

DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 09.03.2017
Sirküler No : 2017/035

UYUMLU MÜKELLEFLERE SAĞLANAN VERGİ İNDİRİM TEŞVİKİ

2017/34 sayılı Sirkülerimizde 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.

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 teşviki sağlanmıştır.

Madde metni aşağıdaki gibidir:

“Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi

MÜKERRER MADDE 121- Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere), bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şartları taşıyanların yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilir. Şu kadar ki hesaplanan indirim tutarı, her hâl ve takdirde 1 milyon Türk lirasından fazla olamaz. İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla

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 2016 yılında 7,6 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 150'den fazla ülkede bulunan 1.401 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 67.000'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.

Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.

olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilir. Bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmez. Gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı indirim tutarı, ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edilir.

Söz konusu indirimden faydalanabilmek için;

1. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması (Her bir beyanname itibarıyla 10 Türk lirasına kadar yapılan eksik ödemeler bu şartın ihlali sayılmaz.),
2. (1) numaralı bentte belirtilen süre içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),
3. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması, şarttır.

İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilenler, bu madde hükümlerinden yararlanamazlar.

Bu madde kapsamında vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyası cezası uygulanmaksızın tarh edilir. Bu hüküm, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanların gerçek durumu yansıtmadığının indirimden yararlanıldıktan sonra tespiti üzerine yapılan tarhiyatların kesinleşmesi hâlinde de uygulanır ve bu takdirde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler açısından zamanaşımı, yapılan tarhiyatın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

Bu maddede geçen vergi beyannamesi ve vergi ibareleri, Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken vergi beyannameleri ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade eder.

Birinci fıkrada yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan tutarın %5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Bakanlar Kurulu, birinci fıkrada yer alan oranı ve tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, kanuni oran ve tutarına getirmeye; Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Vergi indirimi uygulaması **01.01.2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinden itibaren** uygulanmak üzere, 08.03.2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Buna göre, gerekli şartları sağlayan mükelleflerin 2018 yılında verilecek beyannamelere konu 2017 yılı kazançları üzerinden hesaplanan vergilerde indirim müessesesi uygulanmaya başlanacaktır. Aynı şekilde özel hesap dönemine tabi olup da yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesini 01.01.2018 tarihinden itibaren vermesi gereken mükellefler açısından da aynı durum geçerlidir.

Vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan vergi indirimi müessesesi ile ilgili düzenlemeler, aşağıda bilgilerinize sunulmuştur.

1. UYGULAMANIN KAPSAMI VE VERGİ İNDİRİM TUTARI:

Vergi indirimi uygulamasından, ilgili şartları sağlayan **ticari, zirai veya mesleki faaliyeti** nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile **finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç** olmak üzere kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilir.

Dolayısıyla, geliri sadece gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, ücret, değer artış kazancı veya arızı kazançlardan veya bunların birkaçından ibaret olan gelir vergisi mükellefleri indirimden yararlanamaz. Bunun yanı sıra, GVK'nun 54. Maddesindeki işletme büyüklüğü ölçüsünü aşmadığı için yıllık beyanname vermeyip stopaj suretiyle vergilenen çiftçiler de uygulama kapsamında değildir.

Vergi indirim tutarı; yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden **hesaplanan verginin %5'i** ile sınırlıdır. Anılan tutar, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilir. Buna göre, katma değer vergisi, stopaj, özel tüketim vergisi, damga vergisi ve diğer muhtelif vergi türlerinde indirim uygulaması yoktur.

Diğer taraftan indirim tutarı **1 milyon Türk lirasından** fazla olamaz. Söz konusu tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle dikkate alınır.

Bakanlar Kuruluna, % 5 olan vergi indirim oranı ile vergi indiriminin üst sınırı olan 1.000.000 TL'yi iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, tekrardan kanuni oran ve tutara getirmeye yetki verilmiştir.

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

Örnek 1: X A.Ş.'nin tek iştiğal konusu yıllara sari inşaat ve onarım işidir. X A.Ş. 2016 yılında yüklenmiş ve başlamış olduğı bir taahhüt işini 2017 yılında tamamlamıştır. İş sahibi X A.Ş.'ye yapmış olduğı ödemelerden 1.500.000 TL tutarında kurumlar vergisi kesintisi yapmıştır. 2017 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesinde beyana konu kurumlar vergisi matrahı 7.750.000 TL'dir. İlgili şartları sağlayan X A.Ş.'nin yararlanabileceğı vergi indirimi ve indirimle ilgili mahsup tutarı şu şekildedir:

Kurumlar Vergisi Matrahı	A	7.750.000
Hesaplanan Vergi	$B = A \times \% 20$	1.550.000
Mahsup Edilecek Vergiler (Kurumlar Vergisi Stopajı)	C	1.500.000
Mahsup Sonrası Ödenmesi Gereken Vergi	$D = B - C$	50.000
Vergi İndirimi	$E = B \times \% 5$	77.500
İndirim Sonrası Ödenecek Vergi	F	0
<u>Diğler Vergilerden Mahsup Edilecek Vergi İndirimi</u>	<u>$G = E - D$</u>	<u>27.500</u>

Yukarıda hesaplandığı üzere, vergi indirimi sonrasında X A.Ş.'nin ödenecek kurumlar vergisi çıkmamaktadır. Ayrıca, hesaplanan vergi indirimi (77.500 TL) ödenmesi gereken vergiden (50.000 TL) fazla olduğundan, 27.500 TL tutarı 2017 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme tarihi olan 25 Nisan 2018 tarihinden itibaren 1 yıl içerisinde mükellefin beyan üzerine tarh edilen diğler vergi borçlarından mahsup edilebilir. Buna göre mükellef 27.500 TL'yi **25 Nisan 2019 tarihine kadar** geçici vergi, katma değer vergisi, gelir vergisi stopajı, özel tüketim vergisi, damga vergisi gibi vergi borçlarına mahsup edebilir. Ancak 25 Nisan 2019 tarihine kadar mahsup edilemeyen tutarlar **red ve iade edilmez**.

Gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı indirim tutarı; ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle elde edilen kazançlar üzerinden hesaplanan vergiler ile sınırlıdır. Şayet gelir vergisi mükelleflerinin belirtilen kazanç türlerinin yanında başkaca kazançları da var ise vergi indirim tutarı; ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların, toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edilmelidir.

Örnek 2: Avukatlık yapmakta olan Bay (A)'nın 2017 yılında elde ettiğı kazanç ve iratlar şu şekildedir:

- Serbest meslek faaliyetinden elde edilen kazanç: 200.000 TL {Serbest meslek faaliyeti nedeniyle adına yapılan ödemelerden 50.000 TL tutarında gelir vergisi tevkifatı uygulanmıştır},
- Götürü gider uygulandıktan sonra kalan konut kira geliri: 36.000 TL,
- Hisse senedine sahip olduğı (B) A.Ş.'den net kar payı: 34.000 TL {(B) A.Ş. tam mükellef kurum olup, Bay (A)'ya yapmış olduğı kar payı ödemesi üzerinden 6.000 TL tutarında gelir vergisi tevkifatı uygulamıştır}

İlgili şartları sağladığı varsayımında, Bay (A)'nın yararlanabileceği vergi indirim tutarı şu şekilde hesaplanmıştır:

Serbest Meslek Kazancı	A	200.000
Gayrimenkul Sermaye İradı	B	36.000
Menkul Sermaye İradı ¹	C	20.000
Vergiye Tabi Matrah	$D = A + B + C$	256.000
Hesaplanan Gelir Vergisi	E	81.250
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	$F = G + H$	56.000
<i>Serbest Meslek Faaliyetine Konu Kesintiler</i>	G	50.000
<i>Menkul Sermaye İradına Konu Kesintiler²</i>	H	6.000
Kesintiler Sonrası Ödenecek Gelir Vergisi	$I = E - F$	25.250
Serbest Meslek Kazancının Toplam G.V. Matrahı İçindeki Payı	$J = A / D$	0,78
Vergi İndirimi	$K = E \times J \times \% 5$	3.174
Vergi İndirimi Sonrası Ödenecek Gelir Vergisi	$L = I - K$	22.076

Yukarıdaki tabloda hesaplandığı üzere, Bay (A)'nın yararlanabileceği vergi indirim tutarı; hesaplanan gelir vergisinin serbest meslek kazancına ait olan kısmı üzerinden hesaplanmıştır.

2. VERGİ İNDİRİMİ UYGULAMASININ ŞARTLARI:

Vergi indirimi uygulamasından yararlanmak için aşağıdaki şartların **topluca** sağlanması gerekir:

- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması gerekir. Anılan beyannamelerden kasıt, yalnızca gelir veya kurumlar vergisi değil, diğer tüm vergi türlerine ait beyannamelerdir.

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

Her bir beyanname itibarıyla 10 Türk lirasına kadar yapılan eksik ödemeler de şartın ihlali sayılmaz.

¹ GVK'nın 22/2 maddesi uyarınca kar payının yarısı istisna olup, GVK'nın 86/1-c maddesi uyarınca kalan kısmı beyanname dahil edilmelidir.

² GVK'nın 22/2 maddesi uyarınca, kar payı üzerinden tevkif edilen 6.000 TL tutarının tamamı beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.

- ii. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait süre içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerekir.

Diğer taraftan, yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre **tamamen** ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz. Ancak, tarhiyatların bir kısmı ortadan kaldırılsa bile, şart ihlal edilmiş sayılır.

- iii. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla **1.000 Türk lirasının üzerinde** vadesi geçmiş vergi aslı ve vergi cezası borcu bulunmaması gerekir.

Yukarda geçen vergi beyannamesi ve vergi ibareleri, Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken vergi beyannameleri ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade etmektedir.

Getirilen düzenleme uyarınca, vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında, Vergi Usul Kanununun anılan 359'uncu maddesinde sayılan kaçakçılık suçu teşkil eden fiilleri işlediği **tespit edilenler**, vergi indirim müessesesinden yararlanamazlar.

Vergi Usul Kanununun 367'nci maddesi uyarınca, vergi incelemesine yetkili olanlar yaptıkları inceleme sırasında 359'uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit etmeleri durumunda vergi suçu raporu düzenleyerek, ilgili birimler vasıtasıyla Cumhuriyet Savcılığı'na suç duyurusunda bulunmalıdırlar. Yukarıda yer verilen "tespit edilenler" ifadesinden, haklarında vergi suçu raporu düzenlenen mükelleflerin kastedildiği görüşündeyiz.

Bilindiği üzere, 306 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (R.G. 18.06.2002 - 24789) uyarınca, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusunda bulunulmaması gerekir. Anılan düzenleme uyarınca, vergi inceleme elemanları yapmış oldukları incelemelerde mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi bilmeden kullandığı sonucuna varıyorlar ise vergi suçu raporları düzenlenmemekte ve Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurusunda bulunmamaktadırlar.

Buna göre, mükelleflerin mal veya hizmet satın aldıkları tedarikçileri hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla belge düzenlemek / kullanmak nedeniyle vergi suçu raporu bulunsa dahi, mal veya hizmet alımı yapan mükellefler hakkında yukarıda belirtilen düzenleme uyarınca vergi suçu raporu düzenlenmezse, anılan mükellef yönünden VUK'un 359'uncu maddesinde belirtilen suçların işlendiğine dair herhangi bir tespitin bulunmadığı kabul edilmelidir. Buna göre de, söz konusu mükellef ilgili diğer şartları sağlar ise vergi indirimi müessesesinden yararlanmalıdır.

3. ŞARTLARIN İHLALİ:

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

Ayrıca, indirimin hesaplanacağı beyannamenin **ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye** ilişkin beyanların gerçek durumu yansıtmadığının indirimden yararlanıldıktan sonra tespiti üzerine yapılan **tarhiyatların kesinleşmesi** hâlinde de, indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyai cezası **uygulanmaksızın** tarh edilir. İndirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler açısından zamanaşımı, yapılan **tarhiyatın kesinleştiği** tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde; **verginin kesinleşmesinin**, dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle, verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek duruma gelmesini ifade ettiği açıklanmıştır. Buna göre, henüz kesinleşmeyen tarhiyatlar, örneğin dava aşamasındaki tarhiyatlar, yönünden yukarıda belirtilen hüküm uygulanmaz.

4. VERGİ İNDİRİMİ UYGULAMASININ YÜRÜRLÜK ZAMANI:

6824 sayılı Kanunun 25/a maddesi uyarınca, vergiye uyumlu mükelleflere tanınan vergi indirimi uygulaması; **01.01.2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinden itibaren** uygulanmak üzere, 08.03.2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Buna göre, gerekli şartları sağlayan mükelleflerin 2018 yılında verecekleri beyannamelere konu 2017 yılı kazançları üzerinden hesaplanan vergilerde indirim uygulaması başlayacaktır. Diğer taraftan, 2016 yılı kazançlarına konu gelir vergisi yahut kurumlar vergisi beyannamelerinde hesaplanan vergiler için indirim uygulanmayacaktır. Ancak 2016'da başlayıp 2017'de biten bir özel hesap döneminin yıllık beyannamesi 01.01.2018 tarihinden sonra verilecek ise bunlar da indirim uygulamasından yararlanabilir.

Ayrıca vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan vergi indirimi uygulamasına ilişkin olarak Maliye Bakanlığına usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir.

Saygılarımızla.