

DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 27.12.2017
Sirküler No : 2017/107

VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE SAĞLANAN VERGİ İNDİRİMİNİN UYGULANMASIYLA İLGİLİ 301 SERİ NO.LU GELİR VERGİSİ TEBLİĞİ

2017/34 ve 2017/35 sayılı Sirkülerlerimizde açıklandığı üzere, 6824 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (R.G. 08.03.2017 - 30001) ile vergi kanunlarımızda bazı düzenlemeler yapılmıştır.

Bu kapsamda, 6824 sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga mükerrer 121'inci maddesi başlığıyla birlikte yeniden düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemeyle birlikte, vergiye uyumlu mükelleflere yıllık gelir veya kurumlar vergi beyannameleri üzerinden hesaplanan vergide % 5 indirim sağlanmıştır.

Vergi indirimi uygulaması, 1.1.2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Ancak, geçici vergi beyannameleri üzerinden hesaplanan vergilere, indirim uygulanmaz.

301 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğiyle¹ (ilerleyen kısımlarda "**Tebliğ**" olarak anılacaktır), vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan vergi indirimi uygulamasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiş olup, anılan Tebliğ'de yapılan açıklamalar aşağıda bilgilerinize sunulmuştur.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2017 yılında 8,1 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160'den fazla ülkede bulunan 1.500 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 74.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

¹ 23.12.2017 tarih ve 30289 sayılı Resmi Gazete de yayımlanmıştır.

1. % 5'LİK GELİR VEYA KURUMLAR VERGİSİ İNDİRİMİNDEN YARARLANACAK OLAN MÜKELLEFLER:

Aşağıdaki 2 no.lu bölümde sayılan şartları taşımaları kaydıyla;

- Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile
- Finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere kurumlar vergisi mükellefleri vergi indiriminden yararlanabilecektir.

2. % 5'LİK GELİR VEYA KURUMLAR VERGİSİ İNDİRİMİNDEN YARARLANMA ŞARTLARI:

Yukarıda sayılan mükelleflerin, % 5'lik gelir veya kurumlar vergisi indiriminden yararlanabilmeleri için aşağıdaki şartları **topluca** sağlamaları gerekir:

2.1. İlgili dönem beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması şartı:

İndirimden yararlanılabilmesi için mükelleflerin, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl (örneğin 2018 yılında verilecek 2017 yılına ilişkin beyannameler) ile bu beyannamenin ait olduğu yıldan önceki son iki yıla (örneğin 2018 yılında verilecek beyannameler için 2016 ve 2015 yılına) ilişkin olarak Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken gelir veya kurumlar vergisi, katma değer vergisi, muhtasar gibi tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri de kanuni süresi içerisinde ödemiş olmaları gerekmektedir.

Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla beyanname verilmesi bu şartın ihlali sayılmaz. Ancak, kanuni süresinde verilmeyen bir beyanname için daha sonradan düzeltme yahut pişmanlıkla beyanname verilse dahi şart ihlal olmuş sayılır.

Her bir beyanname itibarıyla 10.- TL'ye kadar yapılan eksik ödemeler, söz konusu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması şartının ihlali anlamına gelmez.

Anılan şartla ilgili olarak Tebliğ'de örnekler yer almaktadır.

2.2. İlgili dönemlere ilişkin olarak beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması şartı:

İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ilişkin süre içerisinde, beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerekir. Diğer taraftan, tarhiyatın kesinleşip, kesinleşmemesinin bir önemi bulunmamaktadır.

Anılan dönemlere ilişkin olarak ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatların indirimin hesaplanacağı gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden önce kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre **tamamen** ortadan kaldırılmış olması ve diğer şartların da sağlanması kaydıyla vergi indiriminden yararlanılması mümkündür. Ancak, yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararları, uzlaşma veya düzeltme hükümleri ile kısmen ortadan kaldırılması durumunda ise indirimden yararlanılamayacaktır. Düzenlemeyle ilgili olarak Tebliğ'de verilen örnek şu şekildedir:

“Örnek: (Ç) Ltd. Şti., 2015, 2016 ve 2017 hesap dönemlerine ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri kanuni süresi içerisinde ödemiştir. (Ç) Ltd. Şti. adına Ağustos 2014 vergilendirme dönemi için katma değer vergisi yönünden 2016 yılında vergi inceleme raporu düzenlenmiş ve 120.000.- TL ikmalen KDV tarhiyatı yapılmıştır. Ancak, söz konusu tarhiyata karşı mükellef tarafından dava açılmış ve 13/4/2018 tarihi itibarıyla kesinleşen yargı kararıyla tarhiyat tamamen kaldırılmıştır.

(Ç) Ltd. Şti. hakkında yapılan ve indirimin hesaplanacağı 2017 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden önce kesinleşmiş mahkeme kararıyla tamamen kaldırılan bu tarhiyat, diğer şartların da sağlanması kaydıyla, anılan şirketin vergi indiriminden yararlanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Öte yandan, (Ç) Ltd. Şti., hakkında yapılan söz konusu tarhiyatın indirimin hesaplanacağı 2017 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden sonraki bir tarihte (örneğin 4/6/2018 tarihinde) kesinleşen yargı kararıyla tamamen kaldırılmış olması halinde 2017 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarih itibarıyla indirim şartlarını sağlayamadığından bu hesap dönemine ilişkin olarak söz konusu indirimden yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

Ancak, (Ç) Ltd. Şti. hakkında yapılan tarhiyatın 2017 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden sonraki bir tarihte kesinleşen yargı kararıyla tamamen kaldırılmış olması nedeniyle, söz konusu tarhiyat 2018 hesap dönemine ilişkin olarak verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde indirimden yararlanılmasını etkilemeyecektir.”

Buna göre, mükellef hakkında yapılan haksız bir tarhiyat, yargı kararıyla kaldırılırsa söz konusu mükellef vergi indiriminden yararlanır. Ancak, Tebliğ'de yapılan açıklamada ve verilen örneklerde, **söz konusu yargı kararının ilgili beyannamenin verilmesi gereken süreden sonra kesinleşmesi halinde, anılan beyannameye hesaplanan vergilerin, indirimden yararlanamayacağı belirtilmektedir.**

Söz konusu açıklamaya katılmıyoruz. Zira, haksız bir tarhiyat varsa ve bu tarhiyat kesinleşmiş bir yargı kararıyla kaldırılıyorsa, baştan beri yok hükmündedir. Dolayısıyla, vergi indiriminden yararlanmak için söz konusu yargı kararının ilgili beyannamelerin verilme tarihinden önce yahut sonra kesinleşip, kesinleşmediğinin bir önemi bulunmamaktadır. Buna göre, yargı

kararı ilgili beyannamenin & beyannamelerin verilme tarihinden sonra kesinleşmiş olsa bile, mükelleflerin Vergi Usul Kanununda yer alan düzeltme hükümleri uyarınca vergi indiriminden yararlanabilmeleri gerekir.

Ancak, Tebliğ’de yapılan açıklamalar uyarınca, belirtilen durumda olan mükelleflerin düzeltme talepleri reddedilecektir.

Netice itibarıyla görüşümüz, yapılacak yeni bir düzenleme ile hatalı olduğunu düşündüğümüz düzenlemenin değiştirilmesidir. Şayet söz konusu düzenleme değiştirilmezse, hatalı olduğunu düşündüğümüz düzenlemeden dolayı vergi indirim hakları reddedilen mükelleflerin, dava yoluna gitmeleri mümkündür.

2.3. İndiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk Lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması gerekmektedir:

Mükelleflerin vergi indiriminden yararlanabilmeleri için, indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dahil) 1.000.- TL’nin üzerinde vadesi geçmiş borçlarının bulunmaması gerekmektedir. Anılan 1.000.- TL’lik borcun hesabında vergi dairelerine verilmesi gereken vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergi asılları ile vergi cezalarının (**vergi ziyayı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının**) toplamı dikkate alınacak olup, borcun hangi döneme ait olduğunun önemi bulunmamaktadır.

Konuyla ilgili olarak Tebliğ’de verilen örnekler şu şekildedir:

“Örnek 1: (D) A.Ş. 2015, 2016 ve 2017 hesap dönemlerine ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri de kanuni süresi içerisinde ödemiştir. Ancak, 2017 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken sürenin son günü itibarıyla beyannamesini veren ve bu tarih itibarıyla Şubat 2018 vergilendirme dönemine ilişkin 18.500.-TL vadesi geçmiş katma değer vergisi borcu bulunan (D) A.Ş., diğer şartları sağlamış olsa da 2017 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanamayacaktır.

Örnek 2: 2017 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini 18/4/2018 tarihinde veren (E) Ltd. Şti.’nin bu tarih itibarıyla Kasım 2014 vergilendirme dönemine ait vadesi geçmiş 850.- TL gelir stopaj vergisi borcu ile vadesi geçmiş 2.600.- TL motorlu taşıtlar vergisi borcu bulunmaktadır.

Buna göre, (E) Ltd. Şti.’nin her ne kadar toplamda 3.450.- TL vadesi geçmiş vergi borcu bulunsun da vergi indirimini uygulamasında 1.000.- TL’lik sınırın aşılıp aşılmadığının tespitinde sadece beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler dikkate alınacağından, 2.600.- TL motorlu taşıtlar vergisi borcu dikkate alınmayacak ve 850.- TL’lik gelir stopaj vergisi borcu (E) Ltd. Şti.’nin vergi indiriminden yararlanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Örnek 3: 2/1/2018 tarihi itibarıyla vadesi geçmiş ve 2017 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken sürenin son günü itibarıyla ödenmemiş 2.000.- TL özel usulsüzlük cezası borcu bulunan (F) Ltd. Şti., 2017 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanamayacaktır.”

2.4. Vergi Usul Kanununun 359’uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması gerekir:

Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında, Vergi Usul Kanununun “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlıklı 359’uncu maddesinde sayılan kaçakçılık suçu teşkil eden fiilleri işlediği tespit edilenler, vergi indirim müessesesinden yararlanamazlar. Görüldüğü gibi fiilin işlendiğinin tespiti indirimden yararlanmaya engel olup, kesinleşme beklenmemektedir.

3. VERGİ İNDİRİMİNİN UYGULAMASI:

Vergi indirim tutarı, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin %5’i oranındadır. Ancak, vergi indirimi tutarı, her hal ve takdirde **1 milyon Türk lirasından fazla olamaz**. Buna göre, hesaplanan kurumlar vergisi 23.000.000 TL olan bir mükellefin yararlanabileceği vergi indirim tutarı 1.000.000 TL ile sınırlıdır.

Hesaplanan vergi indirimi tutarı, öncelikle bu beyannameler üzerinden ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilir. Vergi indirimi tutarının ödenmesi gereken vergiden fazla olması halinde ise kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilir. Bu süre içerisinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmez.

Vergi indiriminin uygulamasıyla ilgili olarak Tebliğ’de verilen örnek şu şekildedir:

“Örnek: (I) A.Ş. 2017 hesap dönemine ilişkin olarak kanuni süresinde verdiği kurumlar vergisi beyannamesinde beyan ettiği matrah üzerinden 100.000.-TL kurumlar vergisi hesaplanmıştır. Vergi indiriminden yararlanma şartlarının tamamını taşıyan (I) A.Ş.’nin 2017 hesap dönemine ait ödemiş olduğu geçici vergi tutarı 98.000.- TL’dir.

Vergi indirim tutarı = Hesaplanan kurumlar vergisi x İndirim oranı
= 100.000.- TL x 0,05
= 5.000.- TL

olarak hesaplanmıştır.

Buna göre, (I) A.Ş. vergi indiriminden aşağıdaki şekilde yararlanacaktır.

A. Hesaplanan Kurumlar Vergisi	100.000.- TL
B. Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı	5.000.- TL
C. Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı Ödenen Geçici Vergi 98.000.-TL	98.000.- TL
Ç. Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi (A-C)	2.000.- TL
D. Mahsup Edilen Vergi İndirimi Tutarı	2.000.- TL
E. Ödenecek Kurumlar Vergisi (Ç-D)	0.- TL
F. Devreden Vergi İndirimi Tutarı (B-D)	3.000.- TL

Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden indirilemeyen 3.000.- TL'lik vergi indirimi tutarı, 2017 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içerisinde (25/4/2019 tarihine kadar), mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecektir. (I) A.Ş. tarafından bu süre içerisinde mahsup edilemeyen vergi indirimi tutarları ise red ve iade olunmayacaktır.”

4. TİCARİ, ZİRAİ VEYA MESLEKİ KAZANCIN DİĞER GELİR UNSURLARIYLA BİRLİKTE BEYAN EDİLMESİ DURUMUNDA MÜKELLEFLERİN YARARLANABİLECEĞİ VERGİ İNDİRİM TUTARININ TESPİTİ:

Gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı indirim tutarı; ticari, zirai veya mesleki faaliyetler nedeniyle elde edilen kazançlar üzerinden hesaplanan vergiler ile sınırlıdır. Şayet gelir vergisi mükelleflerinin belirtilen kazanç türlerinin yanında başkaca gelirleri de varsa vergi indirim tutarı; ticari, zirai veya mesleki faaliyetler nedeniyle beyan edilen kazançların, toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edilecektir. Hesaplamaya ilişkin olarak, Tebliğ'deki örnek aşağıdaki gibidir:

“Örnek: Vergi indiriminden yararlanma şartlarının tamamını taşıyan Bayan (I), 2017 takvim yılında; 280.000.- TL ticari kazanç, 70.000.- TL de alacak faizi elde etmiştir. Bayan (I) bu dönemde 42.000.- TL geçici vergi ödemiştir.

Buna göre, Bayan (I) vergi indiriminden aşağıdaki şekilde yararlanacaktır.

A. Ticari Kazanç	280.000- TL
B. Menkul Sermaye İradı	70.000- TL
C. Gelir Vergisi Matrahı (A+B)	350.000- TL
Ç. Hesaplanan Gelir Vergisi	114.150- TL
D. Ticari Kazanç / Gelir Vergisi Matrahı (A/C)	0,80
E. Hesaplanan Gelir Vergisinin Ticari Kazanca İsabet Eden Kısım (Ç x D)	91.320- TL
F. Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı (E x % 5)	4.566- TL
G. Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı Ödenen Geçici Vergi 42.000.- TL	42.000- TL
Ğ. Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi (Ç - G)	72.150- TL
H. Vergi İndirimi Tutarı	4.566- TL
I. Ödenecek Gelir Vergisi (Ğ - H)	67.584.- TL

“

5. ŞARTLARIN İHLALİ:

Vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, **vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın** tarh edilir. Ancak, gecikme faizi uygulanır.

Ayrıca, indirimin hesaplanacağı beyannamenin **ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye** ilişkin beyanların gerçek durumu yansıtmadığının indirimden yararlandıktan sonra tespiti edilmesi nedeniyle yapılan **tarhiyatların kesinleşmesi** hâlinde de, indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, **vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın** tarh edilir. Vergi indirimi uygulamasında kesinleşmeden maksat; tarh edilen vergi ile kesilen cezaların idari yargı mercileri nezdinde dava konusu yapılmaması veya dava konusu edilmesi halinde tüm olağan kanun yollarının tüketilmesiyle neticesinde kesinleşmesidir. Bu takdirde, indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler açısından zamanaşımı, yapılan tarhiyatın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlayacaktır.

Saygılarımızla.