin kanunların verdiği yetkiye dayanarak akdettiği sözleşmelerle kurumlar vergisinden veya her türlü vergi ve resimlerden bağışık tutulan kurumların kurumlar vergisinden muaf olacağına dair hüküm 5520 sayılı KVK'da bulunmamaktadır.

##### **4.3.2.2. MÜNHASIRAN KARAYOLLARI TRAFİK KANUNUNUN 131. MADDESİNDE YER ALAN BASILI KAĞIT VE PLAKALARIN SATIŞI FAALİYETİNDE BULUNAN MÜESSESELER**

2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 131. maddesinde, Trafik şube veya bürolarında işleri gereği, iş sahiplerince verilmesi, kullanılması zorunlu basılı kağıtlarla plakaların cins ve nevelerinin İçişleri ile Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarınca tespit edileceği ve bu belgeler ile plakaların Şoförler ve Otomobilciler Federasyonunca bastırılacağı ve anılan Bakanlıklarla birlikte tespit olunacak bedel karşılığı satılacağı hüküm altına alınmış olup, söz konusu basılı kağıt ve plakaların satışı faaliyetinde bulunanlar 5422 sayılı KVK ile kurumlar vergisinden muaf tutulmuştu. 5520 sayılı KVK, anılan kurumlara tanınan muafiyeti kaldırmış olup, bu kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren kurumlar vergisi mükellefi olması gerekmektedir.

##### **4.3.2.3. MENKUL KIYMETLER TANZİM FONU**

26 Mayıs 2000 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 4568 sayılı Bazı Fonların Tasfiyesine İlişkin Kanunla Menkul Kıymetler Tanzim Fonu tasfiye edilmiştir. Bu düzenlemeye paralel olarak, daha önce 5422 sayılı KVK'nın 7/21. maddesinde Menkul Kıymetler Tanzim Fonunun kurumlar vergisinden muaf olduğuna dair hükme, 5520 sayılı KVK'da yer verilmemiştir.

##### **4.3.2.4. DİĞER GÜNLÜK GAZETELERİN YAYIMLANMADIĞI DİNİ BAYRAMLARDA MÜNHASIRAN GÜNLÜK GAZETE YAYIN VE SATIŞI FAALİYETİNDE BULUNAN GAZETECİLER CEMİYETLERİNE AİT MÜESSESELER**

Gazeteler cemiyetinin dini bayramlarda gazete yayım ve satış faaliyeti nedeniyle kurduğu işletmelerin kurumlar vergisinden muaf olmasına ilişkin düzenlemeye 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere son verilmiştir.

#### **4.2.2.5. KURULDUKTAN SONRA BAKANLAR KURULUNCA VERGİ MUAFİYETİ TANINAN VAKIFLAR**

Kurulduktan sonra Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar muafiyet kapsamından çıkarılmıştır. Bilindiği üzere gerek 5422 sayılı KVK uygulamasında gerekse 5520 sayılı KVK uygulamasında vakıflar kurumlar vergisi mükellefi sayılmamakta, vakıfların iktisadi işletmeleri bu verginin mükellefi olarak kabul edilmektedir.

#### **4.2.2.6 ELEKTRİK, HAVAGAZI VE SOĞUK HAVA DEPOSU İŞLETMELERİ**

5422 sayılı KVK'nın 7. maddesinin 11 numaralı bendinde yer alan il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen elektrik, havagazı ve soğuk hava depolarının kurumlar vergisinden muaf olduğuna ilişkin düzenlemeye 5520 sayılı KVK'nın 4. maddesinde yer verilmemiştir. Dolayısıyla bu kuruluşlar artık kurumlar vergisi mükellefi olacaklardır. Ancak köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen soğuk hava depoları 5520 Sayılı KVK'nun 4'üncü maddesinin 1 fıkrasının i bendine göre kurumlar vergisinden muaftır.

#### **4.3.3. 5520 SAYILI KVK'YA GÖRE YÜRÜRLÜKTE BULUNAN MUAFİYETLER**

##### **4.3.3.1. KAMU TEKELİNDE BULUNAN İŞLETMELER**

##### **4.3.3.1.1. Yaptıkları İş veya Hizmet Karşılığında Resim ve Harç Alan Kamu Kurumları**

Eski düzenlemede de yer alan bu muafiyet hükmüne göre; kamu kuruluşlarının yaptıkları iş ve hizmet karşılığında aldıkları resim ve harçların ticari hasılat olarak kabul edilmesinin ve bu nedenle bu tür kamu idarelerinin vergi kapsamında değerlendirilmesinin önlenmesi amaçlanmıştır. Bu muafiyet hükmü 5520 Sayılı KVK'nun 4. maddesinin 1. fıkrasının f bendinde düzenlenmiş olup, muafiyet yalnız harç ve resme tabi faaliyetlerle ilgilidir.

##### **4.3.3.1.2. Kuruluşlarındaki Amaca Uygun İşlerle Sınırlı Olmak Üzere Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü İle Askeri Fabrika ve Atölyeleri**

5422 sayılı KVK'da da yer alan bu hüküm 5520 sayılı KVK'nun 4. maddesinin 1. fıkrasının h bendinde de muhafaza edilmiştir. Buna göre yukarıda sayılan kuruluşların, özel kanunlarında belirtilen işlerle sınırlı olarak yaptıkları faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden muaftır. Ancak söz konusu kuruluşların esas faaliyetleri dışında yaptıkları işler dolayısıyla muafiyet söz konusu olmamaktadır.

##### **4.3.3.2 KAMUYA YARARLI İŞLETMELER**

##### **4.3.3.2.1. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Tarım ve Hayvancılığı, Bilimi, Fennî ve Güzel Sanatları Öğretmek, Yaymak, Geliştirmek ve Teşvik Etmek Amacıyla İşletilen Okullar, Okul Atölyeleri, Konservatuarlar, Kütüphaneler, Tiyatrolar, Müzeler, Sergiler, Numune Fidanlıkları, Tohum ve Hayvan Geliştirme ve Üretim İstasyonları, Yarış Yerleri, Kitap, Gazete, Dergi Yayınevleri ve Benzeri Kuruluşlar**

5422 sayılı KVK'da da yer alan bu düzenleme 5520 sayılı KVK'nın 4. maddesinin 1. fıkrasının a bendinden muhafaza edilmiştir. Söz konusu kuruluşlar kanun metninde sayılmakla beraber, "gibi ve benzeri müesseseler" şeklinde düzenleme yapılmak suretiyle,

sosyal devlet ilkesi gereği bentlerde sayılanlara benzer kuruluşlar da kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Maddede belirtilen kamu idare ve kuruluşları genel, özel, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve köy tüzel kişilikleridir. Muafiyet kapsamına giren kuruluşların ortak amacı tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak ve teşvik etmektir. Bu amaç dahilinde faaliyet gösteren kamu kuruluşları kurumlar vergisinden muaftır.

#### **4.3.3.2.2. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Genel İnsan ve Hayvan Sağlığını Korumak ve Tedavi Amacıyla İşletilen Hastane, Klinik, Dispanser, Sanatoryum, Huzurevi, Çocuk Bakımevi, Hayvan Hastanesi ve Dispanseri, Hayvan Bakımevi, Veteriner Bakteriyoloji, Seroloji, Distofajin Kuruluşları ve Benzeri Kuruluşlar.**

5520 sayılı KVK'nın 4. maddesinin 1/b bendine göre eski düzenlemede olduğu gibi kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi etmek amacıyla işletilen müesseseler kurumlar vergisinden muaf kılınmıştır. Madde metninde söz konusu kuruluşlara da örnek verilmiştir.

#### **4.3.3.2.3. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Sosyal Amaçlarla İşletilen Şefkat, Rehin ve Yardım Sandıkları, Sosyal Yardım Kurumları, Yoksul Aşevleri, Ceza ve İnfaz Kurumları İle Tutukevlerine Ait İşyurtları, Darülaceze Atölyeleri, Öğrenci Yurtları, Pansiyonları ve Benzeri Kuruluşlar.**

5520 sayılı KVK'nın 4. maddesinin 1/c bendinde yine eski düzenlemede de yer alan kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen kuruluşlar kurumlar vergisinden muaf kılınmıştır. Sosyal devlet ilkesi gereği bette sayılanlara benzer kuruluşlar da kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

#### **4.3.3.2.4. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Yetkili İdarî Makamların İzniyle Açılan Yerel, Ulusal veya Uluslararası Nitelikteki Sergiler, Fuarlar ve Panayırlar**

5520 Sayılı KVK'nun 4. maddesinin 1/ç bendinde yine eski düzenlemede de yer alan , kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izni ile açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırlar vergiden muaftır. Bu muafiyet, fuar alanında ticari faaliyet gösteren mükellefleri kapsamamaktadır.

#### **4.3.3.2.5. Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerine Ait Olup Sadece Kamu Görevlilerine Hizmet Veren, Kâr Amacı Gütmeyen ve Üçüncü Kişilere Kiralanmayan Kreş ve Konukevleri İle Askerî Kışlalardaki Kantinler**

5520 sayılı KVK'nın 4. maddesinin 1/d genel yönetim kapsamındaki idarelere ait olan kreş, konukevi ve askeri kışlalardaki kantinler; sadece kamu görevlilerine hizmet vermek, kâr amacı gütmemek ve üçüncü kişilere kiralanmamak koşulları ile kurumlar vergisinden muaftırlar. Eski düzenlemeden farklı olarak genel ve katma bütçeli idarelerin dışında kamu idareleri arasında eşitliğin sağlanması amacıyla birinci fıkranın (d) bendinde belirtilen muafiyetten il özel idareleri, belediyeler ve sosyal güvenlik kurumlarının da yararlanması için "Genel yönetim" ibaresi getirilmiştir.

Bu muafiyetle sözü edilen askeri kışlalarda açılan ve burada kalanların bu süre içinde ihtiyaç duyduğu kısıtlı türden malların satışının yapıldığı kantinler kapsama alınmıştır. Bu kantinler, ev ihtiyaçlarının karşılanmadığı ekonomik hacmi dar, dışarıya satış yapılmayan dolayısıyla rekabet eşitsizliği yaratmayacak şekilde faaliyet gösteren yerlerdir. Bu amacı aşan kantinlerin vergi kapsamına alınacağı tabiidir.

#### **4.3.3.2.6. İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köyler İle Bunların Oluşturdukları Birlikler veya Bunlara Bağlı Kuruluşlar Tarafından İşletilen Bazı İşletmeler**

Kanunun 4. maddesinin 1/ 1 bendine göre yukarıda belirtilen kuruluşlar tarafından işletilen;

- 1) Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri,
- 2) Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri,
- 3) Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar

Kurumlar vergisinden muaftır. Bu düzenleme ile;

1) Eski düzenlemede genel olarak su işletmeleri muafiyet kapsamında iken , yeni düzenlemede kanal, boru, nakil hattı ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri vergi muafiyeti kapsamına alınmıştır. Muafiyet kapsamına giren su işletmesinden şebeke suyunun anlaşılması gerekir. Çeşitli kaplara konularak yapılan su satışları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

2) Belediye sınırları içinde yolcu taşıma faaliyetinde bulunan işletmeler için 5422 Sayılı KVK uygulamasında olduğu gibi , kurumlar vergisi muafiyeti öngörülmüştür. Taşıma faaliyetinin belediye sınırlarını aşacak şekilde yapılması halinde muafiyet uygulanmayacaktır.

3) Mezbahalar eski düzenlemede olduğu gibi sadece kesim, taşıma ve muhafaza işleri ile sınırlı olmak üzere muafiyetin kapsamına alınmıştır. Mezbahalar genelde belediyeler tarafından kurulmaktadır. Ancak, il özel idareleri ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklerce kurulan mezbahalar da vergiden muaf olacaktır. Anılan kamu kurumları dışındaki kuruluşlarca açılan mezbahalar vergiye tabi olacaktır.

#### **4.3.3.2.7. Köyler veya Köy Birlikleri Tarafından Köylünün Genel ve Ortak İhtiyaçlarını Karşılama Amacıyla İşletilen Hamam, Çamaşırhane, Değirmen, Soğuk Hava Deposu ve Bağlı Oldukları İl Sınırı İçinde Faaliyette Bulunmaları Şartıyla Yolcu Taşıma İşletmeleri İle Köylere veya Köy Birliklerine Ait Tarım İşletmeleri**

Kanunun 4. maddesinin 1. fıkrasının (i) bendine göre, köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu işletmeleri ile tarım işletmeleri 5422 sayılı Kanunun 7. maddesinde yer alan düzenlemeye paralel olarak vergiden muaf olacaklardır. Ayrıca, köy ve köy birliklerine ait olup bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri de vergiden muaf olacaktır. Yolcu taşıma faaliyetinin il sınırını aşması durumunda muafiyet söz konusu değildir.

#### **4.3.3.2.8. Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü İle Özerk Spor Federasyonlarına Tescil Edilmiş Spor Kulüplerinin İdman ve Spor Faaliyetlerinde Bulunan İktisadî İşletmeleri İle Sadece İdman ve Spor Faaliyetlerinde Bulunan Anonim Şirketler**

4. maddenin 1/j bendine göre, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler muafiyet kapsamındadır.

### **4.3.3.3. DİĞER MUAFLIKLAR**

#### **4.3.3.3.1. KOOPERATİFLER**

Bilindiği üzere, kooperatiflerin temel amaçları kâr elde etmek değil; karşılıklı yardımlaşma ve dayanışma yoluyla ortaklarının ekonomik çıkarlarını, meslek ve geçimlerine ait gereksinimlerini sağlamaktır.

Temel amacı kâr elde etmek olmayıp, sosyal amaçlarla kurulan kooperatiflerin özendirilmesi ve geliştirilmesi gerektiği şüphesizdir. Kaldı ki, bu Anayasa ile Devlet'e verilmiş bir yükümlülüktür. Bu yaklaşımın doğal bir sonucu olarak, KVK'nunda kooperatiflere özgü vergi muafiyeti düzenlenmiştir. 5422 Sayılı KVK'nun 7'inci maddesinin 16 numaralı bendinde yer alan bu muafiyet 5520 sayılı KVK'nın da 4-1/k maddesi ile yeniden düzenlenmiştir.



#### **4.3.3.3.1.1. Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Muafiyetinin Kapsamı**

5422 sayılı KVK'nın 7. maddesinin 16 numaralı bendinde yer alan şartları taşıyan tüm kooperatifler faaliyet konularına ve ortaklık yapılarına bakılmaksızın kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmekte iken, 5520 sayılı KVK ile yapılan değişiklik sonrasında, 1.1.2006 tarihinden itibaren tüketim ve taşımacılık kooperatifleri maddede yer alan tüm şartları taşıyalar dahi kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamayacaklardır.

#### **4.3.3.3.1.2. Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Muafiyetinden Yararlanabilmelerinin Genel Şartları**

5520 sayılı KVK'ya göre, muafiyet kapsamına giren kooperatiflerin muafiyetten faydalanabilmeleri için , ana sözleşmelerinde;

- 1- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- 2- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi,
- 3- Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması,

4- Sadece ortaklarla iş görülmesine<sup>1</sup> (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz),

ilişkin hüküm bulunması ve ayrıca ana sözleşmede yer alan bu hükümlere fiilen uyulması gerekmektedir.

Görüleceği üzere, daha önce muafiyetten yararlanabilmek için 5422 sayılı KVK'da yer alan üst kuruluşa girme şartına 5520 sayılı KVK'da yer verilmemiştir. Dolayısıyla maddede sayılan diğer şartları taşıyan kapsama dahil kooperatifler üst kuruluşlara üye olmasalar dahi yeni düzenlemeye göre muafiyetten yararlanabileceklerdir.

Ancak bu noktada hemen belirtmek gerekir ki, Kooperatifler Kanunu'nun 93. maddesi ile 5422 sayılı KVK'ya yapılan atfın muafiyete etkisinin olup olmayacağı tereddütlere neden olabilecek niteliktedir.

Şöyle ki, Kooperatifler Kanunu'nun söz konusu maddesinin 3. bendinde, kooperatiflerin 5422 sayılı KVK'nın 7. maddesinin 16. bendindeki esaslar dahilinde kurumlar vergisi muafılığından yararlanacağı belirtilmiş, 4. bendinde ise faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatiflerin bu muafılıktan yararlanamayacakları belirtilmiştir. Ancak yukarıda da belirtildiği gibi 5520 sayılı KVK ile üst kuruluşa girme zorunluluğu kaldırılmıştır. Kooperatifler Kanunu'nda üst kuruluşlara girme zorunluluğu ile ilgili atıf ise 5422 sayılı KVK'nın 7/16. maddesine yapılmaktadır. 5520 sayılı KVK'nın Geçici 1. maddesinin 5 numaralı bendinde; diğer Kanunlarla 5422 sayılı Kanun'a yapılmış olan atıfların, ilgili olduğu maddeler itibariyle bu Kanun'a yapılmış sayılacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla, Kooperatifler Kanunu ile yapılan atfın, 5520 KVK'nın ilgili maddesine yapılmış sayılacağı kabul edilmesi gerekir. Ancak, 5520 sayılı KVK'nın 35/2. maddesine göre kurumlar vergisi ile ilgili muafiyete ilişkin hükümlerin, ancak bu kanun GVK veya VUK'a hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenebileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nda yer alan atfın bir önemi olmayacaktır. Buna göre 5520 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi ile birlikte ilgili maddenin yürürlük tarihi olan 1/1/2006 tarihinden itibaren üst birliğe üye olunması şartı aranmayacaktır.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetine ilişkin olarak 5520 sayılı KVK'da yer alan bu dört genel şart, parantez içi hüküm hariç olmak üzere 5422 sayılı KVK'nın 7/16. maddesinde de yer almaktaydı.

<sup>2</sup> Bu noktada, 5520 sayılı KVK'nın 35. maddesinde yer alan hükmün, genel hatlarıyla 5422 sayılı KVK'nın Mk 45. maddesi ile benzer nitelikte olduğu ve dolayısıyla Kooperatifler Kanunu'ndaki hüküm gereğince 5422 sayılı

Ancak, kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmak için üst kuruluşlara girme şartının aranmayacak olması, üst kuruluşlara girmelerinin vergisel yönden bir getirisi olmadığı şeklinde değerlendirilmemelidir. Çünkü, Kooperatifler Kanunu'nun 93. maddesinde yer alan diğer bazı vergi muafiyet ve istisnalarından yararlanılabilmesi için üst kuruluşlara girme zorunluluğu aranmaktadır.

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetten yararlanmalarına ilişkin olarak yukarıda sıralan genel şartlara ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

#### **4.3.3.3.1.2.1. Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtılmaması**

Kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olmaları için öngörülen koşullardan birisi, ana sözleşmede sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağına hükme bağlanmış olması ve fiilen de bu koşula uyulmasıdır. Kooperatif ana sözleşmesinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağına dair bir hüküm yoksa, kooperatif fiilen sermaye üzerinden kazanç dağıtmasa dahi kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamaz. Benzer şekilde, ana sözleşmede sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağına dair hüküm bulunmakla beraber, kooperatif fiilen bu hükme uymazsa yine muafiyetten yararlanılması mümkün değildir. Kısaca, sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağına ilişkin hükmün hem kooperatif ana sözleşmesinde yazılı olması, hem de fiilen sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması gerekmektedir.

Sermaye üzerinden kazanç dağıtılması, yıl sonundaki olumlu gelir-gider farkının, ödenmiş veya taahhüt edilmiş sermaye üzerinden ortaklara dağıtılmasıdır. Genellikle sermaye şirketlerinde kâr, ortakların sermaye paylarına göre dağıtılmaktadır. Kooperatiflerde ise amaç kâr elde etmek olmayıp ortaklarının ihtiyaçlarını daha kolay yollardan gidermek ve bu vesileyle ortaklarının ekonomik menfaatlerini korumak olduğundan, oluşan olumlu gelir-gider farkının dağıtımında da sermaye payları esas alınmaz. Kazanç dağıtımında sermaye paylarının esas alınmaması kooperatifleri ticaret şirketlerinden ayıran başlıca özelliklerdendir.

Kooperatiflerde asıl olan gelir-gider farklarının ortaklara dağıtılmayıp kooperatiflerin yedek akçelerine eklenmesidir. Eğer gelir gider farkının dağıtılması kooperatif ana sözleşmesinde öngörülmüş ise, bunun ortakların işlemleri oranında yapılması gerekir. Risturn denilen bu yöntemde göre dağıtım, her ortağın kooperatifle yapmış olduğu işlem (alışveriş) tutarının, ortaklarla yapılan toplam işlem hacmi içindeki oranına göre yapılır. Kooperatifler Kanunu'na göre, sermaye üzerinden kazanç dağıtımı, gelir gider farkının en az % 50'si ortaklara (risturn şeklinde) dağıtıldıktan sonra genel kurul kararı ile Devlet Tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini geçmemek üzere faiz ödemesi şeklinde yapılabilir.

Risturn esasına göre dağıtım, sermaye üzerinden bir dağıtım değildir. Bu nedenle muafiyet şartlarını bozmaz. Faiz ödemesi şeklindeki dağıtım ise 20 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde kooperatif muafiyetini ihlal edecek şekilde "**sermaye üzerinden kazanç dağıtımı**" olarak görülmemiş ve dolayısıyla muafiyet şartlarına aykırılık olmadığı belirtilmiştir.

#### **4.3.3.3.1.2.2. Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Kazanç Üzerinden Hisse Verilmemesi**

Kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olabilmelerinin bir diğer koşulu da, ana sözleşmelerinde, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi konusunda hüküm bulunması ve fiilen de bu koşullara uyulmasıdır.

---

KVK uygulamasında da üst birliğe girme şartının aranılmayacağı düşünülebilir. Ancak, dikkat edilmesi gereken husus 5422 sayılı KVK'nın 7/16. maddesinde üst birliğe girme şartının ayrıca ifade edilmiş olmasıdır. Bir başka ifadeyle, 5422 sayılı KVK uygulamasında muafiyetten yararlanılabilmesi için üst birliğe üye olunması şartının dayanağı, Kooperatifler Kanunu'nun 93. maddesi değil, 5422 sayılı KVK'nın 7/16. maddesidir.

Kooperatifler Kanunu'nun 56. maddesinin son fıkrasında, “Yönetim kurulu üyelerine genel kurulca belirlenen aylık ücret, huzur hakkı, risturn ve yolluk dışında hiçbir ad altında başkaca ödeme yapılamaz.” hükmüne yer verilmiştir.

Görüldüğü üzere, yukarıda sözü geçen hüküm karşısında kooperatiflerin yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmesi mümkün değildir. Böyle bir hükmün ana sözleşmeye konması da Kanun'un bu hükmüne aykırı olacağından mümkün değildir. Yönetim kurulu (idare meclisi) başkan ve üyelerine, bu sıfatla yapacakları hizmet için aylık ücret, katılacakları her toplantı için huzur hakkı, işle ilgili olarak yapacakları seyahatler için yolluk ve zaten kooperatif ortağı olarak hakları bulunan risturn ödemesi yapılabilir. Bunların dışında hangi isim altında olursa olsun başkaca hiçbir ödeme yapılamaz. Ancak, vergi muafiyetinden yararlanılması için ayrıca yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmeyeceğinin ana sözleşmede yer alması gerekir.

Kooperatif ana sözleşmelerinde; genellikle, yönetim kurulu başkan ve üyeleri ile murahas üyelerine bu sıfatla yapacakları hizmet için aylık ücret veya katılacakları her toplantı için bir huzur hakkı ve yapacakları görev seyahatleri için yolluk ödeneceği, ödemenin miktar ve şekli genel kurulca kararlaştırılacağı belirtilmektedir.

Yönetim kurulu başkan ve üyelerine bu ödemeler dışında hiçbir ödeme yapılamayacağına kooperatif ana sözleşmesinde yazılı olması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi ifadesinin ana sözleşmede yazılı olduğu anlamına da gelebilir. Her ne kadar böyle bir durumda, ana sözleşmede adı geçen kişilere kazanç üzerinden hisse verilmeyeceği açık olarak yazılı olmasa da, yukarıda belirtildiği türden bir ifadenin kooperatif ana sözleşmesinde yazılı olması bu şartın sağlanması bakımından yeterli olacaktır.

#### **4.3.3.3.1.2.3. Yedek Akçelerin Ortaklara Dağıtılmaması**

Kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olmaları için aranan koşullardan üçüncüsü, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmayacağına ana sözleşmede yer alması ve fiilen de bu koşula uyulmasıdır.

Yedek akçeler, esas itibarıyla, geçmiş yıl kazancıdır. Ayrıldıkları yıllarda dağıtım konusu olmayan bu kazançların (yedek akçelerin) sonraki yıllarda ortaklara dağıtılması, kazanç dağıtımının ertelenmesidir. Ayrıca bu durum, yedek akçelerin amacına uygun kullanılmaması ve kooperatiflerin mali bünyelerinin zayıflaması sonucunu doğurur. Yedek akçelerin ortaklara dağıtılacağına dair ana sözleşmeye konacak hükümler geçerli olmamakla beraber, vergi muafiyetinden yararlanabilmesi için, kooperatiflerin ana sözleşmelerinde yedek akçelerin ortaklara dağıtılmayacağı konusunda hüküm bulunması gerekmektedir.

Kooperatifte ayrılmış bulunan kanuni yedek akçe veya ihtiyari yedek akçe ya da her ne isim altında olursa olsun dağıtılması durumu kooperatif muafiyetini ortadan kaldırır. Kooperatifin muafiyetten yararlanabilmesi için yedek akçelerin ortaklarına dağıtmayacağına dair ana sözleşmesinde bir hüküm bulunmasının yanı sıra kooperatifin bu hükme fiilen de uyması gerekir.

#### **4.3.3.3.1.2.4. Sadece Ortaklarla İş Görülmesi**

Kooperatiflerin, kurumlar vergisinden muaf olmalarının en önemli sayılabilecek koşulu sadece ortakları ile iş yapmalarıdır.

**Ortak içi işlem** tabiri; kooperatif ana sözleşmesinde belirtilen uğraş konusuna dahil olan ve kooperatifin ortaklarıyla yapmış olduğu faaliyetleri ifade etmektedir.

Bir işlemin ortak içi işlem sayılabilmesi için şu iki şartın birlikte gerçekleşmiş olması gerekir.<sup>3</sup>

- Kooperatifin yaptığı işlem ana sözleşmede belirtilen faaliyet konusu ile ilgili olmalıdır.

- Bu işlem kooperatif ortağı ile yapılmalı ya da kooperatif ortağı ile yapılan bir işlemle ilgili bulunmalıdır.

Yukarıda yer alan şartlardan birinin gerçekleşmemesi halinde yapılan işlemin ortak dışı işlem olduğunun kabul edilmesi gerekir. Örneğin bir kooperatif, kendi faaliyet konusuna girmeyen bir işlemi kendi ortağına yapmış olsa dahi bu işlemin ortak içi işlem olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, 5520 sayılı KVK'nın kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetine ilişkin 4-1/k maddesinin parantez içi hükmünde; yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmelerinin ortak dışı işlem sayılmayacağı belirtilmiştir. Ancak her bir ortaklık hissesi için birden fazla konut veya işyeri elde edilmesi halinde ise işlem ortak dışı işlem sayılacak ve dolayısıyla muafiyet koşulları ihlal edilmiş olacaktır.

#### **4.3.3.3.1.3. Yapı Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Muafiyeti Karşısındaki Durumları**

5520 sayılı KVK'da kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyeti uygulamasında, yapı kooperatifler için sınırlayıcı yeni hükümlere yer verilmiştir.

Yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanabilmesi için öncelikle bir önceki bölümde açıkladığımız **genel şartlara** uyma zorunluluğu bulunmaktadır. Bunun yanı sıra yapı kooperatifleri, bir takım özel şartlara daha sahip olmaları durumunda kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanacaklar, aksi takdirde faaliyet sonucunda elde ettiği gelir-gider farkı kurumlar vergisine tabi olacaktır.

#### **4.3.3.3.1.3.1. Muafiyetten Yararlanılabilmesi İçin Yönetim ve Denetim Kurullarında Bulunmaması Gereken Kişiler**

5520 sayılı KVK'nın 4-1/k maddesine göre, yapı kooperatiflerinin muafiyetten faydalanabilmesi için kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında aşağıda sayılan kişilere yer verilmemesi gerekir.

1- İnşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişiler veya tüzel kişi temsilcileri,

2- Kanunun 13. maddesine göre yukarıda sayılan kişilerle ilişkili olduğu kabul edilen kişiler,

3- Yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlar.

#### **4.3.3.3.1.3.1.1. Yapı Kooperatiflerine Ait İnşaat İşlerini Kısmen veya Tamamen Üstlenen Gerçek Kişiler veya Tüzel Kişi Temsilcileri**

Eğer yapı kooperatiflerinin kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen bir gerçek kişi ya da tüzel kişi temsilcisine yer verilmişse muafiyetten yararlanma sözü konusu olamayacaktır.

<sup>3</sup> Murat BAŞARAN, Tarımsal Amaçlı Üretim/Satış Kooperatiflerinin (ve Birliklerinin) Vergilendirilmesi Üzerine Notlar, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:165, Haziran 2002, sf.52

### **Örnek :**

S.S. Mercan Konut Yapı Kooperatifi, kooperatife ait inşaatın yapım işini denetim kurulunda görevli Mehmet MERCAN'a vermiş, Mehmet MERCAN inşaatı tamamlayarak teslim etmiştir. Bu durum yapı kooperatifinin muafiyet için getirilen özel şartın ihlali anlamına geldiğinden, söz konusu kooperatif yeni düzenleme sonrasında diğer tüm şartları taşısa dahi muafiyetten yararlanamayacak, kurumlar vergisine tabi olacaktır.

#### **4.3.3.3.1.3.1.2. Yapı Kooperatiflerine Ait İnşaat İşlerini Kısmen veya Tamamen Üstlenen Gerçek veya Tüzel Kişilerle 5520 Sayılı KVK'nın 13. Maddesi Gereğince İlişkili Olduğu Kabul Edilen Kişiler**

5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinde, **ilişkili kişi** kavramına açıklık getirmiştir. Buna göre ilişkili kişi; kurumların kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişileri ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve yakın hısımları da ilgili kişi sayılır.

- Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek ve tüzel kişilerin ortakları ve ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler,

- Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek ve tüzel kişilerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler,

eğer yapı kooperatiflerinin kuruluşundan inşaatın tamamlandığı tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında görev almış iseler, söz konusu yapı kooperatifleri kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanamayacaklardır.

### **Örnek :**

S.S. Demirkent Konut Yapı Kooperatifinin inşaat işini Akça İnşaat A.Ş. üstlenmiştir. Kooperatif ortakları arasında Ahmet KARACA da bulunmaktadır. Ahmet KARACA aynı zamanda kooperatifin yönetim kurulu üyesidir. Kooperatifin inşaat işini üstlenen Akça A.Ş.'de Ahmet KARACA'nın %20 oranında hissesi bulunmaktadır. Bu durumda, kooperatif inşaat işini üstlenen Akça A.Ş'nin, kooperatif yönetim kurulu üyelerinden biri ile ilişkili kişi olması nedeniyle, söz konusu kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkün değildir.

Ayrıca yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerin;

- Eşleri,

- Usul ve furuu ile üçüncü derece dahil yansoy ve yakın hısımları,

- Eşlerinin usul ve furuu ile üçüncü derece dahil ve yakın hısımları,

eğer yapı kooperatiflerinin kuruluşundan inşaatın tamamlandığı tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında görev almış iseler, söz konusu yapı kooperatifleri kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanamayacaklardır.

### **Örnek :**

S.S. Yıldız Konut Yapı Kooperatifinin inşaat işini üstlenen Ahmet YILMAZ'ın torunu Hüseyin YILMAZ kooperatifin yönetim kurulunda üye olarak görev yaparsa kooperatifin muafiyetten yararlanması söz konusu olamayacaktır.

Yönetim ve denetim kurullarında yukarıda sayılan kişilerin bulunmamasına ilişkin şart inşaatın tamamlanması tarihine kadar aranmaktadır. Dolayısıyla, yapı kooperatifine ait inşaatın tamamlanmasından sonra yukarıda sayılan kişiler yönetim ve denetim kurullarında görev alabilirler.

#### **4.3.3.3.1.3.1.3. Yapı Kooperatiflerine Ait İnşaat İşlerini Kısmen veya Tamamen Üstlenen Gerçek veya Tüzel Kişiler İle 5520 Sayılı KVK'nın 13. Maddesi Gereğince Bu Kişilerle İlişkili Olduğu Kabul Edilen Kişilerle İşçi ve İşveren İlişkisi İçinde Bulunanlar**

Eğer yapı kooperatiflerinin kuruluşundan inşaatın tamamlandığı tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında;

- İnşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişiler veya tüzel kişi temsilcileri,
  - Kanununun 13. maddesine göre bu kişilerle ilişkili olduğu kabul edilen kişiler,
- ile işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunan kişiler varsa muafiyetten faydalanılamaz.

#### **Örnek :**

S.S. Bolat Konut Yapı Kooperatifi'nin inşaat işini üstlenen UNUTMAZ İnş. A.Ş.'nin inşaat işlerinde çalıştırdığı mühendis Emre ÇEBİ'nin kooperatifin denetim kurulunda görev yapması durumunda kooperatifin muafiyetten faydalanması söz konusu değildir.

#### **4.3.3.3.1.3.2. Yapı Ruhsatı İle Arsa Tapusunun Kooperatif Tüzel Kişiliği Adına Tescil Edilmiş Olması**

Yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için, yukarıda belirtilen şartlara ilaveten, yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması gerekmektedir. Eğer, arsa tapusu veya yapı ruhsatı kooperatif tüzel kişiliğine ait değilse, diğer şartlar sağlanmış olsa dahi kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanılması mümkün değildir.

Bu şekilde uygulamada bir çok inşaat şirketinin yap-sat uygulaması yerine kooperatiflere tanınan bir çok vergisel avantajdan yararlanmak amacıyla kooperatifçiliğin ruhuna aykırı bir biçimde muvazaalı kooperatifleşmesinin önüne geçilmesi planlanmıştır.

#### **4.3.3.3.1.3.3. Yapı Kooperatiflerinin Muafiyetlerinin Devam Etmesi İçin Yukarıda Sayılan Şartları 2006 Yılı'nın Sonuna Kadar Sağlamaları Gerektiği**

Yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyeti ile ilgili olarak, 5520 sayılı KVK ile getirilen ilave şartlara ne zamana kadar intibak etmeleri gerektiği konusunda, Kanunun geçici 1. maddesinin 8 numaralı fıkrası ile düzenleme yapılmıştır. Buna göre, yapı kooperatiflerinin 2006 yılının sonuna kadar yukarıda yazılı genel ve özel şartları sağlayamaması durumunda muafiyetleri 1.1.2006 tarihinde sona erecek ve bu tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefi sayılacaklardır . Dolayısıyla kurumlar vergisinden muaf olan yapı kooperatiflerinin mevcut durumlarını devam ettirebilmeleri için 31.12.2006 tarihine kadar Kanunda sayılı şartların tamamını sağlamaları gerekir. Aksi takdirde, bu kooperatifler 1.1.2006 tarihinden kurumlar vergisi mükellefi olacaklardır.

#### **4.3.3.3.2. KANUNLA KURULAN EMEKLİ VE YARDIM SANDIKLARI İLE SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI**

5422 sayılı KVK'nın 7. maddesinin 9 numaralı bendinde yer alan bu muafiyet 5520 sayılı Kanunla 4. maddenin 1/e bendine taşınmıştır. Buna göre; kanunla kurulan emekli yardım sandıkları ile sosyal sigorta kurumları muafiyet kapsamına alınmaktadır. Muafiyet, özel bir kanunla kurulmuş olan ve üyelerinden topladığı primleri üyelerine emekli aylığı ve diğer sosyal yardımları sağlamak amacıyla kullanan emekli sandığı veya sigorta kuruluşlarına uygulanacaktır.

#### **4.3.3.3. ÖZELLEŞTİRME İDARESİ BAŞKANLIĞI İLE ÖZELLEŞTİRME FONU, TOPLU KONUT İDARESİ BAŞKANLIĞI VE MİLLİ PİYANGO İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ**

5422 sayılı KVK'nın 7. maddesinin farklı bentlerinde yer alan yukarıda belirtilen kurumlar 5520 sayılı KVK'nın 4. maddesinin 1 /g bendi ile bu vergiden muaf kılınmıştır.

#### **4.3.3.3.4. YABANCI ÜLKELER VEYA ULUSLARARASI FİNANS KURULUŞLARI İLE YAPILAN MALİ VE TEKNİK İŞBİRLİĞİ ANLAŞMALARI ÇERÇEVESİNDE YALNIZCA KÜÇÜK VE ORTA ÖLÇEKLİ İŞLETMELERE KREDİ TEMİNATI SAĞLAMAK ÜZERE KURULMUŞ OLUP, BU FAALİYETLERİNDEN ELDE ETTİKLERİ KAZANÇLARI TEMİNAT SORUMLULUK FONLARINA EKLEYEN VE SAHİP OLDUKLARI FONLARI ORTAKLARINA DAĞITMAKSIZIN KÜÇÜK VE ORTA ÖLÇEKLİ İŞLETMELERE KREDİ SAĞLAYAN BANKA VE KURULUŞLARA YATIRAN KURUMLAR**

5422 Sayılı KVK'da da bulunan ve 5520 sayılı KVK ile bu kanunun 4. maddesinin 1/l bendinde yer alan düzenlemeye göre; muafiyetten yararlanacak kurumun, sadece 3624 sayılı Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun'da tanımlanan küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlama alanında karşılaşılan güçlüklerin giderilmesi amacıyla kurulmuş olması gerekmektedir.

Ayrıca muafiyetten yararlanacak kurumun, kuruluş sözleşmelerinde sadece küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulduğu ve faaliyetlerini bu çerçevede sürdürecekleri, ortaklara kâr payı dağıtmayacakları açıkça yazılı olacaktır. Bu şartları taşıyan kurumlar, kurumlar vergisinden muaf tutulacaklardır.

#### **4.3.3.3.5. MÜNHASIRAN BİLİMSEL ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETİNDE BULUNAN KURUM VE KURULUŞLAR**

Kurumlar Vergisinden muafiyetleri düzenleyen 4. maddenin 1/m bendine göre sadece bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar, kurumlar vergisinden muaf olabileceklerdir. Ayrıca bu maddede sayılan muafiyetten yararlanılmasına ve muafiyetin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenecektir.

Eski düzenlemeden farklı olarak bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşların, kurumlar vergisine ilişkin muafiyetten yararlanmaları için yalnızca bu alanda faaliyet gösterme koşulunun getirilmiştir.

#### **4.3.3.3.6. ORGANİZE SANAYİ BÖLGELERİ İLE KÜÇÜK SANAYİ SİTELERİNİN ALT YAPILARINI HAZIRLAMAK VE BURALARDA FAALİYETTE BULUNANLARIN; ARSA, ELEKTRİK, GAZ, BUHAR VE SU GİBİ ORTAK İHTİYAÇLARINI KARŞILAMAK AMACIYLA KAMU KURUMLARI VE KAMU KURUMU NİTELİĞİNDEKİ MESLEK KURULUŞLARI İLE GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERCE BİRLİKTE OLUŞTURULAN VE KAZANCININ TAMAMINI BU YERLERİN ORTAK İHTİYAÇLARININ KARŞILANMASINDA KULLANAN İKTİSADİ İŞLETMELER**

5422 sayılı KVK'nun 7. maddesinin 25 numaralı bendine yer alan bu düzenleme 5520 sayılı KVK'nun 4. maddeninin 1. fıkrasının n bendinde de yer almaktadır. Buna göre organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve burada faaliyette bulunanların arsa, elektrik, gaz , buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan;

1. Kamu kurumları
2. Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları
3. Gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarını karşılanmasında kullanılan iktisadi işletmeler

Kurumlar vergisinden muaftır. Bu işletmelerin dışındaki kurumlar yukarıda belirtilen amaç için kurulmuş bile olsa muafiyetten faydalanamayacaktır.

# **KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNE VEYA İŞLETMELERE AIT GAYRİMENKULLERİN KİRALANMASI KARŞILIĞINDA YAPILAN ÖDEMELERDEN GELİR VERGİSİ TEVKİFATI YAPILIP YAPILMAYACAĞI**

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**

## **I- GİRİŞ**

Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinde "Gelir Vergisi Tevkifatı" düzenlenmiş olup maddede kimlerin, hangi ödemelerden tevkifat yapacakları belirtilmiştir. Söz konusu maddeye göre tevkifata tabi ödemelerden biri de Kanun'un 70 inci maddesinde yazılı mal ve hakların kiralınması karşılığında yapılan ödemelerdir. Dolayısıyla, tevkifat yapma yükümlülüğü getirilmiş kişi ve kurumlarca yapılan kira ödemelerinden tevkifat yapılması gerekir. Ancak, kira ödemesinin bir kurumlar vergisi mükellefine yapılması veya herhangi bir işletmenin aktifine kayıtlı gayrimenkul ve hakların kiralınması karşılığında yapılması halinde, bu ödemeden tevkifat yapılıp yapılmayacağı konusu tereddütlere neden olmuştur. Uygulamada, kimi mükelleflerce bu ödemelerden tevkifat yapılırken, kimilerince tevkifat uygulanmadığı görülmektedir.

Konu ile ilgili olarak 128 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde<sup>1</sup> açıklamalar yapılmıştır. Yazının ilerleyen bölümlerinde, söz konusu Genel Tebliğ çerçevesinde, kurumlar vergisi mükelleflerine veya herhangi bir işletmeye ait gayrimenkul ve hakların kiralınması karşılığında yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağına ilişkin açıklamalarımıza yer verildikten sonra; kooperatiflere, dernek ve vakıflara yapılan kira ödemelerinden yapılacak vergi tevkifatı hususu açıklanmıştır.

## **II- TEVKİFATA TABİ KİRA ÖDEMELERİ**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 6 numaralı bendine göre, 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralınması karşılığında yapılan ödemelerden % 22 oranında vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Vergi tevkifatı yapmakla yükümlü olan kişiler söz konusu maddenin 1 inci fıkrasında belirtilmiştir. 94 üncü maddeye göre yapılacak tevkifatın, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben yapılacağı 1 inci fıkrada belirtilmektedir. Dolayısıyla aksine bir belirleme yapılmadığı sürece, kurumlar vergisi mükelleflerine yapılan ödemelerden tevkifat yapılmasına gerek yoktur.

94 üncü maddeye göre yapılacak tevkifata ilişkin hükümlere bakıldığında, bazı ödemelere ilişkin olarak kurumlar vergisi mükelleflerine yapılan ödemelerin de tevkifata tabi tutulacağına ayrıca belirtildiği görülmektedir.

Örnek vermek gerekirse, maddenin 3 numaralı bendinde, yıllara sari inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden tevkifat yapılacağı belirtilmiş ve parantez içi hükümlerle kurumlara yapılan ödemelerin de tevkifata tabi olduğu ayrıca belirtilmiştir. Benzer şekilde, maddenin 7, 8, 9 ve 14 üncü bentlerinde de parantez içinde "(...) *tam mükellef kurumlara ödenenler dahil*" ifadesine yer verilmek suretiyle kurumlara yapılan bazı ödemelerin tevkifata tabi olması sağlanmıştır. Söz konusu bentlerde

<sup>1</sup> 31.01.1981 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



kurumlara yapılan ödemelerin tevkifata tabi olacağı ayrıca belirtilmediği sürece, kurumlar vergisi mükelleflerine yapılan ödemelerin tevkifata tabi olmadığını kabul etmek gerekir. Zira, daha önce de belirtildiği gibi 94 üncü maddeye göre yapılan tevkifat istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben yapılmaktadır.<sup>2</sup>

Gelir Vergisi Kanunu'nun, kira ödemelerinden yapılacak tevkifatın düzenlendiği 5 numaralı bendi aşağıdaki gibidir.

*“a) 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden, (%22)*

*b) Vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden, (%22)*

*c) Kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden, (%22)”*

Maddeden görüleceği üzere, kurumlar vergisi mükelleflerine yapılacak kira ödemelerin tevkifata tabi olduğuna dair ayrıca bir belirleme yoktur. Sadece, vakıflar, dernekler ve kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. **Dolayısıyla, vakıflar, dernekler ve kooperatifler dışındaki kurumlara yapılan kira ödemelerinden tevkifat yapılmaması gerekir.**

Öte yandan, 128 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin (X) numaralı bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

*“(…) Anılan madde hükmü uyarınca tevkifat gerçek kişilerin gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin gelir vergilerine mahsuben yapılacağından, bu hükmün kurumlar vergisine tabi mükelleflerle bir ilgisi bulunmamaktadır. Bu itibarla kurumların elde ettiği bu mahiyetteki iratlardan ödeme yapanlar tarafından tevkifat yapılmayacaktır. Diğer taraftan herhangi bir işletmenin aktifinde kayıtlı gayrimenkul veya hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelir, Gelir Vergisi Kanunu yönünden ticari kazanç olarak kabul edildiğinden, gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olmayan bu tür ödemelerden de söz konusu tevkifat yapılmayacaktır.”*

Bu açıklamalardan görüleceği üzere; vakıflar, dernekler ve kooperatifler dışındaki kurumlara yapılan kira ödemelerinden tevkifat yapılmayacağı gibi, herhangi bir işletmenin aktifinde kayıtlı gayrimenkul veya hakların kiralanması karşılığında yapılan ödemelerden de tevkifat yapılmayacaktır.

Tebliğde; bu ödemelerden tevkifat yapılmamasının nedeni, bu işlemler nedeniyle elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olmayıp, ticari kazanç olması gerekçesine dayandırılmaktadır. Oysa ki, 94 üncü maddenin kira ödemeleri üzerinden yapılacak tevkifata ilişkin 5 inci bendinde böyle bir belirleme yer almamaktadır. Bir başka deyişle, tevkifat yapılması için, yapılan kira ödemesinin geliri elde eden yönünden gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olması gerektiği yönünde açık bir belirleme yoktur. Bentte net bir şekilde GVK'nun 70 inci maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığında yapılan ödemelerden tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, bent hükmü tek başına değerlendirildiğinde; kira ödemeleri üzerinden yapılacak tevkifatta, gerçek kişinin elde ettiği

---

<sup>2</sup> Yazımızın kaleme alındığı günlerde tasarı halinde olan Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile, kurum kazançları ile ilgili olduğu halde GVK'da düzenlenmiş bulunan vergi kesintisine dair hükümler ile yapılan kesintilerin beyanına ilişkin diğer düzenlemelerin tamamı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun içine alınmak suretiyle Kanunun içsel bütünlüğünün sağlanması amaçlanmıştır.

gelirin hangi gelir unsuruna girdiğinin bir önemi olmadığı anlaşılmaktadır. Ancak, 128 seri no.lu Genel Tebliğde gelir sahibi yönünden, gayri menkul sermaye iradı niteliğinde olmayan kira ödemelerinden tevkifat yapılmayacağı açık şekilde belirtilmektedir. Hal böyle olunca, uygulamacıların Tebliğde yer alan açıklamaları esas alarak, herhangi bir işletmenin aktifinde kayıtlı gayrimenkul veya hakların kiralanması karşılığında yaptıkları ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapmamaları gerekir.

Buraya kadar yaptığımız açıklamalar ışığında, konu ile ilgili olarak aşağıdaki örneklerin verilmesi mümkündür.

**Örnek 1:** (A) A.Ş. , (B) Ltd. Şti.'ye ait deponun kiralanması karşılığında, bu şirkete yaptığı ödemeden tevkifat yapmayacaktır.

**Örnek 2:** (C) Ltd. Şti. , Bay (D)'ye ait apartman dairesinin kiralanması karşılığında bu kişiye yaptığı ödemeden % 22 oranında gelir vergisi kesintisi yapacaktır. (GVK md. 94-5/a)

**Örnek 3:** (E) Adi Ortaklığı, (F) Konut Yapı Kooperatifine ait işyerinin kiralanması karşılığında kooperatife yaptığı kira ödemesinden % 22 oranında tevkifat yapacaktır. (GVK md. 94-5/c)

**Örnek 4:** (G) A.Ş., Bayan (H)'nin ticari işletmesinin aktifine kayıtlı büroyu kiralaması karşılığında, bu kişiye yaptığı kira ödemesinden tevkifat yapmayacaktır.

### **III- VAKIFLAR, DERNEKLER VE KOOPERATİFLERE AİT GAYRİMENKULLERİN KİRALANMASI KARŞILIĞINDA YAPILAN ÖDEMELERDEN YAPILACAK TEVKİFAT**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin (b) bendine göre, vakıflar (mazbut vakıflar<sup>3</sup> hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden % 22 oranında; (c) bendine göre de kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden % 22 oranında vergi tevkifatı yapılması gerekir.<sup>4</sup> Ancak hemen belirtmek gerekir ki, tevkifat uygulaması bu kurumlara ait gayrimenkuller ile sınırlıdır. Başka bir deyişle, bu kurumlara ait gayrimenkul mahiyetinde olmayan mal ve hakların kiralanmasında tevkifat uygulanmasına gerek yoktur. Konu ile ilgili olarak özellik arz eden hususlar aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

#### **1- Kamuya Yararlı Dernek ve Vakıflara Ait Gayrimenkullerin Kiralanması Karşılığında Yapılan Ödemelerden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı**

Yukarıda da belirtildiği gibi, vakıflar ile derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatı oranı % 22'dir.<sup>5</sup>

<sup>3</sup> Mazbut vakıflar; Medeni Kanun yürürlüğe girmeden önce kurulan vakıflar olup, Vakıflar Kanunu ile her birinin sahip olduğu tüzel kişiliğe son verilerek, tek bir tüzel kişilik altında toplanmış olan vakıflardır.

<sup>4</sup> Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında kooperatiflere yapılan kira ödemelerine ilişkin kesintiye, Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısının 15. maddesinin (1-b) bendinde, yer verilmiştir. Tasarının Geçici 1. maddesinin 4 numaralı fıkrasına göre, bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar, 193 sayılı GVK ile 5422 sayılı Kanun kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayımlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemeler, **bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere** geçerliliğini koruyacaktır.

<sup>5</sup> Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısında, kurumlar vergisi mükelleflerine yapılan kira ödemelerinden yapılacak kesintinin düzenlendiği bentte sadece kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan ödemelerin vergi kesintisine tabi olduğu belirtilmiş, vakıflara ve derneklere ait taşınmazlar içinse bir belirleme yapılmamıştır. Çünkü, bilindiği üzere vakıf ve dernekler kurumlar vergisi mükellefi olmayıp bunların iktisadi işletmeleri kurumlar vergisi mükellefidir. Dolayısıyla da, vakıf ve derneklere ait taşınmazların

Bu tevkifatın yapılması bakımından kendisine kira ödemesinde bulunulan derneğin kamuya yararlı dernek veya vakfın Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıf olması önem arz etmemektedir. Başka bir deyişle mazbut vakıflar dışında hiçbir ayırım yapılmaksızın tüm dernek ve vakıflara ödenen kira bedellerinden bu tevkifatın yapılması gerekmektedir. Ancak, özel kanunlarında gelir veya kurumlar vergisine ilişkin istisna veya muafiyet hükümleri bulunan dernek ve vakıflara yapılan ödemelerden tevkifat yapılmayacağı açıktır.<sup>6</sup>

## **2- Vakıf ve Derneklerin İktisadi İşletmelerine Dahil Olan Gayrimenkullerin Kiralanması Karşılığında Yapılan Ödemelerden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı**

GVK'nun 94-5/b maddesinde vakıf ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında yapılan ödemelerin tevkifata tabi olduğu belirtilmiş, bunların iktisadi işletmelerine ait gayrimenkuller içinse bir belirleme yapılmamıştır. Dolayısıyla, vakıf ve derneklere ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olduklarından, bunlara yapılan kira ödemeleri, diğer kurumlar vergisi mükelleflerinde olduğu gibi tevkifata tabi tutulmayacaktır.

## **3- Kurumlar Vergisinden Muaf Kooperatiflere Ait Gayrimenkullerin Kiralanması Karşılığında Yapılan Ödemelerden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı**

Bilindiği üzere, kooperatifler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmışlardır. Ancak söz konusu Kanunun 7 nci maddesinin 16 numaralı bendine göre; anasözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklarla iş görülmesine dair hükümler bulunan kooperatifler kurumlar vergisinden muafırlar. Muafiyetten yararlanılabilmesi için ayrıca, anasözleşmede yazılı bu hükümlere fiilen de uyulması ve bulunulan bölgede faaliyete geçen üst kuruluşlara ortak olunması gerekmektedir.

Kooperatiflerin sahip oldukları gayrimenkulleri kiraya vermeleri halinde, anasözleşmelerinde muafiyet şartları yer almasına rağmen, söz konusu kiralama işlemi nedeniyle münhasıran ortaklarla iş görmek şartını fiilen ihlal ettiklerinden kurumlar vergisine tabi olmaktadır.

Genel durum bu olmakla beraber, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 20 nci maddesinin 2 nci fıkrasına göre, kooperatiflerin gelirlerinin Gelir Verisi Kanunu'nun 94 üncü maddesine göre tevkifata tabi tutulan gayrimenkul kira gelirlerinden ibaret bulunması halinde bu kira gelirleri için beyanname verilmeyeceği belirtilmiştir.<sup>7</sup> Dolayısıyla vergiye tabi geliri sadece tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul kira gelirinden ibaret bulunan kooperatifler tarafından, bu kira gelirleri beyan edilmeyecek ve tevkif edilen vergi nihai vergi olacaktır. Diğer taraftan kooperatife kira ödemesinde bulunan kişilerin tevkifat yapma mecburiyetinin bulunmaması halinde, kooperatiflerin tevkifata tabi tutulmamış bu gelirlerini, kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edecekleri tabiidir.

Kira gelirleri üzerinden yapılacak tevkifatta kooperatifin kurumlar vergisinden muaf olup olmamasının bir önemi yoktur. Çünkü, ilgili Kanun maddesinde kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden tevkifat yapılacağı açık şekilde belirtilmiştir. Dolayısıyla kurumlar vergisinden muaf olsun veya olmasın tüm kooperatifler için bu tevkifat hükmü geçerlidir.

---

kiralanması karşılığında yapılan ödemelerden, Yeni KVK'nın yürürlüğe girmesinden sonra da yine GVK'nın 94. maddesine göre % 22 oranında vergi kesintisi yapılmaya devam edilecektir.

<sup>6</sup> Gelirler Kontrolörleri Derneği, Gelir Vergisi Rehberi, 5. Baskı, GKD Yayını, Ankara 2005, sf.552

<sup>7</sup> Bu hükmeye Yeni KVK'nın 14/5. maddesinde "Kooperatiflerin gelirlerinin vergi kesintisine tabi tutulan taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması halinde, bu gelirler için beyanname verilmaz." şeklinde yer verilmiştir.

Gayrimenkul kira gelirleri dışındaki gelirleri için kurumlar vergisi beyannamesi vermek zorunda olan kooperatifler ise, gayrimenkul kira gelirlerini de bu beyannameye dahil edeceklerdir. Ancak, gayrimenkul kira gelirleri üzerinden tevkif yoluyla ödenen vergi, Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 44 üncü maddesi gereğince beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

#### **IV- SONUÇ**

Gelir Vergisi Kanunu'nun kira ödemelerinde tevkifatı düzenleyen 94/5 inci maddesinde, kurumlar vergisi mükelleflerine yapılacak kira ödemelerin tevkifata tabi olduğuna dair ayrıca bir belirleme yoktur. Sadece, vakıflar, dernekler ve kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, vakıflar, dernekler ve kooperatifler dışındaki kurumlara yapılan kira ödemelerinden tevkifat yapılmaması gerekir.

Ayrıca, 128 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin (X) numaralı bölümünde yapılan açıklamalara göre; vakıflar, dernekler ve kooperatifler dışındaki kurumlara yapılan kira ödemelerinden tevkifat yapılmayacağı gibi, herhangi bir işletmenin aktifinde kayıtlı gayrimenkul veya hakların kiralanması karşılığında yapılan ödemelerden de tevkifat yapılmayacaktır.

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**

# MEVDUAT FAİZLERİ VE RAPO GELİRLERİ ÜZERİNDEN 1.1.2006'DAN İTİBAREN YAPILACAK TEVKİFAT

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**

## I- GİRİŞ :

5281 sayılı “Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” un 30 uncu maddesi ile; 1.1.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere, Gelir Vergisi Kanunu’na Geçici 67 nci madde eklenmiştir. Madde hükümleri 31.12.2015 tarihine kadar uygulanacaktır. Söz konusu maddede, elde edilen bazı menkul sermaye iratları ve menkul kıymet alım-satım kazançları yönünden önemli mali ve ekonomik yansımaları olacak tevkifat hükümlerine yer verilmiştir. Getirilen yeni tevkifat yükümlülüklerinden biri de 1.1.2006 tarihinden itibaren elde edilen mevduat faizleri ve repo gelirlerinden yapılacak tevkifattır.

Yazının ilerleyen bölümlerinde, söz konusu maddenin 4 numaralı fıkrası uyarınca, mevduat faizleri ve repo gelirleri üzerinden yapılacak tevkifatın kapsamı, matrahı ve beyanı ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

## II- TEVKİFATIN KAPSAMI :

Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) Geçici 67 nci maddesinin 4 numaralı fıkrasında,

75 inci maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca %15 oranında vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmektedir.

Dolayısıyla, bu fıkra uyarınca %15 oranında tevkifata tabi olan menkul sermaye iratları şunlardır.

**1-** Mevduat Faizleri (Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler de mevduat faizi sayılır.) (GVK md.75/7)

**2-** Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığı ödenen kar payları; (GVK md.75/12)

**3-** Repo Gelirleri: Her nevi tahvil ve Hazine bonusu ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresi’nce çıkarılan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler. (GVK md.75/14)

Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden bu fıkra kapsamında tevkifat yapılmayacaktır.

Tevkifatın gerçekleştirilmesinde, gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olmasının, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmamasının, vergiden muaf olup olmamasının veya elde edilen gelirlerin vergiden istisna olup olmamasının tevkifat uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır.

Geçici 67 nci madde hükmüne göre %15 oranında tevkifata tabi tutulacak bu menkul sermaye iratları için, GVK'nın 94 üncü ve KVK'nın 24 üncü maddeleri uyarınca ayrıca tevkifat yapılmayacağı maddede belirtilmiştir. Dolayısıyla daha önce mevduat faizi gelirlerinden, mevduatın vadesine göre değişir oranlı tevkifat uygulaması, 1.1.2006'dan itibaren yerini %15 sabit oranlı tevkifat uygulamasına bırakmaktadır. Repo gelirleri içinse %22 olan tevkifat oranı %15'e inmektedir.

Bilindiği üzere, GVK'nın 94 üncü maddesine göre, mevduat faizleri ile GVK m.75/12'de yer alan menkul sermaye iratları için halen geçerli olan oranlar aşağıdaki gibidir.

#### **1- Mevduat faizlerinden**

a) Döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizler ile özel finans kurumlarınca döviz katılma hesaplarına ödenen kar paylarından;

- 1 yıla (özel finans kurumlarında 360 güne) kadar vadeli hesaplarda %24,
- 1 yıl (özel finans kurumlarında 360 gün) ve daha uzun vadeli hesaplarda %18,

b) Nama veya hamiline yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden;

- Vadesiz ve ihbarlı hesaplarda %18,
- 3 aya kadar (3 ay dahil) vadeli hesaplarda %18,
- 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda %16,
- 1 yıla kadar vadeli hesaplarda %12,
- 1 yıl ve daha uzun vadeli hesaplarda %7,

#### **2. 75/12 nci maddede yer alan menkul sermaye iratlarından**

a) Kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar paylarından %18,

b) Özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar paylarından;

- 3 aya kadar (3 ay dahil) vadeli hesaplarda %18,
- 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda %16,
- 1 yıla kadar vadeli hesaplarda %12,
- 1 yıl ve daha uzun vadeli hesaplarda %7.

Geçici 67 nci maddenin yürürlük tarihi olan 1.1.2006 tarihine kadar söz konusu menkul sermaye iratları için yukarıda belirtilen tevkifat oranları, 1.1.2006 tarihten sonra ise %15'lik sabit oran uygulanacaktır.

### **III- UYGULAMANIN BAŞLANGICI**

5281 sayılı Kanunun yürürlük ile ilgili 45 inci maddesinde; mevduat faizleri ve repo gelirlerinin vergilendirilmesinde önemli değişiklikler öngören Geçici 67 nci madde hükmünün 1.1.2006 tarihinden elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 1.1.2006 tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmektedir. Dolayısıyla bu tarihten sonra elde edilen mevduat faizleri ile repo gelirleri geçici 67 nci madde hükmüne göre %15 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Bilindiği üzere, mevduat faizlerinde elde etme tarihi vade tarihi, repo gelirlerinde ise geri satım işleminin gerçekleştirildiği tarihtir. Dolayısıyla Kanunun mevcut hükmüne göre 1.1.2006 tarihinden sonra vadesi sona eren mevduat faizleri ve repo gelirleri, mevduat hesabının ne zaman açıldığına veya repoya konu kıymetlerin ne zaman alındığına bakılmaksızın geçici madde hükmüne göre %15 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek vermek gerekirse, 5.1.2005 tarihinde, bir yıl vadeli olarak açılan mevduat hesabından elde edilen faiz geliri, vadenin bitim tarihi (5.1.2006) maddenin yürürlük tarihinden sonraki bir tarih olduğu için %15 oranında tevkifata tabi tutulacaktır. Söz konusu iradın ayrıca 94 üncü madde uyarınca tevkifata tabi tutulmasına gerek bulunmamaktadır.

Oysa ki mevduat hesaplarında tevkifat oranlarını belirleyen Bakanlar Kurulu Kararlarına bakıldığında; yapılan belirlemelerin, değişikliğe ilişkin kararın yayım tarihini izleyen günden itibaren vadesiz hesaplara ödenecek kar payları ile söz konusu tarihten itibaren açılan veya yenilenen vadeli hesaplara ödenecek kar payları için geçerli olmak üzere yürürlüğe girmesinin öngörüldüğü görülmektedir. Bir başka deyişle, değişikliğe ilişkin BKK'nın yayımından önce açılan hesaplardan elde edilen mevduat faizlerinin tevkifat oranlarında bir değişiklik yapılmaksızın, kararın yayımı tarihinden sonra açılan hesaplar için değişik oran belirlenmektedir. Bu verginin açıklığı ilkesinin bir gereğidir. Ancak, 5281 sayılı Kanunla getirilen tevkifat uygulamasında böyle bir belirleme yer almamaktadır. Dolayısıyla maddenin mevcut haline göre 1.1.2006 tarihinden sonra elde edilen mevduat faizleri ve repo gelirleri, ilgili hesabın ne zaman açıldığına veya repoya konu menkul kıymetlerin ne zaman alındığına bakılmaksızın tevkifata tabidir.

### **IV- TEVKİFATIN BEYANI :**

Geçici 67 nci maddeyle getirilen düzenleme ile çeşitli finansal araçlardan elde edilen getirilerin aynı düzeyde kaynakta vergilenmesi, ticari faaliyetlere dahil olmayan gelirler için kaynakta yapılan bu vergilemenin nihai vergileme olması öngörülmüştür.

Gerçek kişilerce elde edilen ve Geçici 67 nci madde kapsamında tevkifata tabi tutulan mevduat faizleri, Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığı ödenen kar payları ile repo gelirleri için tutarı ne olursa olsun yıllık veya münferit beyanname verilmeyecektir. Diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye de bu gelirler dahil edilmeyecektir.

Söz konusu gelirlerin ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, bu gelirler ticari kazancın tespitinde dikkate alınacaktır. Tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler, genel hükümler çerçevesinde ticari kazançla ilgili olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir. Mahsup sonrası arta kalan bir tutarın bulunması halinde bu tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilecektir.

## **V- SONUÇ :**

5281 sayılı Kanun ile, 1.1.2006-31.12.2006 tarihleri arasında uygulanmak üzere, Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 67 nci madde hükmüne göre, mevduat faizleri, Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığı ödenen kar payları ile repo gelirleri %15 oranında tevkifata tabi tutulacaktır. Buna göre, 1.1.2006 tarihinden itibaren elde edilen söz konusu menkul sermaye iratları, ilgili mevduat hesabının ne zaman açıldığına veya repoya konu menkul kıymetlerin ne zaman alındığına bakılmaksızın tevkifata tabidir.

Gerçek kişilerce elde edilen ve Geçici 67 nci madde kapsamında tevkifata tabi tutulan söz konusu gelirler için yapılacak tevkifat nihai vergileme olacak olup, gerçek kişilerce bu gelirler için tutarı ne olursa olsun yıllık veya münferit beyanname verilmeyecektir. Ticari faaliyet kapsamında elde edilen gelirler ise ticari kazancın tespitinde dikkate alınacak, tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler, genel hükümler çerçevesinde ticari kazançla ilgili olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir. Mahsup sonrası arta kalan bir tutarın bulunması halinde bu tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilecektir.

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**



# **ÖRTÜLÜ SERMAYE KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLECEK BORÇLARIN UNSURLARI**

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**

## **I- GİRİŞ**

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ile yapılan en önemli düzenlemelerden birisi, daha önce eski Kanunda da yer alan örtülü sermaye müessesesinin yeniden düzenlenmesidir. Yeni Kanun ile birlikte, örtülü sermaye uygulamasında borç/öz sermaye oranı, ortakla ilişkili kişi ve öz sermaye tanımlarına açıklık getirilerek objektif kıstaslar konulmakta ve örtülü sermaye kapsamına girmeyecek borçlanmalar ayrıca sayılmaktadır.<sup>1</sup>

Örtülü sermaye sayılan borçlar üzerinden hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler bir taraftan kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmezken, diğer taraftan da bu tutarlar (kur farkları hariç) hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılmaktadır. Dolayısıyla örtülü sermaye tanımına giren borçların, gerek ilgili dönem kurum kazancının tespitinde, gerekse kâr dağıtımına bağlı tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Bu yazımızda ilgili Kanun maddesi çerçevesinde hangi borçlanmaların örtülü sermaye kapsamında değerlendirileceği açıklanmıştır.

## **II- ÖRTÜLÜ SERMAYENİN TANIMI**

Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır (KVK md. 12/1).

## **III- ÖRTÜLÜ SERMAYE KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLECEK BORÇLARIN UNSURLARI**

Örtülü sermayeye ilişkin olarak 5520 sayılı KVK'da yer alan yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı üzere, yapılan bir borçlanmanın örtülü sermaye kapsamında değerlendirilebilmesi bazı koşullara bağlanmıştır. Buna göre bir borçlanmanın örtülü sermaye sayılabilmesi için aşağıdaki şartların tamamının gerçekleşmesi gerekir.

---

<sup>1</sup> 5520 sayılı KVK'nın Örtülü Sermayeye ilişkin 12. maddesi, 1/1/2006 tarihinden sonraya sarkan ödünç işlemlerine de uygulanmak ve 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

- Borç ortaklarından veya ortaklarla ilişkili kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin etmelidir.
- Temin edilen borç işletmede kullanılmalıdır.
- İşletmede kullanılan borçların hesap dönemi içerisinde herhangi bir tarihteki tutarı, kurumun öz sermayesinin üç katını aşmalıdır.

Örtülü sermayenin unsurları olarak nitelendirebileceğimiz bu şartlar aşağıdaki bölümlerde örnekler yardımıyla açıklanmıştır.

#### A- BORCUN DOĞRUDAN VEYA DOLAYLI OLARAK ORTAK VEYA ORTAKLA İLİŞKİLİ KİŞİDEN TEMİN EDİLMESİ

Örtülü sermayenin asli unsuru, borcun ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilmesidir. Eğer borç veren kişi veya kurum, ortak veya ortakla ilişkili kişi tanımına girmiyorsa örtülü sermayeden bahsedilmesi mümkün değildir. Ancak Kanun maddesinde "... doğrudan veya dolaylı olarak ..." ifadesine yer verildiğinden, yapılan bir borçlanmada dolaylı da olsa bu türden bir ilişki kurulabiliyorsa örtülü sermaye söz konusu olabilecektir. Buna göre, borcun üçüncü kişi veya kurumlar aracılığı ile ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilmesi halinde de örtülü sermayenin varlığı ileri sürülebilecektir.

##### **Örnek 1:**

(A) Kurumu, (B) Kurumunun %20 paylı ortağıdır. (A) Kurumu 2006 hesap dönemi içerisinde (C) kurumuna, (C) kurumu da (B) kurumuna borç vermiştir. (C) kurumu ile diğer iki kurum arasında ortaklık veya ortakla ilişkili kişi bağı yoktur.

Örnek olayda görüldüğü gibi, (B) kendisiyle ortaklık veya ortakla ilişkili kişi bağı olmayan (C)'den borç almıştır. Dolayısıyla sırf bu veri ile borcun örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Durum bu olmakla beraber, örnek olayda borcun esasında ortak (A)'dan alındığı, (C)'nin ise aracı olarak kullanıldığı anlaşılmaktadır. Bir başka deyişle, (B) dolaylı olarak ortağı (A)'dan borç almıştır. Bu durumda, diğer şartların da varlığı halinde yapılan borçlanma örtülü sermaye olarak değerlendirilebilecektir.

Kanun maddesinde dolaylı ilişkinin açık bir tanımlaması yapılmamıştır. Bu nedenle dolaylı borçlanmalarda örtülü sermayenin varlığı tereddütlere neden olabilecek niteliktedir. Örneğin, aracı pozisyonundaki kişi veya kurum aldığı borcu kendi işletmesinde kullanır ve belli bir süre sonra diğer kuruma borç verirse dolaylı borç temininden bahsedilemeyebilir. Bu nedenle, örnek olaydaki gibi dolaylı borç ilişkilerinde konunun objektif kriterlere göre ve net bir şekilde ortaya konması gerekir.

Aşağıdaki bölümlerde ortaklardan ve ortaklarla ilişkili kişilerden temin edilen borçlanmalar ayrı başlıklar altında irdelenmiştir.

#### **1- Kurum Ortaklarından Yapılan Borçlanmalar**

Kurumların ortaklarından temin ettikleri borçlanmalar, diğer şartların da varlığı halinde örtülü sermaye sayılacaktır.

Ortaklık ilişkisi, kurumun hem ortak olduğu kurumları, hem de kuruma ortak olan gerçek kişi ve kurumları kapsamaktadır. Örneğin, bir kurum açısından kendisine ortak olan kişi ve kurumlar ile bu kurumun sermayesine iştirak ettiği diğer bir kurum ortaklık ilişkisi kapsamındadır.

Ortaklardan temin edilen borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmesinde ortaklık payı oranının bir önemi bulunmamaktadır. Bir başka deyişle ortaklık payı ne olursa

olsun, ortaklık ilişkisi içerisinde bulunan kişi ve kurumlardan yapılan borçlanmalar örtülü sermaye kapsamındadır.

Ancak, kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 ortaklık payı aranır (KVK md. 12/4).

### **Örnek 2:**

(A) Kurumu, ortağı Bay (B)'den 500.000 YTL borç almıştır. (B)'nin kurumdaki ortaklık payı % 3'tür.

Ortaklık payının bir önemi olmadığı için diğer şartların da varlığı halinde söz konusu borçlanma örtülü sermaye sayılır.

### **Örnek 3:**

(C) Kurumu, % 2 hisse ile iştirak ettiği (D) kurumundan 1.000.000 YTL borç almıştır.

Ortaklık payının bir önemi olmadığı için diğer şartların da varlığı halinde söz konusu borçlanma örtülü sermaye sayılır.

### **Örnek 4:**

(E) Kurumu, % 9 hisse ile iştirak ettiği (F) kurumundan 1.000.000 YTL borç almıştır. Söz konusu hisseler (F) kurumunun İMKB'de işlem gören hisseleridir.

Bu türden bir ortaklık ilişkisinde KVK'nın 12/4. maddesi gereğince en az %10 ortaklık payı arandığından, yapılan borçlanma örtülü sermaye kapsamında değildir.

## **2- Ortaklarla İlişkili Kişilerden Yapılan Borçlanmalar**

Örtülü sermaye uygulamasında, borcun temin edildiği kişi yönünden ikinci grubu ortaklarla ilişkili kişilerden temin edilen borçlar oluşturmaktadır. Kurumların ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ettikleri borçlar da diğer şartların varlığı halinde örtülü sermaye sayılacaktır.

“**Ortakla İlişkili Kişi**” kavramının tanımı Kanununun 12/3-a maddesinde yapılmıştır. Buna göre “ortakla ilişkili kişi” kavramı,

- Ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu bir kurumu,
  - Ortağın en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkına ya da hisselerine sahip olduğu bir kurumu,
  - Doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,
- ifade etmektedir.

Fıkıradaki geçen “**gerçek kişi**” ifadesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları, “**kurum**” ifadesi de, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.

Görüleceği gibi doğrudan ortaklık ilişkisi bulunan kişi ve kurumlardan yapılan borçlanmalarda herhangi bir pay sınırı aranmazken (İMKB'de işlem gören hisseler hariç), ortakla ilişkili kişilerden yapılan borçlanmalarda ise en az % 10'luk bir sınır aranmaktadır. Kişi ve kurumların borç kullanan kurumlara % 10 oranından daha az sermaye, oy veya kâr payı hakkı bulunması halinde ortakla ilişkili kişi sayılması söz konusu değildir.

**Örnek 5:** *(Ortağın doğrudan ortak olduğu kuruma ilişkin örnek.)*

(A) Kurumu, (B) Kurumundan borç almıştır. (A) Kurumunun % 5 paylı ortağı olan Bay (C) aynı zamanda (B) Kurumunun % 15 paylı ortağıdır.

Örnek olaydaki borçlanma işlemi örtülü sermaye kapsamındadır. Şöyle ki, (A) kurumunun ortağı olan (C), aynı zamanda borcun temin edildiği (B) Kurumunun % 15 paylı ortağı olduğundan (B) Kurumu (A) Kurumunun ortakla ilişkili kişisidir. Burada önemli olan borcu kullanan (A) Kurumunun ortağı (C) nin en az % 10 paylı olmak üzere (B) kurumuna ortak olmasıdır. (C)'nin (A) kurumundaki ortaklık payının ise bir önemi yoktur. Dolayısıyla (A)'daki ortaklık payının % 5 olması borçlanmanın örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmesine engel değildir.

**Örnek 6:** *(Ortağın doğrudan ortak olduğu kuruma ilişkin örnek.)*

(A) Kurumu, (B) Kurumundan borç almıştır. (A) Kurumunun % 30 paylı ortağı olan Bay (C) aynı zamanda (B) Kurumunun % 9 paylı ortağıdır.

Örnek olaydaki borçlanma işlemi diğer şartlar sağlansa dahi örtülü sermaye olarak kabul edilmeyecektir. Çünkü, bir önceki örnekte de ifade edildiği gibi ortakla ilişkili kişi tanımlamasında önemli olan, borcun temin edildiği kurumdaki ortaklık payıdır. Örnek olayda bu oran % 10'un altında kaldığından (B) Kurumu ortakla ilişkili tanımına girmemektedir.

**Örnek 7:** *(Ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerini elinde bulunduran gerçek kişi veya kurumu ilişkin örnek.)*

(A) Kurumu, (B) Kurumunun ortağıdır. Gerçek kişi (C), (B) Kurumunun hisselerinin % 20'sini elinde bulundurmaktadır. (A) Kurumu (C)'den borç almıştır.

Örnek olaydaki borçlanma işlemi örtülü sermaye kapsamındadır. Çünkü, (A) Kurumu ortağı (B)'nin hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişiden yani ortakla ilişkili kişiden borç kullanmıştır.

**Örnek 8:** *(Ortağın dolaylı olarak, ortak olduğu kuruma ilişkin örnek.)*

(A) Kurumunun ortağı olan (B) aynı zamanda (C) Kurumunun %20 paylı ortağıdır. (C) Kurumu da (D) Kurumunun %60 paylı ortağıdır. (A) Kurumu, (D) Kurumundan borç kullanmıştır.

Örnek olayda doğrudan bir ilişki kurulamamakla beraber söz konusu borçlanma işlemi örtülü sermaye kapsamında değerlendirilecektir. Çünkü, ortak (B), (D) Kurumunun (%20 x % 60=) %12 paylı ortağı olarak kabul edilecektir. Bu dolaylı ilişki nedeniyle (D) Kurumu, (A) Kurumunun ortakla ilişkili kişisi sayılacaktır.

**B- BORCUN İŞLETMEDE KULLANILMASI**

Ortaklardan veya ortaklarla ilişkili kişilerden temin edilen borçların örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi için gerekli şartlardan biri de temin edilen borcun işletmede kullanılması gereğidir. Temin edilen borcun aynı şartlarla diğer bir kişi veya kuruma aktarılması halinde, borcun işletmede kullanılması şartı gerçekleşmediği için örtülü sermaye söz konusu olmayacaktır.

**Örnek 9:**

(A), (B) ve (C) Kurumları birbirleri ile ortaklık veya ortakla ilişkili kişi sayılan kurumlardır. (B), (A)'dan aldığı 1.000.000 YTL borcun 400.000 YTL'lik kısmını aynı şartlarla (C)'ye aktarmıştır.

Bu durumda, borcun işletmede kullanılmaksızın diğer bir kuruma devredilen 400.000 YTL'lik kısmının (B) Kurumu açısından örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. (C) Kurumuna açısından ise, eğer bu kurum bünyesinde örtülü sermayenin diğer şartları da gerçekleşmiş ise borçlanma örtülü sermaye sayılacaktır.

### C- BORCUN ÖZ SERMAYENİN ÜÇ KATINI AŞMASI

Ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilerek işletmede kullanılan borçların, hesap dönemi başındaki öz sermayenin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edilecektir. Dolayısıyla öz sermayenin üç katına kadar olan borçlanmalar hiçbir şekilde örtülü sermaye sayılmayacaktır. Ancak, bu sınır borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır.

Borç/öz sermaye karşılaştırması sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınacaktır.

Öte yandan, piyasa koşulları ve ticari teamüllere göre yapılan vadeli mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan borçlanmalarda vade farkları ayrıca hesaplanmış olsa dahi bu borç tutarlarının öz sermaye tutarının hesabında dikkate alınmasına gerek yoktur. Ancak, gelecekte yapılacak bazı mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan avanslar her ne kadar ticari işle alakalı da olsa, işletmelere finansman imkanı sağladıklarından alınan borç olarak değerlendirilecek ve örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınacaktır.<sup>2</sup>

### **Örnek 10:**

2006 hesap dönemi başı itibariyle öz sermayesi 200.000.-YTL olan (A) A.Ş., bu hesap dönemi içerisinde;

- Ortağı olan (B) gerçek kişisinden 300.000.-YTL,
- Ortak (B)'nin % 25 oranında ortağı olduğu (C) Ltd. Şti'nden 400.000.-YTL,
- İştiraki konumundaki (D) A.Ş.'den 500.000.-YTL,
- Ortağı (E)'nin % 12 oranında ortağı olduğu (F) Bankasından 200.000.-YTL

borç temin ederek işletmede kullanmıştır. Buna göre kuruma borç veren kişilerin paylarına isabet eden örtülü sermaye tutarları aşağıdaki gibi olacaktır:

Kurumun 2006 hesap dönemi başındaki öz sermayesi 200.000.-YTL olduğuna göre, toplam borcun (200.000 x 3 =) 600.000.-YTL'yi aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edilecektir.

Örtülü sermaye olarak kabul edilecek tutarın hesaplanmasında dikkate alınacak borç tutarları aşağıdaki gibidir.

	<b><u>Ortak (B)</u></b>	<b><u>(C) Ltd. Şti.</u></b>	<b><u>(D) A.Ş.</u></b>	<b><u>(F) Bankası (1/2)</u></b>	<b><u>TOPLAM</u></b>
<b>Dikkate Alınacak Borçlanma Tutarları (YTL)</b>	300.000	400.000	500.000	100.000	<b>1.300.000</b>

Bu durumda örtülü sermaye olarak sayılacak tutar (1.300.000-600.000=) 700.000.-YTL olacaktır. Bu tutarın borç verenlere dağılımı basit orantı yoluyla gerçekleştirilecektir. Dağıtımın hesaplanmasında şu formül dikkate alınacaktır:

<sup>2</sup> Örtülü sermayeye ilişkin bu açıklama, yazımızın kaleme alındığı tarih itibariyle taslak halinde olan KVK Genel Tebliği'nde de yer almaktadır.

$$\text{Borç Verene İsalet Eden Örtülü Sermaye Tutarı} = \frac{\text{Alınan Borç Tutarı}}{\text{Ö.S. Hesabında Dikkate Alınacak Toplam Borç}} \times \text{Örtülü Sermaye Tutarı}$$

Buna göre;

(B)'ye isabet eden Ö.S.	(300.000 / 1.300.000) x 700.000 =	161.538 YTL
(C)'ye isabet eden Ö.S.	(400.000 / 1.300.000) x 700.000 =	215.385 YTL
(D)'ye isabet eden Ö.S.	(500.000 / 1.300.000) x 700.000 =	269.231 YTL
(F)'ye isabet eden Ö.S.	(100.000 / 1.300.000) x 700.000 =	53.846 YTL
TOPLAM		700.000 YTL

Bu tutarlar, her bir borç verene isabet eden örtülü sermaye tutarını ifade etmektedir. Bu tutarların hesaplanması suretiyle, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmayacak tutar ile, dağıtılmış kâr payı sayılacak tutar da net bir şekilde tespit edilebilecektir.

#### IV- ÖRTÜLÜ SERMAYE SAYILMAYACAK BORÇLANMALAR

KVK'nın 12/6. maddesinde örtülü sermaye kapsamında sayılmayacak borçlanmalar dört ayrı bent halinde sayılmıştır. Söz konusu hükme göre aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye tanımına girse dahi örtülü sermaye olarak değerlendirilmeyecektir.

- Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.
- Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.
- 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.
- 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

#### V- SONUÇ

Daha önce 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da yer alan örtülü sermaye müessesesi, 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile borç/öz sermaye oranı, ortakla ilişkili kişi ve öz sermaye tanımlarına açıklık getirilerek ve örtülü sermaye kapsamına girmeyecek borçlanmalar ayrıca sayılarak yeniden düzenlenmiştir.

5520 sayılı Kanun uygulamasında, örtülü sermaye sayılan borçlar üzerinden hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir. Ayrıca, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar dağıtılmış kâr payı sayılacaktır.

Bu yazımızda, gerek kurumlar vergisi matrahının, gerekse kâr payı dağıtımına ilişkin vergi kesintisi matrahının tespitinde önemli sonuçları olan örtülü sermayenin kapsamına hangi borçlanmaların girdiği unsurları ile birlikte açıklanmıştır.

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**

**İrfan VURAL**  
**Stj.Gelirler Kontrolörü**

## **ÖZEL MALİYET BEDELLERİNİN İTFASI**

### **I- GİRİŞ:**

İşletmeler, faaliyetlerini sürdürmeleri için gerekli olan gayrimenkulleri malik sıfatıyla iktisap edebilecekleri gibi bunları kiralama yoluna da gidebilmektedirler. Kiracı tarafından kiralanmış gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler Vergi Usul Kanunu'na (V.U.K.) göre bunların özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmektedir.

Özel maliyet bedeli kapsamında yapılan harcamalar, genellikle kiralanmış şeyin iktisadi değerini artırmakta ve bir dönemden daha fazla süre bu harcamalardan yararlanılmaktadır. Kiracı için bu harcamalar duran varlık niteliğindedir. Dolayısıyla doğrudan dönem gideri olarak kaydedilmek yerine, ilgili dönemlerinde giderleştirilmek üzere aktifleştirilirler. Bu giderlerin aktifleştirilme nedeni, mali ağırlıklarının yalnızca yapıldıkları hesap dönemine ait sonuçlar üzerinde gösterilmesini önlemekten ibarettir (Dönemsellik ilkesinin gereğidir).<sup>1</sup>

Özel maliyet bedellerinin itfasının konu edildiği çalışmamızın izleyen bölümlerinde özel maliyet kavramı ile ilgili genel açıklamalara yer verildikten sonra, özel maliyet bedellerinin amortisman tabii tutulması irdelenecek ve beş yıldan uzun süreli kiralamalarda amortisman nispetinin ne olması gerektiği hususu tartışmaya açılacaktır.

### **II- ÖZEL MALİYET BEDELİ HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR:**

#### **a- Özel Maliyet Kavramı:**

Genel ifadesiyle özel maliyet bedeli, iktisadi bir işletmede kullanılan gayrimenkullerin genişletilmesi veya iktisadi kıymetlerinin devamlı olarak artırılması amacıyla kiracı tarafından yapılan giderler toplamıdır.

V.U.K.'un "Gayrimenkullerde maliyet bedelinin artması" başlıklı 272. maddesine göre; normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin gayrimenkulün maliyet bedeline eklenmesi gerekmektedir. Gayrimenkullerin kira ile tutulmuş olması halinde ise, kiracı tarafından yapılan bu nitelikteki giderlerin bunların özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi gerekir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere yapılan bir harcamanın özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi için şu şartların sağlanmış olması gerekmektedir.

---

<sup>1</sup> MAÇ Mehmet, Kurumlar Vergisi, Denet Yayıncılık, 2. Baskı, sf. 14.206



1-Harcamanın yapılmış olduğu gayrimenkul veya gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymet başkasına ait olmalı ve kiralanmış olmalıdır.

2-Yapılan harcamalar kiracı tarafından yapılmış olmalıdır.

3-Yapılan harcamalar, normal tamir, bakım ve temizleme giderleri dışında gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılmış olmalıdır. Başka bir deyişle, yapılan harcama gayrimenkulün maliyet bedeline eklenmesi gereken türden olmalıdır.

“Gayrimenkulün iktisadi kıymetini devamlı olarak artırıcı” mahiyetteki harcama veya işlemlerin niteliği konusunda vergi mevzuatında yeterli açıklık yoktur. Hangi tür harcamaların iktisadi kıymetin değerini artırıcı nitelikte, hangi tür harcamaların tamir, bakım, onarım şeklinde yapılan genel giderler mahiyetinde olduğunu kestirmek bazı hallerde güçlük arz etmektedir. İktisadi kıymetin değerini devamlı surette artırıcı mahiyetteki işlemlerin neler olduğunu tek tek saymak mümkün olmayıp, her olayın kendine özgü koşulları içerisinde değerlendirilmesi gerekir.<sup>2</sup>

### **b- İşletme Hesabına Göre Defter Tutanlarda Özel Maliyet Bedelleri:**

V.U.K.'un “İşletme hesabı” başlıklı 194. maddesinde; gayrimenkuller ve tesisat gibi amortismanına tabi olan kıymetlerin işletme hesabına intikal ettirilmeyeceği, ancak 189. maddeye göre amortisman kaydı tutulması şartıyla bu kıymetler üzerinden her yıl ayrılan amortismanların gider kaydolunabileceği belirtilmiştir.

Dolayısıyla işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler de V.U.K.'un 189. maddesi hükmüne göre amortisman kaydı tutmaları ve özel maliyet bedellerini diğer menkul ve gayrimenkuller gibi bu kayıtlarda göstermeleri şartıyla özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamalarını amortismanına tabi tutabileceklerdir.

### **c- Özel Maliyet Bedellerinin Muhasebeleştirilmesi:**

Özel maliyet bedelleri tek düzen hesap planında maddi olmayan duran varlıklar grubunda, “264-Özel Maliyetler” hesabı altında izlenmektedir. Tek düzen hesap planı açıklamalarında bu hesap; “*Kiralanın gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkullerin kullanılması için yapılıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan varlıkların bedellerini kapsar.*” şeklinde açıklanmıştır.

Kiralanın gayrimenkuller için yapılan özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamalar şu şekilde muhasebeleştirilebilir:

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_  
264-ÖZEL MALİYETLER HES.  
191-İNDİRİLECEK KDV HES.  
100-KASA HES.  
*Özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamaların kaydı.*  
\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

<sup>2</sup> ŞEKER Sakıp, Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1999, Cilt 1, sf. 1052, 1053

Bazı durumlarda özel maliyet bedeline konu harcamalar birden fazla hesap döneminde yapılabilir. Bu durumda aktifleştirme işlemi henüz gerçekleşmediğinden, yapılan özel maliyet bedeli harcamalarının geçici bir hesapta izlenmesi gerekmektedir. Uygulamada yaygın olarak kullanılan geçici hesap 258 numaralı “Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabıdır.<sup>3</sup>

Özel maliyet niteliğindeki harcamaların birden fazla hesap dönemine yayılması halinde, harcamaya ilişkin muhasebe kaydı şöyle olmalıdır:

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_  
258-YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HES.  
191-İNDİRİLECEK KDV HES.  
100-KASA HES.  
*Harcamaların kaydı.*

Bu kayıttan sonra, söz konusu harcamaların aktife alınması işlemi ise şu şekilde muhasebeleştirilebilir:

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_  
264-ÖZEL MALİYETLER HES.  
258-YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HES.  
*Kiralanan ..... için yapılan özel maliyet bedeli ile ilgili harcamaların maliyet bedelleri üzerinden aktifleştirilmesi.*

### III- ÖZEL MALİYET BEDELLERİNİN AMORTİSMANA TABİ TUTULMASI:

#### a- İtfa Süresi ve Oranı:

V.U.K.'un özel maliyet bedellerinin itfası ile ilgili 327. maddesi hükmü şöyledir:

*“Gayrimenkullerin ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272'nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira süresi dolmadan, kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma yılında bir defada gider yazılır.”*

Yukarıdaki hükümden açıkça anlaşılacağı üzere özel maliyet bedellerinde itfa süresi kiralama süresidir. Dolayısıyla özel maliyet bedelleri üzerinden ayrılacak amortismanların kiralama süresine göre eşit yüzdelerle ayrılması gerekmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus “kira süresi”nden, özel maliyet harcamasının yapıldığı tarihten itibaren kira süresinin sonuna kadar olan kısmın anlaşılması gerektiğidir. Örneğin, dört yıllığına kiralanan bir gayrimenkul için kira süresinin ikinci yılında yapılan bir özel maliyet harcaması kalan süre içerisinde yani üç yılda itfa edilecektir.

<sup>3</sup> ÖZTÜRK Bünyamin, ÖZER Mustafa; Dönem Sonu Envanter İşlemleri, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara 2001, sf.234

Dikkat edilmesi gereken bir başka husus da, özel maliyet bedellerinin itfası ile ilgili olarak yukarıda anılan madde hükmünün sadece gayrimenkuller ve gemiler için geçerli olduğudur. V.U.K.'un 269. maddesinde, iktisadi işletmelere dahil olan gayrimenkullerin mütemmimcüzleri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi hakların gayrimenkuller gibi değerlendirileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, gayrimenkullerde maliyet bedelinin artmasını düzenleyen 272. madde hükmü, gayrimenkuller ile birlikte gayrimenkul gibi değerlendirilen yukarıdaki iktisadi kıymetler için de geçerlidir. Ancak, özel maliyet bedellerinin itfası yönünden bakıldığında ise durum farklıdır. Şöyle ki, V.U.K.'un özel maliyet bedellerinin itfası ile ilgili 327. maddesinde “*Gayrimenkullerin ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran ve 272. maddede yazılı özel maliyet bedelleri (...)*” ifadesine yer verilmiştir. Madde hükmünde gayrimenkuller ile birlikte gemilerin ayrıca zikredilmesi, gayrimenkul gibi değerlendirilen diğer iktisadi kıymetlerin (tesisat ve makinalar, diğer taşıtlar vb.) bu madde uygulamasına tabi olmadığını göstermektedir. Zira, 269. maddede gemiler de gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler arasında sayılmıştır. Yukarıdaki maddede de “gemiler” ifadesine ayrıca yer verilmesi, gayrimenkul gibi değerlendirilen diğer iktisadi kıymetlerin bu madde uygulaması dışında tutulduğu anlamına gelmektedir. Buna göre; tesisat ve makinalar ile gemiler dışındaki taşıtlar için yapılan özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamaların kira süresine göre değil, V.U.K.'un 315. maddesi hükmüne göre genel amortisman nispeti olan %20 oranı üzerinden itfa edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan özel maliyet bedellerinin V.U.K.'un mükerrer 315. maddesinde düzenlenen azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılarak itfa edilmesi mümkündür. Azalan bakiyeler usulü sadece normal amortisman usulünün uygulandığı iktisadi kıymetler için geçerli olup, özel maliyet bedellerinde kira süresi ve buna bağlı olarak itfa süresi değişik olabilmektedir. Belirtildiği üzere, gayrimenkuller ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran özel maliyet bedellerinin itfasının kira süresine göre ve eşit yüzdelerle gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Azalan bakiyeler usulünde ise her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle bulunmaktadır. Dolayısıyla özel maliyet bedellerinin eşit yüzdelerle itfa edilmesi bu amortisman usulüne göre mümkün olmamakta, bu da söz konusu yöntemin özel maliyet bedelleri yönünden uygulanmasını engellemektedir.

Aşağıda, kira süresinin belli olmaması, bir yıl olması ve çok uzun olması hallerinde özel maliyet bedellerinin itfa süresinin ne olması gerektiği hususu ayrı ayrı açıklanmıştır.

### **1- Kira Süresinin Belli Olmaması:**

Kira süresinin belli olmaması halinde, itfa süresinin ne olması gerektiği hakkında yasal bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak 55 seri numaralı V.U.K. Genel Tebliği'nin “XII-Özel Maliyetler Değerlendirilen Kıymetler” bölümünde, kira süresinin belli olmaması halinde amortisman nispetinin %20 olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir. Öte yandan, genel amortisman oranları dışında özel amortisman oranları ile ilgili olarak 18.10.1983 tarih ve 18195 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 153 seri numaralı V.U.K. Genel Tebliği'nin ekli amortisman tablosunda özel maliyet bedellerine yer verilmemiştir. Bu durum da kira süresinin belli olmaması halinde özel maliyet

bedeli itfasının genel amortisman oranına (%20) göre gerçekleştirilmesi gerektiğini göstermektedir.

## **2-Kira Süresinin Bir Yıl Olması:**

Daha önce de belirtildiği üzere, özel maliyet bedellerinin itfası, kira süresinin belli olması halinde kira süresine göre eşit yüzdelerle gerçekleştirilmelidir. Sözleşmede kira süresinin bir yıl olarak belirlenmiş olması bu genel kuralın dışına çıkılmasını gerektirmez. Bu durumda, özel maliyet bedeli olarak yapılan masrafların kira süresi sonunda bir defada gider yazılması mümkündür.

## **3-Kira Süresinin Çok Uzun Olması:**

Özel maliyet harcaması yapılan gayrimenkullerin kira süresinin beş yıldan daha uzun olması halinde itfa süresinin ne olması gerektiği hususu tartışmalıdır.

Bu konudaki birinci görüşe göre; böyle bir durumda amortismanın genel itfa süresi olan beş yıl üzerinden ayrılması gerekmektedir. Bu görüşü savunanlara göre, genel amortisman nispeti %20'dir ve bu da itfanın beş yılda yapılacağı anlamına gelmektedir. Özel maliyet bedellerinin bu genel düzenlemenin dışında tutulması için herhangi bir neden yoktur. V.U.K.'un 327. maddesindeki kira sürelerine göre eşit yüzdelerle itfanın yapılacağına dair hüküm ise ancak kira süresinin beş yıldan daha az olduğu durumlarda geçerlidir.

Bizim de katılmış olduğumuz ikinci görüşe göre ise, Kanunun açık hükmü doğrultusunda kira süresi ne olursa olsun, itfanın bu kira süresine göre ve eşit yüzdelerle yapılması gerekmektedir. Özel maliyet bedeli niteliğindeki iktisadi kıymetlerin ekonomik ömrünün çok uzun süreli kiralamalarda kira süresinden daha düşük olduğu gerekçesiyle, genel itfa süresi olan beş yılda itfa edilmesi yaklaşımı yasal dayanaktan yoksundur. Zira anılan Kanun hükmü buna imkan vermeyecek derecede açıktır. Öte yandan 55 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "Özel Maliyetler Değerlenen Kıymetler" başlıklı bölümünde, özel maliyet bedellerinin kira müddeti ile orantılı olarak, kira müddeti belli olmayanların ise %20 oranında itfa edileceği belirtilmiştir. Bu düzenleme de, özel maliyet bedellerinin kira süresinin belli olması halinde süre ne olursa olsun, bu süreye göre eşit yüzdelerle itfa edileceğini destekleyici mahiyettedir.

Netice olarak söylenebilir ki, özel maliyet bedelleri kira süresi ne olursa olsun bu süreler göre itfa edilmeli; kira süresi sona ermeden kullanılamaz hale gelmeleri bir başka deyişle ekonomik ömürlerini tüketmeleri halinde ise bu dönemde V.U.K.'un 317. maddesinde açıklanan fevkalade amortisman uygulamasına tabi tutulmalıdırlar.

## **4- Kira Süresi Dolmadan Önce Gayrimenkulün Boşaltılması:**

V.U.K.'un 327. maddesinde, kira süresi dolmadan kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderlerin, boşaltma yılında bir defada gider yazılacağı belirtilmiştir. Örneğin, 10 yıllığına kiralanan bir bina için 10 milyar lira özel maliyet harcaması yapılmış ve dördüncü yılda bu bina boşaltılmış ise; söz

konusu dönem itibariyle henüz itfa edilmemiş olan kısım bir defada gider yazılabilecektir. Örneğe göre 10 milyar liralık özel maliyet bedelinin 3 milyar liralık kısmı (10.000.000.000 x 1/10 x 3 yıl) itfa edilmiş, 7 milyar liralık kısmı ise itfa edilmemiştir. Bu tutar “680-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” hesabı altında sonuç hesaplarına aktarılabilir. Buna ilişkin muhasebe kaydı şöyle olmalıdır:

_____ / _____	
268-BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HES.	3.000.000.000
680-ÇALIŞMAYAN KISIM GİD. VE ZARARLARI HES.	7.000.000.000
264-ÖZEL MALİYETLER HES.	10.000.000.000
<i>Özel maliyetlerin zarar hesabına aktarılması.</i>	
_____ / _____	
( ... )	
_____ 31/12/_____	
690-DÖNEM KAR/ZARAR HES.	7.000.000.000
680-ÇALIŞM.KIS.GİD.ZAR.HES.	7.000.000.000
_____ / _____	

#### **b- Finansal Kiralamalarda Özel Maliyet Bedeli:**

Yapılan bir harcamanın özel maliyet bedeli olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda kiralanılan iktisadi kıymetin hangi yolla kiralandığının bir önemi bulunmamaktadır. Önemli olan yapılan harcamanın kanunda belirtilen nitelikleri taşıyıp taşımadığıdır. Dolayısıyla finansal kiralama suretiyle iktisap edilen bir iktisadi kıymet için kiracı tarafından söz konusu iktisadi kıymeti genişletici veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak nitelikteki (normal bakım, tamir ve temizleme giderleri hariç) harcamaların özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi ve kira süresine göre eşit yüzdelerle amortismanla tabi tutularak giderleştirilmesi gerekmektedir.

#### **c- Özel Maliyet Bedelleri Üzerinden Ayrılan Amortismanların Muhasebeleştirilmesi:**

Daha önce de belirtildiği üzere özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamalar tek düzen hesap planının maddi olmayan duran varlıklar grubunda yer alan “264-Özel Maliyetler” hesabı ile aktifleştirilmektedir. Bu şekilde aktifleştirilen özel maliyet bedelleri üzerinden ayrılan amortismanlar ise yine aynı grupta yer alan “268-Birikmiş Amortismanlar” hesabında takip edilmelidir.

Örneğin, 10 yıllığına kiralanmış bir bina için, kira süresinin üçüncü yılında 16 milyar lira özel maliyet harcaması yapılması halinde bu tutar “264-Özel Maliyetler” hesabının borç tarafına yazılmak suretiyle aktifleştirilecek, dönem sonunda da o yıla isabet eden amortisman hesaplanarak gider yazılacaktır. Örnekte, bina 10 yıllığına kiralandığından ve harcama üçüncü yıl yapıldığından, itfanın da kalan kira süresine (8 yıl) göre yapılması gerekmektedir. Buna göre dönem sonunda yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekildedir:

_____ 31/12/_____	
770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HES.	2.000.000.000
06-Amortisman Giderleri	2.000.000.000

Özel Maliyet Amortisman Gid.

268-BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HES. 2.000.000.000

*Özel maliyetler üzerinden ayrılan amortismanların gider kaydı.*

Daha önce de belirtildiği üzere, tesisat ve makinalar ile gemiler dışındaki taşıtlar için yapılan özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamaların itfası V.U.K.'un 327. maddesinde yer alan düzelmeye tabi olmayıp; bunların kira süresine göre değil, V.U.K.'un 315. maddesi hükmüne göre genel amortisman nispeti olan %20 oranı üzerinden itfa edilmesi gerekmektedir. Örneğin, 10 yıllığına kiralanan bir kamyon için maliyet bedeli 20 milyar olan bir kasa eklettirilmesi halinde bu harcama söz konusu taşıtın özel maliyet bedeli olarak değerlendirilecek, fakat itfası 327. madde hükmüne göre değil, genel amortisman nispeti olan %20 oranı üzerinden gerçekleştirilecektir. Örneğe ilişkin muhasebe kayıtları şöyle olmalıdır:

/	
264-ÖZEL MALİYETLER HES.	20.000.000.000
191-İNDİRİLECEK KDV HES.	3.600.000.000
100-KASA HES.	23.600.000.000
<i>Özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamaların kaydı.</i>	
/	
( . . . )	
31/12/	
770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HES.	4.000.000.000
06-Amortisman Giderleri	2.000.000.000
Özel Maliyet Amortisman Gid.	
268-BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HES.	4.000.000.000
<i>Özel maliyetler üzerinden ayrılan amortismanların gider kaydı.</i>	
/	

#### IV- ÖZEL MALİYET BEDELLERİNİN YENİDEN DEĞERLEMESİ:

V.U.K.'un 4369 sayılı Kanunla değişmeden önceki mükerrer 298/1. maddesinde, yeniden değerlendirme kapsamına girmeyen aktif kıymetler arasında özel maliyet bedelleri de sayılmış idi. Ancak, adı geçen Kanun ile yapılan değişiklikle 29.07.1998 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere özel maliyet bedelleri de yeniden değerlendirme kapsamına dahil edilmiştir. Buna göre değişikliğin yapıldığı tarihten sonra yapılan özel maliyet bedelleri üzerinden V.U.K.'un mükerrer 298. maddesi uyarınca yeniden değerlendirme yapılabilecektir.

Konu ile ilgili olarak 270 seri numaralı V.U.K. Genel Tebliği'nde<sup>4</sup> yapılan açıklama şu şekildedir.

*“4369 sayılı Kanunla, mükerrer 298 inci maddede yapılan değişiklikle 29.07.1998 tarihinden itibaren özel maliyet bedelleri de yeniden değerlendirme kapsamına alınmıştır.*

<sup>4</sup> 270 seri numaralı V.U.K. G.T., 27.12.1998 tarih ve 23566 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

*1998 yılından önce aktifte bulunan özel maliyet bedelleri değişiklik öncesi hükümlere göre itfa edilecekler başka bir ifadeyle yeniden değerlendirilmeyeceklerdir.*

*İktisadi kıymetlerin aktifleştirildikleri yılda yeniden değerlendirilmemeleri nedeniyle 1998 yılında aktife giren özel maliyet bedelleri ancak 1999 yılında yeniden değerlendirilebilecektir.”*

Tek düzen hesap planında maddi olmayan duran varlık kalemleri içerisinde yer alan özel maliyet hesabı için belirlenmiş bir değer artış hesabı mevcut değildir. Ancak 52 kodlu sermaye yedekleri hesap grubunun 529 kodlu Diğer Sermaye Yedekleri hesabı bu hesap grubu içerisinde sayılanların dışında kalan diğer sermaye yedeklerinin muhasebeleştirilmesi amacıyla ihdas edilmiştir. Bu durumda özel maliyet bedellerinin yeniden değerlemesinden kaynaklanan değer artışlarının bu hesap dahilinde izlenebileceği düşünülebilir. Ancak muhasebe sistemi açısından özellikle maddi duran varlıklar ayrı bir hesap kodunun öngörülmesi, maddi olmayan duran varlıklar için de aynı uygulamanın yapılması zorunluluğunu doğurmaktadır. Bu durumda izlenebilecek yol, aynı hesap grubu altında boş olarak bulunan 528 kodunun Maddi Olmayan Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları hesabı olarak isimlendirilmesi şeklinde oluşturulabilir.<sup>5</sup>

Yukarıda verilen görüş doğrultusunda yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde oluşturulabilir:

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_  
264-ÖZEL MALİYETLER HES.  
268-BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR HES.  
528-MADDİ OLMAYAN DUR.VAR.Y.D.A. HES.  
52801-Özel Maliyetler Yen.Değ.Art.Hes.  
*Özel maliyetlerin yeniden değerlemesi*  
\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

## **V- SONUÇ:**

İşletmeler, faaliyetlerini sürdürmeleri için gerekli olan gayrimenkulleri malik sıfatıyla iktisap edebilecekleri gibi bunları kiralama yoluna da gidebilmektedirler. Kiracı tarafından kiralanan gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler V.U.K.'a göre bunların özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmektedir.

V.U.K.'un özel maliyet bedellerinin itfası ile ilgili 327. maddesi hükmünden açıkça anlaşılacağı üzere özel maliyet bedellerinde itfa süresi kiralama süresidir. Dolayısıyla özel maliyet bedelleri üzerinden ayrılacak amortismanların kiralama süresine göre eşit yüzdelerle ayrılması gerekmektedir. Ancak, özel maliyet harcaması yapılan gayrimenkullerin kira süresinin beş yıldan daha uzun olması halinde itfa süresinin ne olması gerektiği hususu tartışmalıdır. Kanımızca, Kanunun açık hükmü doğrultusunda kira süresi ne olursa olsun, itfanın bu kira süresine göre ve eşit yüzdelerle yapılması gerekmektedir. Özel maliyet bedeli niteliğindeki iktisadi kıymetlerin

<sup>5</sup> ÖZTÜRK Bünyamin, ÖZER Mustafa; a.g.e., sf.237

ekonomik ömrünün çok uzun süreli kiralamalarda kira süresinden daha düşük olduğu gerekçesiyle, genel itfa süresi olan beş yıldı itfa edilmesi yaklaşımı yasal dayanaktan yoksundur. Zira anılan Kanun hükmü buna imkan vermeyecek derecede açıktır. Özel maliyet bedeli niteliğindeki iktisadi kıymetlerin kira süresi sona ermeden kullanılamaz hale gelmeleri bir başka deyişle ekonomik ömürlerini tüketmeleri halinde ise yapılması gereken bu kıymetlerin V.U.K.'un 317. maddesinde açıklanan fevkalade amortisman uygulamasına tabi tutulmasıdır.



# SERBEST BÖLGELERDE ELDE EDİLEN MEVDUAT FAİZİ VE REPO GELİRLERİNİN İSTİSNA KARŞISINDAKİ DURUMU

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**

## I- GİRİŞ

Serbest bölgeler, bir ülkenin siyasi sınırları içinde bulunmakla birlikte, gümrük sınırları dışında sayılan ve ülkede geçerli olan dış ticaret ile diğer mali ve ekonomik düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı alanlardır.

Serbest bölgelerin kuruluş ve işleyişleri 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda<sup>1</sup> düzenlenmiştir. Bu Kanunun "*Muafiyet ve teşvikler*" başlıklı 6. maddesinde, 5084 sayılı Kanun<sup>2</sup> ile yapılan değişiklik sonrasında, serbest bölgelerde vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin uygulanmasına başlanılmıştır. Bununla beraber, 5084 sayılı Kanun ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na eklenen geçici 3. madde ile de geçiş dönemine ilişkin istisna uygulaması düzenlenmiştir.

Geçici madde ile düzenlenen söz konusu istisnanın uygulanmasında, bölgede elde edilen mevduat faizi ve repo gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususu özellik arz etmektedir. Konu ile ilgili olarak, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu<sup>3</sup> çıkarılmadan önce yayımlanan 85 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği<sup>4</sup> ile yapılan düzenleme Danıştay tarafından iptal edilmiştir. 5520 sayılı Kanun'un yürürlüğünden sonra çıkarılan 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde<sup>5</sup> ise Danıştay'ın iptal kararındaki gerekçeler göz önünde tutularak konu ile ilgili yeni açıklamalara yer verilmiştir.

Bu yazımızda, yukarıda bahsedilen düzenlemeler çerçevesinde, konu hakkındaki düşünce ve önerilerimiz aktarılmıştır.

## II- SERBEST BÖLGELERE İLİŞKİN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNALARI

3218 sayılı Kanunun, serbest bölgeler istisnasının yasal dayanağını oluşturan geçici 3. maddesinin 1. fıkrasına göre; bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

Söz konusu maddenin son fıkrasında ise serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri

<sup>1</sup> 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>4</sup> 04.09.2004 tarih ve 25573 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>5</sup> 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kazançların, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesna olduğu belirtilmektedir.

Görüleceği üzere, serbest bölgelerden elde edilen kazançlara ilişkin olarak iki farklı istisna uygulaması söz konusudur. Bunlar;

- 06.02.2004 tarihi itibarıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançlara ilişkin istisna ve
- Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar geçerli olmak üzere, faaliyet ruhsatının alındığı tarihe bakılmaksızın bu bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerinin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlara ilişkin istisnadır.

### **III- MEVDUAT FİZİ VE REPO GELİRLERİNİN GEÇİŞ DÖNEMİNDE UYGULANACAK İSTİSNA KARŞISINDAKİ DURUMU**

#### **A- 85 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği İle Yapılan Düzenleme**

Serbest bölgelerde istisna kapsamında faaliyette bulunan kurumların, mevduat hesaplarından ve repo işlemlerinden elde etmiş oldukları gelirlerin, istisna kazancın tespitinde dikkate alınıp alınamayacağı konusu ile ilgili olarak, 5520 sayılı KVK'nın yürürlüğe girmesinden önce çıkarılan 85 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (2.1.1.) bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

*"(...) Diğer taraftan, sözü edilen istisna serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin olduğundan, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi mümkün değildir."*

#### **B- Konu İle İlgili Olarak Danıştay Tarafından Verilen İptal Kararı**

Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan nakdin değerlendirilmesi sonucu elde edilen faiz ve repo gelirlerinin, serbest bölgede elde edilmiş olsa dahi istisna kazanç kapsamında değerlendirilmeyeceğine ilişkin 85 seri numaralı Kurumlar Vergisi Tebliği ile yapılan bu düzenleme, eleştirilere sebebiyet vermiş ve Danıştay nezdinde iptal davasına konu edilmiştir.

Söz konusu Tebliğin (2.1.1) bölümünün ikinci paragrafının iptali için açılmış olan davada, Danıştay 4. Dairesi<sup>6</sup> öncelikle yürütmenin durdurulmasına karar vermiştir. Kararda, yürütmenin durdurulmasının gerekçesi olarak; Serbest Bölgeler Kanunu'nda kurumlar vergisi istisnasından yararlanma şartları belirlenirken elde edilen gelirin niteliği açısından bir ayrıma

<sup>6</sup> Danıştay 4. Daire'nin 13.07.2006 tarih ve E. 2005/1890 numaralı ara kararı.

*"(...) Bütün bu maddeler birlikte değerlendirildiğinde, yasa koyucunun kurumlar vergisi mükelleflerinin her türlü kazancını ticari kazanç niteliğinde kabul ettiği sonucuna varılmaktadır. Esasen bu gelirlerin bir kısmının menkul sermaye iradı olarak kabul edilmesi, bu iradın elde eden kişiye göre ticari kazanç sayılması ve esas faaliyetin ayrılmaz bir unsuru olması vasfını değiştirmemektedir. Sermayenin veya nakitlerinin bankalarda değerlendirilmesi ekonomik ve ticari hayatın bir gereği olup, bu gelirlerin ticari faaliyetin kapsamı dışında düşünülmesi mümkün değildir. Nitekim 3218 sayılı kanunda da kurumlar vergisi istisnasından yararlanma şartları belirtilmiş olup, kanunda elde edilen gelirlerin niteliği açısından bu ayrıma gidilmiştir. Bu durumda 85 seri no'lu Genel Tebliğ'in 2.1.1. maddesinin 2. fıkrası ile getirilen kurumların ticari kazançlarının bir unsuru olan banka faiz gelirlerinin ana faaliyet konusu işlerden elde ettikleri ticari kazanç kapsamında olmadığı şeklindeki düzenleme ile 3218 sayılı kanunda öngörülme bir sınırlama getirilmiştir. Açıklanan nedenlerle olayda 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin 1. fıkrasının 2 numaralı bendinde öngörülen şartların oluştuğu sonucuna ulaşıldığından teminat aranmaksızın yürütmenin durdurulmasına (...)"*

gidilmemiş olması ve 85 seri numaralı Tebliğin Serbest Bölgeler Kanunu'nda öngörülme-  
yen bir sınırlama getirmiş olması gösterilmiştir.

Danıştay 4. Dairesi tarafından konuya ilişkin iptal kararı<sup>7</sup> ise 26.12.2006 tarihinde verilmiş ve kararda, Maliye Bakanlığının yetkileri dışında davrandığına, istisnayı kanunda olmayan bir sınırlamaya tabi tuttuğuna ve kapsamını yasal dayanak olmaksızın daralttığına hükmedilmiştir.

### **C- 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği İle Yapılan Düzenleme**

Danıştay'ın vermiş olduğu iptal kararından sonra çıkarılan 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (5.12.3.3) bölümünde ise aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

*“(…) Aynı şekilde, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hasılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de söz konusu istisnadan yararlanabilecektir. İstisnanın, bunun dışında, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi, 3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanununun 9 uncu maddesiyle eklenen geçici 3 üncü maddenin, bu istisnayı sadece bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetler dolayısıyla elde edilen kazançlar ile sınırlaması nedeniyle mümkün bulunmamaktadır.*

*Örneğin; merkezi Ankara'da bulunan şirketin serbest bölgede konfeksiyon imalatı ve satışı faaliyetiyle uğraşan şubesinin, bu faaliyet çerçevesinde 15 Nisan 2007 tarihinde elde ettiği hasılatının 4 Haziran 2007 tarihinde yapacağı borç ödemesine kadar repoda değerlendirilmesi halinde, bahse konu repo işleminden elde edilen gelirler istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, şirketin merkezi tarafından serbest bölgedeki şubeye transfer edilen paraların repo işlemlerinde değerlendirilmesinden elde edilen gelirlerin istisnadan yararlanabilmesi mümkün olamayacaktır.”*

### **D- Konunun Değerlendirilmesi**

Konuya ilişkin olarak yukarıda kısaca aktarılan süreçten anlaşılacağı üzere, geçiş döneminde uygulanacak olan serbest bölge kazanç istisnasında, mevduat faizi ve repo gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususu tartışmalıdır. 1 seri numaralı Tebliğde yapılan açıklamalar da bu tartışmaları gidermekte kanaatimizce yetersiz kalacaktır.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, daha önce Danıştay tarafından verilen yürütmeyi durdurma ve iptal kararlarında sözü edilen sakıncaları gidermeye yönelik açıklamalar yapılmıştır. Tebliğde özetle, serbest bölgede yürütülen faaliyetlerden elde edilen hasılatın mevduat hesapları ve repo işlemlerinde değerlendirilmesinden elde edilen gelirlerin istisna uygulamasına konu olabileceği belirtilmiş, ancak bu durum şarta bağlanmıştır. Bu şart, söz konusu hasılatın, **serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak** serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesidir.

Söz konusu kazançlar nedeniyle istisna uygulanabilmesi için bu şartın aranacak olması, uygulamada çözümü zor güçlüklerle neden olabilecektir. Zira, **“ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak”** ifadesinden ne anlaşılması gerektiği açık değildir. Ne kadarlık bir süre geçici olarak kabul edilecektir? Dönem sonları itibarıyla, söz konusu hesaplarda bulunup da henüz ödemelerde kullanılıp kullanılmayacağı belli olmayan paralar nedeniyle ne gibi bir

<sup>7</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin, 26.12.2006 tarih ve E. 2005/1890 K. 2006/3186 sayılı kararı.

işlem yapılacaktır? Veyahut ödemelerde kullanılmak üzere bu hesaplara alındığı ve bu nedenle de istisnadan yararlandığı halde, çeşitli nedenlerle ödemelerde kullanılmayan paralardan elde edilen gelirler nedeniyle geçmiş dönemler için ne gibi bir işlem yapılacaktır? Bütün bu soruların net bir cevabını vermek oldukça güçtür.

### **Örnek :**

Serbest bölgede istisna kapsamında faaliyette bulunan (A) Kurumu, satışlarından elde etmiş olduğu 500.000 YTL tutarındaki hasılatını 12.02.2007 tarihinde vadeli mevduat hesabına yatırmıştır. Vadeli mevduat hesabına yatırılan bu para bir yıl süre ile hesapta bekletilmiştir.

Bu veriler esas alındığında, (A) kurumunun 2007 hesap döneminde istisnadan yararlanıp yararlanamayacağı tereddüde neden olabilecektir.

Söz konusu hesaptan elde edilecek olan toplam faiz gelirinin 60.000 YTL, bunun 2007 hesap dönemine isabet eden kısmının da 50.000 YTL olduğu varsayıldığında (A) Kurumunun yapması gereken işlem 50.000 YTL'lik kıst faiz gelirini ilgili dönem kurum kazancına dahil etmektir. Ancak kurum kazancına dahil edilecek bu tutarın istisna olarak düşülüp düşülemeyeceği konusunda netlik yoktur. Çünkü, hesap dönemi sonu itibariyle, yapılan işlemin "**geçici**" kavramına uygun bir işlem olup olmadığı belirsizdir. Ayrıca, henüz ödemelerde kullanılıp kullanılmayacağı da belirsizdir.

### **IV- SONUÇ**

Görüleceği gibi, Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin 1. fıkrasına göre uygulanmakta olan gelir ve kurumlar vergisi istisnasında, bu bölgelerde elde edilen mevduat faizi ve repo gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusu özellik arz etmektedir. Mevcut duruma göre uygulamanın 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile yapılan açıklamalar çerçevesinde yürütülmesi gerekmektedir. Ancak, söz konusu Tebliğle yapılan açıklama uyarınca, bu gelirlerin istisna uygulamasına konu olabilmesi için; hasılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi, şartının aranacak olması uygulamada tereddütlere neden olabilecektir. Bu nedenle, bu kapsamda elde edilen mevduat faizi ve repo gelirleri nedeniyle istisna uygulayan mükelleflerin ihtiyatlı davranması, söz konusu hesaplarda değerlendirilen anapara ve faizleri serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanmaya özen göstermeleri ve kayıtlarını da bunun tespitine imkan verecek derecede açık şekilde tutmaları uygun olacaktır.

# **TAM MÜKELLEFLER KURUMLARA YAPILAN ÖDEMELERDE VERGİ KESİNTİSİ**

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**

## **I- GİRİŞ**

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) yürürlüğe girmeden önce, hem gelir vergisi mükellefleri hem de kurumlar vergisi mükelleflerinin elde etmiş oldukları bir kısım gelirler üzerinden yapılan vergi kesintisi Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 94. maddesinde yer almaktaydı. Vergi kanunlarının sistematigi ve KVK'nın içsel bütünlüğü açısından uygun olmayan bu durum, kurum kazançlarını ilgilendirdiği halde GVK'da düzenlenmiş bulunan vergi kesintisine dair hükümlerin KVK'nın içine alınması suretiyle kısmen giderilmiştir. Böylelikle gelir vergisi mükelleflerinden yapılan vergi kesintisinin yasal dayanağı GVK, kurumlar vergisi mükelleflerinden kesilen verginin yasal dayanağı ise KVK olmuştur. Genel durum bu olmakla birlikte, GVK'nın Geçici 67. maddesinde düzenlenen tevkifat hükümleri ise her iki grup mükellef açısından da geçerlidir.

5520 sayılı KVK dört ana kısımdan oluşmakta olup, tam mükellefiyet esasında vergilendirme ve dar mükellefiyet esasında vergilendirme hükümleri ayrı kısımlar halinde düzenlenmiştir. Kanunun "*Tam Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhi ve Ödenmesi*" başlıklı ikinci kısımda yer alan 15. maddesinde, tam mükellef kurumlardan yapılacak vergi kesintisi düzenlenmektedir.

Yazımızın ilerleyen bölümlerinde, söz konusu madde uyarınca tam mükellef kurumlardan yapılacak vergi kesintisi, GVK'nın 94. ve Geçici 67. maddesi hükümleri ile birlikte değerlendirilerek açıklanmıştır.

## **II- VERGİ KESİNTİSİ YAPMAK ZORUNDA OLANLAR**

KVK'nın 15. maddesinde, kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden ve hesaben yaptıkları ödemelerden vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, GVK'nın 94. maddesi hükmüne paralel şekilde düzenlenmiştir. Madde kapsamında kesinti yapmak zorunda olan kişi ve kurumlar şunlardır:

- Kamu idare ve kuruluşları,
- İktisadi kamu kuruluşları,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernekler ve vakıflar,
- Dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri,
- Kooperatifler,

- Yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

### **III- VERGİ KESİNTİSİNE TABİ ÖDEMELER**

5520 sayılı KVK'nın 15. maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi ödemeler şunlardır:

**a)** GVK'da belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri. (md. 15/1-a)

**b)** Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri. (md. 15/1-b)

**c)** Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler. (md. 15/1-c)

**ç)** Mevduat faizleri. (md. 15/1-ç)

**d)** Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları. (md. 15/1-d)

**e)** Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları. (md. 15/1-e)

**f)** Repo gelirleri. (md. 15/1-f)

**g)** Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan GVK'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerindeki kâr payları. (md. 15/2)

**h)** Emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlar. (md. 15/3)

Maddede kesinti oranı %15 olarak belirlenmiş olmasına karşın, maddenin (4) numaralı fıkrası ile Bakanlar Kurulu'na, bu maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sınıra kadar indirmeye, kurumlar vergisi oranına (%20) kadar yükseltmeye ve aynı sınırlar dahilinde üçüncü fıkrada belirtilen kazançlar için fon veya ortaklık türlerine göre ya da portföylerindeki varlıkların nitelik ve dağılımına göre farklılaştırmaya yetki verilmiştir.

Kanunun Geçici 1. maddesinin (1) numaralı fıkrasında; bu Kanun uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, GVK'nın 94. maddesi uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacağı, (2) numaralı fıkrasında ise GVK'nın Geçici 67. maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden bu Kanun uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla tam mükellef kurumlardan yapılacak vergi kesintisinde öncelikle GVK'nın Geçici 67. maddesinin değerlendirilmesi gerekir.

Vergi kesintisine tabi olan ödemeler ile ilgili açıklamalarımız aşağıdadır.

#### **a- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri İle Uğraşan Kurumlara Bu İşleri İle İlgili Olarak Yapılan Hakediş Ödemeleri**

GVK'da belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri vergi kesintisine tabidir (KVK md. 15/1-a).

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilgili düzenlemeler, GVK'nın 42-44. maddelerinde yer almaktadır. Kanunun 42. maddesinde; birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterileceği hükme bağlanmıştır. Bir inşaat ve onarma işinin, GVK'nın 42. maddesi kapsamında

değerlendirilebilmesi için;

- Yapılan işin inşaat ve onarım işi olması,
- Yapılan işin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi,
- İşin taahhüde bağlı olarak yapılması, gerekmektedir.

İnşaat ve onarma işinin taahhüde bağlı olarak yapılmasından kasıt ise; inşaat işinin başkası hesabına, bir taahhüt gereği ve sözleşme kapsamında “taahhüt şeklinde” yapılmasıdır.

Kurumlar vergisi mükelleflerine bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden, hakediş bedelinin % 3’ü oranında (2006/11447 sayılı BKK ile belirlenen oran) vergi kesintisi yapılması gerekir.

#### **b- Kooperatiflere Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Bunlara Yapılan Kira Ödemeleri**

Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında kooperatiflere yapılan kira ödemeleri %20 oranında (2006/11447 sayılı BKK ile belirlenen oran) vergi kesintisine tabidir (KVK md. 15/1-b). Kesintinin uygulanmasında kooperatifin türünün veya kurumlar vergisinden muaf olup olmamasının bir önemi yoktur. Ancak, Kanununun 14/5. maddesi hükmüne göre kooperatiflerin gelirlerinin vergi kesintisine tabi tutulan kira gelirlerinden ibaret olması halinde kurumlar vergisi beyannamesi verilmesine gerek yoktur. Dolayısıyla geliri kesintiye tabi kira gelirlerinden ibaret olan kooperatifler için yapılan vergi kesintisi nihai vergileme mahiyetinde olacaktır.

Madde metninde sadece kooperatiflere yer verilmiş olmasından dolayı diğer kurumlar vergisi mükelleflerine yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmasına gerek yoktur. Vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan ödemelerden ise GVK’nın 94. maddesinin (5-b) bendine göre kesinti yapılmasına devam edilecektir.

#### **c- Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri İle Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymetlerden Sağlanan Gelirler**

KVK’nın 15. maddesinin (1-c) bendine göre; her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler vergi kesintisine tabidir. Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları ise kesintiye tabi değildir.

Ancak, söz konusu gelirler bir banka veya aracı kurum aracılığı ile elde edilmeleri halinde GVK’nın Geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre, banka veya aracı kurum aracılığı olmaksızın elde edilmeleri halinde ise aynı maddenin (2) numaralı fıkrasına göre % 10 oranında (2006/10731 sayılı BKK ile belirlenen oran) vergi kesintisine tabidir. Dolayısıyla, Geçici 67. maddenin yürürlük tarihi olan 1/1/2006 tarihinde sonra ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler, Geçici 67. madde uyarınca vergi kesintisine tabi olduğundan; KVK’ya göre ayrıca kesintiye tabi olmayacaklardır. 1/1/2006 tarihinden önce ihraç edilen kıymetler içinse, 31/12/2005 tarihi itibarıyla yürürlükte olan hükümler uygulanacağından GVK’nın 94/7. maddesine göre kesinti yapılması gerekir.

#### **ç- Mevduat Faizleri**

Kanununun 15. maddesinin (1-ç) bendine göre; mevduat faizleri vergi kesintisine tabidir. Ancak, mevduat faizleri GVK’nın Geçici 67. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca % 15 oranında vergi kesintisine tabi olduğundan, KVK’ya göre ayrıca kesintiye tabi tutulması söz konusu değildir.

#### **d- Katılım Bankaları Tarafından Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları**

Kanunun 15. maddesinin (1-d) bendine göre; katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları vergi kesintisine tabidir. Ancak, bu gelirler GVK'nın Geçici 67. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca % 15 oranında vergi kesintisine tabi olduğundan, KVK'ya göre ayrıca kesintiye tabi tutulmayacaktır.

#### **e- Kâr ve Zarar Ortaklığı Belgesi Karşılığı Ödenen Kâr Payları**

Kanunun 15. maddesinin (1-d) bendine göre; kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları vergi kesintisine tabidir. Ancak, bu gelirler GVK'nın Geçici 67. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca % 15 oranında vergi kesintisine tabi olduğundan, KVK'ya göre ayrıca kesintiye tabi tutulmayacaktır.

#### **f- Repo Gelirleri**

Kanunun 15. maddesinin (1-f) bendine göre; her nevi tahvil ve Hazine bonosu ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler vergi kesintisine tabidir. Ancak, söz konusu gelirler GVK'nın Geçici 67. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca % 15 oranında vergi kesintisine tabi olduğundan, KVK'ya göre ayrıca kesintiye tabi tutulması söz konusu değildir.

#### **g- Vergiden Muaf Kurumlara Dağıtılan Kâr Payları**

Kanunun 15. maddesinin 2. fıkrası ile vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan, GVK'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yer alan kâr payları vergi kesintisi kapsamına alınmıştır. Kesintinin uygulanmasında, kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sayılmayacaktır.

Dikkat edileceği üzere, kesinti sadece kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr payları için öngörülmüş olup, bu kesinti söz konusu kurumlar için nihai vergi olacaktır. Tam mükellef kurumlara yapılan kâr payı ödemelerinden ise kesinti yapılmasına gerek yoktur.

Öte yandan, tam mükellef gerçek kişiler, gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlar ile gelir vergisinden muaf olanlara yapılan kâr payı ödemelerinden GVK'nın 94. maddesine göre kesinti yapılmasına devam edilecektir.

Kesintiye tabi olan kâr payı ödemeleri şunlardır:

**1-** Her nevi hisse senetlerinin kâr payları, (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kar payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kar payları dahil.) (GVK md. 75/1)

**2-** İştirak hisselerinden doğan kazançlar, (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan karların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımını sayılmaz.) (GVK md. 75/2)

**3-** Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları, (GVK md. 75/3)

Vergiden muaf kurumlara ödenen yukarıdaki kâr paylarından yapılacak kesintinin oranı % 15 tir (2006/10731 sayılı BKK ile belirlenen oran).

**Kurum bünyesinde daha önce kesintiye tabi tutulmuş kazançların dağıtılması halinde kesinti yapıp yapılmayacağı konusu önem arz etmektedir :**



KVK'nın kâr payı kesintisi düzenlemesi ile ilgili olarak, kurum bünyesinde daha önceden kesintiye tabi tutulmuş kazançların dağıtılması halinde vergi kesintisi yapılmayacağına ilişkin bir belirlemeye Kanunda yer verilmediği görülmektedir.

Bilindiği üzere, kurumların elde etmiş olduğu bazı kazançlar, eski mevzuat hükümlerine göre kesintiye tabi tutulmuştur. 4842 sayılı Kanun ile kâr payı kesintisi ile ilgili önemli değişiklikler yapılmış ve bu değişikliklerin yol açabileceği mükerrer vergilemeyi önlemek için de GVK'ya Geçici 62. madde eklenerek, daha önce kesintiye tabi tutulmuş olan kazançlar üzerinden GVK'nın 4842 sayılı Kanunla değişik 94. maddesine göre kesinti yapılmayacağı belirtilmiştir.

GVK'nın söz konusu Geçici 62. maddesine göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin;

a) 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının,

b) (a) bendi kapsamı dışında kalan ve 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarının,

c) Geçici 61 inci madde kapsamında tevkifata tabi tutulmuş kazançlarının,

dağıtımını halinde **94 üncü madde uyarınca** tevkifat yapılmaz.

Ancak yukarıda da belirtmiş olduğumuz gibi, 5520 sayılı KVK'da buna benzer bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Yeni KVK ile vergiden muaf kurumlara dağıtılan kâr paylarından yapılacak kesinti, GVK'nın 94. maddesinden ayrıştırılarak KVK kapsamına alınmıştır. Dolayısıyla, GVK'nın Geçici 62. maddesinde mükerrer vergilemeyi önlemek için yapılan düzenlemenin vergiden muaf kurumlara yapılan kâr payı ödemeleri yönünden bir hükmü olmayacaktır. Çünkü, 5520 sayılı KVK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte, vergiden muaf kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi GVK'nın 94. maddesine göre değil, KVK'nın 15. maddesine göre yapılır hale gelmiştir. Dolayısıyla da, kurum bünyesinde daha önce kesintiye tabi tutulmuş olan yukarıdaki kazançların, vergiden muaf kurumlara dağıtılması halinde uygulamada karışıklıklar doğabilecektir.

Yazımızın kaleme alındığı tarih itibariyle taslak halinde olan KVK Genel Tebliğinde, vergiden muaf kurumlara dağıtılan kâr payları yönünden GVK'nın Geçici 62. madde hükümlerinin uygulanacağı, dolayısıyla Geçici 62. maddede yazılı kâr payı ödemelerinin söz konusu olduğu hallerde vergi kesintisi yapılmayacağı belirtilmektedir. Ancak, biz bu açıklamanın yasal dayanağının olmadığı görüşündeyiz. Zira, GVK'nın Geçici 62. maddesi, GVK'nın 94. maddesi uyarınca yapılacak kesinti ile ilgilidir. Maddede açık şekilde "**94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılmaz**" denilmektedir. Dolayısıyla bu hükmün, KVK'nın 15. maddesine yapılacak vergi kesintisi yönünden uygulanabilmesi mümkün değildir.

Bu nedenle, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinde mükerrer vergilemeyi ve uygulamada çıkması muhtemel tereddütleri önlemek açısından, KVK'ya eklenecek bir geçici madde ile kurum bünyesinde daha önce vergi kesintisine tabi tutulmuş olan kazançların dağıtılması halinde vergi kesintisi yapılmayacağına dair belirlemenin yapılmasının uygun olacağı görüşündeyiz.

#### **h- Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kazançları**

Kanunun 15/3. maddesine göre; emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlardan, dağıtılın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde vergi kesintisi yapılır.

Buna göre; 15/3. madde uyarınca kesintiye tabi olan kazançlar şunlardır.

Türkiye'de kurulu;

- Menkul kıymetler yatırım fonları ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları.

Öte yandan, GVK'nın Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrasına göre; Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (borsa yatırım fonları hariç) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları tevkifata tabi olduğundan, bu kazançlar için KVK'ya göre ayrıca kesinti yapılması söz konusu değildir.

#### IV- ÖZET TABLO

Tam mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden uygulanan vergi kesintisine ilişkin olarak yapmış olduğumuz açıklamaları aşağıda yer alan tablodaki gibi özetlemek mümkündür.

Kazanç / İrat	Açıklama
<b>Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri İle Uğraşan Kurumlara Bu İşleri İle İlgili Olarak Yapılan Hakediş Ödemeleri</b>	-Vergi kesintisine tabi. (KVK md. 15/1-a) -Kesinti oranı % 3 (2006/11447 sayılı BKK)
<b>Kooperatiflere Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Bunlara Yapılan Kira Ödemeleri</b>	-Vergi kesintisine tabi.(KVK md. 15/1-b) -Kesinti oranı % 20 (2006/11447 sayılı BKK) -Kesintinin uygulanmasında kooperatifin türünün veya kurumlar vergisinden muaf olup olmamasının bir önemi yoktur.
<b>Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri İle Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymetlerden Sağlanan Gelirler</b>	-1/1/2006 tarihinden sonra ihraç edilen kıymetlerden sağlanan gelirler GVK'nın Geçici 67. maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi. (KVK'nın 15. maddesine göre ayrıca kesintiye tabi değil.) -Kesinti oranı % 10 (2006/10731 sayılı BKK) -1/1/2006 tarihinden önce ihraç edilen kıymetler için, 31/12/2005 tarihi itibarıyla yürürlükte olan hükümler uygulanacağından bunlar üzerinden GVK'nın 94/7. maddesine göre kesinti yapılması gerekir.
<b>Mevduat Faizleri</b>	GVK'nın Geçici 67. maddesi uyarınca % 15 oranında vergi kesintisine tabi. (KVK'nın 15. maddesine göre ayrıca kesintiye tabi değil.)
<b>Katılım Bankaları Tarafından Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları</b>	GVK'nın Geçici 67. maddesi uyarınca % 15 oranında vergi kesintisine tabi. (KVK'nın 15. maddesine göre ayrıca kesintiye tabi değil.)
<b>Kâr ve Zarar Ortaklığı Belgesi Karşılığı Ödenen Kâr Payları</b>	GVK'nın Geçici 67. maddesi uyarınca % 15 oranında vergi kesintisine tabi. (KVK'nın 15. maddesine göre ayrıca kesintiye tabi değil.)
<b>Repo Gelirleri</b>	GVK'nın Geçici 67. maddesi uyarınca % 15 oranında vergi kesintisine tabi. (KVK'nın 15. maddesine göre ayrıca kesintiye tabi değil.)
<b>Vergiden Muaf Kurumlara Ödenen Kâr Payları</b>	-Vergi kesintisine tabi. (KVK md. 15/2) -Kesinti oranı % 15 (2006/10731 sayılı BKK)
<b>Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kazançları</b>	-GVK'nın Geçici 67. maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi. (KVK'nın 15. maddesine göre ayrıca kesintiye tabi değil.) - Kesinti Oranları (2006/10731 sayılı BKK): Borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonları için % 0, diğerleri için 1 Ekim 2006 tarihine kadar % 10, 1 Ekim

## V- KESİNTİYE TABİ TUTULAN VERGİLERİN BEYANI VE ÖDENMESİ

KVK'nın 15. maddesi gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine, vergilendirme dönemini izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirmeye mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanunu'nda belirlenen usul ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygundur.

Kanunun 21/4. maddesine göre, muhtasar beyanname ile bildirilen vergiler, beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenir.

34. maddeye göre; beyannamede gösterilen kazançlardan, bu Kanunun 15. maddesinin birinci fıkrasına ve 30. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre kaynağında kesilmiş olan vergiler beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir.

Geçici vergilendirme dönemi içinde elde edilen gelirler üzerinden kesinti yoluyla ödenmiş vergilerin bulunması halinde bu vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilir. Bir önceki hesap dönemi için tahakkuk ettirilerek ödenen geçici vergi, yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisine mahsup edilir.

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. Bir yıl içinde başvurmayan mükelleflerin bu farktan doğan alacakları düşer.

## VI- SONUÇ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile yapılan önemli değişikliklerden biri, kurumlar vergisi ile ilgili olduğu halde Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan vergi kesintisine dair hükümlerin Kurumlar Vergisi Kanunu içersine alınmasıdır. Böylelikle, kurumlar vergisi mükelleflerinden yapılan vergi kesintisinin yasal dayanağı Kurumlar Vergisi Kanunu olmuştur. Ancak kurumlar vergisi mükelleflerinin elde etmiş oldukları bazı menkul kıymet gelirleri Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddesi uyarınca vergi kesintisi kapsamında olup, bu kapsamda kesintiye tabi tutulan ödemeler için Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre ayrıca kesinti yapılmasına gerek yoktur. Bu nedenle tam mükellef kurumlara yapılan ödemelerde vergi kesintisinin yasal dayanakları olan KVK md. 15 ve GVK Geçici md. 67 hükümlerinin birlikte değerlendirilmesi gerekir.

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**

# TASFİYE DÖNEMİ SONUNDA OLUŞAN DEVREDEN KDV'NİN AKİBETİ

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**

## I- GİRİŞ

İşletme varlıklarının çeşitli şekillerde işletme dışına aktarılması ve işletmenin borçlarından arındırılması suretiyle işletmenin ekonomik varlığının sona erdirilmesi, olarak tanımlanabilen tasfiye işlemlerinin nasıl ve kimler tarafından yürütüleceği konusunda gerek Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) açıklamalar bulunmaktadır.

Ticaret hukukunda tasfiye; “tüzel kişiliği haiz şirketlerin fesih ya da infisahı üzerine, şirket mevcutlarının, alacaklarının ve borçlarının tayin ve tespiti ile alacaklarının tahsil, mevcutlarının nakde tahvil edilerek, borçlarının ödenmesini ve geri kalanının da ortaklara kanun ve anasözleşme hükümlerine göre dağıtılmasına yönelik yapılan işlemler” şeklinde tanımlanmaktadır.

Yazımızın ilerleyen bölümlerinde şirketlerin normal faaliyet dönemlerinden farklı usul ve esaslara tabi olan tasfiye dönemleri ile ilgili olarak KVK'nda yer alan hükümlere kısaca değinilmiş ve tasfiye dönemi sonunda oluşup, şirketçe indirimine konu edilemeyen devreden KDV'nin iadeye konu edilip edilemeyeceği veya tasfiye karının hesabında gider olarak dikkate alınıp alınamayacağına ilişkin görüşlerimize yer verilmiştir.

## II- TASFİYE DÖNEMİ VE TASFİYE KARI

### A- Tasfiye Dönemi

Bilindiği üzere, kurumlarda vergileme normal olarak hesap dönemi itibarıyla yapılır ve hesap dönemi de normal olarak takvim yılıdır.

Tasfiye halindeki kurumlarda ise vergilendirme döneminin ne olacağı konusunda KVK'nun 30 uncu maddesinde düzenleme yer almaktadır. Buna göre, her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi kaim olur.

Tasfiye dönemi, kurumun tasfiye haline girdiği tarihten başlar, bu tarihten aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı müstakil bir tasfiye dönemi sayılır.

Tasfiyenin aynı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiye haline girdiği tarihten başlar ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam eder.

Tasfiyenin nihayet bulunduğu dönemin sonunda tasfiye kar ve zararı kati olarak tespit edilir ve evvelce verilmiş olan tasfiye beyannameleri bu neticeye göre düzeltilir. Tasfiye

zararla kapanırsa, evvelce verilmiş olan tasfiye beyannamelerine müsteniden tahsil edilmiş vergiler iade olunur.

Görüleceği üzere, KVK'da tasfiye halindeki mükelleflerin esas olarak, tasfiyeye girdikleri tarih ile tasfiyenin neticelendiği tarih arasında oluşan kesin tasfiye karı vergilendirilmek istenmiş, ancak, bir yıldan daha uzun süren tasfiyelerde verginin tahakkuk ve tahsilatında idare aleyhine oluşacak gecikmeleri engellemek için ara tasfiye dönemleri oluşturulmuştur.

Bir yıldan uzun süren tasfiyelerde, tasfiye dönemleri aşağıdaki gibidir.

- 1-Tasfiyeye girilen tarih ile o takvim yılının sonuna kadar olan dönem,
- 2-Bu dönemden sonra, tasfiyenin tamamlandığı tarihe kadar geçen her bir takvim yılı,
- 3-Tasfiyenin sonuçlandığı tarih ile o yılın başı arasındaki dönem.

Öte yandan, tasfiyenin başladığı hesap döneminin başından tasfiyeye giriş tarihine kadar geçen süre de ayrı bir vergilendirme dönemidir.

### **Örnek:**

(A) A.Ş., 16.10.2003 tarihinde tasfiyeye karar vermiş, bu karar 27.10.2003 tarihinde ticaret siciline tescil edilmiştir. Tasfiye işlemlerinin tamamlanmasını müteakip 15.7.2005 tarihinde düzenlenen son bilanço 21.7.2005 tarihinde şirket genel kurulunca kabul edilmiştir.

Bu verilere göre şirketin tasfiye halinde bulunduğu dönem 27.10.2003 - 21.07.2005 tarihleri arasındaki dönemdir. Tasfiye dönemleri ise aşağıdaki gibidir.

Kıst Dönem	: 01.01.2003 - 26.10.2003
Birinci Tasfiye Dönemi	: 27.10.2003 - 31.12.2003
İkinci Tasfiye Dönemi	: 01.01.2004 - 31.12.2004
Üçüncü Tasfiye Dönemi	: 01.01.2005 - 21.07.2005

### **B- Tasfiye Karı**

Kurumlar vergisinin matrahı normalde safi kurum kazancı iken, tasfiye halindeki kurumlarda vergi matrahı tasfiye karıdır. (KVK md.32)

Tasfiye karı, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki müspet farktır. Tasfiye Karı Hesaplanırken:

-Ortaklara veya kurumun sahiplerine tasfiye esnasında avans olarak veya sair suretle yapılan her nevi ödemeler tasfiyenin sonundaki servet değerine;

- Mevcut sermayeye ilaveten ortaklar veya sahipleri tarafından yapılan ödemeler ile tasfiye esnasında elde edilen ve vergiden istisna edilmiş bulunan kazanç ve iratlar tasfiye döneminin başındaki servet değerine ilave olunur.

İşletme hesabı esasına göre defter tutanların tasfiye karı, tasfiye dönemi zarfında elde edilen hasılat ile yapılan giderler arasındaki farkın tasfiye döneminin başındaki emtia mevcudun değeri çıkarıldıktan sonra kalan miktardır.

Yukarıdaki tanımlamalarda geçen “servet değeri” kavramı Kanunda tanımlanmıştır. Tasfiye döneminin başındaki servet değeri, kurumun tasfiye dönemi başındaki bilançosunda görülen özsermayesidir. Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde müteakip tasfiye dönemlerinin başındaki servet değeri, bir evvelki dönemin son bilançosunda görülen servet değeridir. (KVK md.33)

Tasfiye sonundaki servet değeri ise tasfiye işlemleri sonucunda çıkarılan bilançoda görülen öz sermaye tutarıdır. Tasfiye dönemi sonunda, bilançonun aktif kısmı tamamen hazır değerlere ilişkin hesaplar (kasa, banka vb.) ve tasfiye zararları sonuçlanmış ise bu zarardan oluşur. Pasif kısmı ise sermaye ve ortaklar hesabı ile eğer tasfiye karları sonuçlanmış ise bu kardan oluşur. Zira, tasfiyenin sonuçlandırılmış olması işletme bünyesindeki varlıkların bir şekilde nakde çevrilmiş, alacakların tahsil edilmiş ve borçların ödenmiş olması anlamına gelmektedir.

KVK'nun 30 uncu maddesine göre, her bir tasfiye dönemine ilişkin olarak verilmiş olan tasfiye beyannameleri, kesin tasfiye sonucuna göre düzeltililecektir. Nihai tasfiye karına göre hesaplanan vergi önceki dönemlerde ödenmiş vergilere göre fazla ise aradaki vergi farkı alınacak, eksik olması halinde ise fazladan alınmış vergi münfesih kuruma iade edilecektir. Ancak bu düzeltme işlemleri, kazancın tasfiye dönemlerine ve bu dönemlerdeki matrahların düzeltilmesi şeklinde algılanmamalıdır. Burada yapılan işlem, bütün tasfiye beyannamelerinin toplanarak ödenecek veya iade edilecek verginin hesaplanması işlemidir.

### **III- TASFİYE HALİNDE KDV UYGULAMASI VE DÖNEM SONUNDA MEVCUT İNDİRİLEMİYEN KDV'NİN GİDER OLARAK DİKKATE ALINIP ALINAMAYACAĞI**

Kurumların tasfiye dönemlerinde de, normal faaliyet dönemlerinde olduğu gibi katma değer vergisi mükellefiyetleri aynı şekilde devam eder. Buna göre mükellefler bu dönemlerde de diğer dönemlerde olduğu gibi, katma değer vergisine tabi teslim ve hizmetleri için vergi hesaplayarak beyan edecek, beyan ettikleri KDV'den yapmış oldukları faaliyetlere ilişkin yüklenmiş oldukları vergiyi indirim konusu yapacaklardır. Dolayısıyla bu dönemde de mükelleflerin KDV beyannamelerini normal faaliyet dönemlerinde olduğu gibi bağlı oldukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir.

Buna göre mükellefler tasfiye dönemleri içerisinde vermiş oldukları KDV beyannamelerinde hesaplamış oldukları vergiden, yüklenmiş oldukları vergileri indirebilecek, indirimden arta kalan bir miktar varsa bu tutar sonraki döneme devredilecektir. Ancak burada önemli olan husus, tasfiyenin sonuçlanmasından önce, yani kurum henüz tüzel kişiliğe haiz iken verilen son katma değer vergisi beyannamesinde indirilemeyecek sonraki döneme devreden vergi varsa bunun ne şekilde değerlendirileceğidir.

Öncelikle indirime konu edilemeyen bu tutarın münfesih kuruma iade edilip edilemeyeceğine bakıldığında cevap nettir. Çünkü, KDV mevzuatında KDV iadesi yapılacak haller açıkça belirlenmiştir ve bu haller dışında iade yapılması mümkün değildir. Dolayısıyla bu tutarın münfesih kuruma iadesi söz konusu olamaz.

Nitekim, konuya ilişkin Danıştay 11. Dairesi'nin 10.04.1996 tarih, E:1996/683, K:1996/1549 no'lu kararında; Kanunda açıkça anılan durumlar dışında iade değil, indirim yöntemi benimsenerek, sistem buna göre oluşturulduğundan, 29 ve 32 nci maddelerin kapsamadığı durumlarda verginin iade edilmesine imkan bulunmadığı belirtilmektedir.

İndirime konu edilemeyen bu tutarın gider yazılmasının mümkün olup olmadığına bakıldığında ise konunun tartışmalı olduğu görülmektedir. Bu tutarların gider yazılmasının mümkün olmadığını savunanlara göre; tasfiye olan kurumlar, tasfiye dönemlerinin sonundaki devreden katma değer vergisi açısından nihai tüketici konumundadırlar. Söz konusu devreden katma değer vergisi tutarının, tasfiyesi tamamlanan kurumlar için, nihai tasfiye kararının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmayıp, bu tutarların kanunen kabul edilmeyen giderler olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58 inci maddesinde, mükellefçe indirilebilecek katma değer vergisinin, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği belirtilmektedir. Yukarıda da belirtildiği üzere, tasfiye dönemi sonunda oluşan devreden KDV mükellefçe indirime konu edilemeyecek niteliktedir. Dolayısıyla 58 inci maddenin mefhumu muhalifinden hareketle gider yazılması mümkündür. Zira 58 inci maddede indirilebilecek KDV'nin gider yazılamayacağı belirtilmekte, buradan da indirilemeyen KDV'nin gider olarak dikkate alınabileceği sonucu çıkmaktadır.

Öte yandan, tasfiye olan kurumlar, tasfiye dönemlerinin sonundaki devreden katma değer vergisi açısından nihai tüketici konumunda oldukları görüşüne de katılmak mümkün değildir. Şöyle ki, Vergi Usul Kanunu'nun 162 nci maddesinde tasfiye ve iflas hallerinde vergi mükellefiyetinin vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam edeceği belirtilmiştir.

#### **IV- SONUÇ**

Kurumların tasfiye dönemlerinde de, normal faaliyet dönemlerinde olduğu gibi katma değer vergisi mükellefiyetleri aynı şekilde devam etmektedir. Mükellefler bu dönemlerde diğer dönemlerde olduğu gibi, katma değer vergisine tabi işlemleri için vergi hesaplayarak beyan edecek, beyan ettikleri vergiden yüklenmiş oldukları vergiyi indirim konusu yapacaklardır.

Ancak tasfiyenin sonuçlanmasından önce, yani kurum henüz tüzel kişiliğe haiz iken verilen son katma değer vergisi beyannamesinde indirilemeyip sonraki döneme devreden verginin ne şekilde değerlendirileceği önem arz etmektedir.

İndirime konu edilemeyen bu tutarın münfesih kuruma iade edilmesi mümkün değildir. İndirime konu edilemeyen bu tutarın gider yazılmasının mümkün olup olmadığı konusunda ise farklı görüşler bulunmakta olup, şahsi kanaatimizce, KDVK'nun 58 inci maddesinin mefhumu muhalifinden hareketle gider yazılması mümkündür.

**İrfan VURAL**

**Gelirler Kontrolörü**