

Sirküler Tarihi : 08.10.2008
Sirküler No : 2008/098

2003 YILINDA YAPILAN FON PAYI KESİNTİLERİNİN İADESİ İMKANI DOĞMUŞTUR

(13 Sayılı 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri)

1. GİRİŞ :

Bilindiği gibi 4842 sayılı Kanunla, 1.1.2004 tarihinden itibaren fon payı uygulaması kaldırılmıştır. Bu Kanun'un geçici 1'inci maddesinin 2'nci fıkrasında, 2003 yılı gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi tutarlarından ayrıca fon payı hesaplanmayacağı belirtildikten sonra, bu kazanç ve iratlara ilişkin olarak 2003 yılı içinde kesinti yoluyla ödenen fon paylarının (yıllara sari inşaat ve onarım işi ile uğraşanlarda 2003 yılı öncesinde ödenenler dahil) mahsup ve iadeye konu edilemeyeceği hükmüne bağlanmıştır. 2003/106 sayılı Sirkülerimizde, söz konusu fon paylarının mahsup ve iadeye konu edilememesi hükmünün açıkça hukuka ve Anayasa'ya aykırı olduğu belirtilerek, kesinti yoluyla alınan bu fon paylarının gelir veya kurumlar vergisinden mahsup ya da iadesini veyahut en azından gider yazılmasını mümkün kılacak bir kanuni düzenlemenin yapılması gerektiğini ifade etmiştik.

Maliye Bakanlığı 1.7.2003 tarih ve 028164 muktezasında, 3824 sayılı Kanun'un 19'uncu maddesi hükmüne aykırı olduğu gerekçesi ile bu fon paylarının gider yazılamayacağını belirtmiştir. (2003/133 sayılı Sirkülerimiz)

Bu çarpık tablonun yarattığı haksızlık 5228 sayılı Kanun'un geçici 4'üncü maddesi ile kısmen giderilerek, mahsup ve iadeye konu edilemeyen fon paylarının sınırlı bir şekilde gider yazılmasına imkan tanımıştır. 2004/156 sayılı Sirkülerimizde açıklanan söz konusu geçici 4'üncü maddeye göre, 4842 sayılı Kanun'un geçici 1'inci maddesi uyarınca mahsup ve iadeye konu olmayan fon paylarının, 2003 yılı beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisi tutarlarının % 10'unu aşan kısmı 2004 yılında gider yazılabilmektedir. Bu fon paylarının 2003 yılı gelir veya kurumlar vergisi tutarının % 10'unu aşmayan kısmı ise gider yazılamamıştır. Yıllara sari inşaat işleri ile uğraşanlar ise, söz konusu gider kaydını inşaat işinin bitirilip beyan edildiği dönemde yapabilmişler veya yapabileceklerdir.

2. ANAYASA MAHKEMESİ FON PAYLARININ MAHSUP VE İADEYE KONU EDİLEMEYECEĞİ HÜKMÜNÜ İPTAL ETMİŞTİR :

4842 sayılı Kanun'un geçici 1'inci maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan "... **bu kazanç ve iratlara ilişkin olarak vergilendirme dönemi içinde ödenen fon payları mahsup ve iadeye konu olmaz**" bölümünün, Anayasa'nın 10. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemi ile açılan davada [Anayasa Mahkemesi E: 2004/94, K: 2008/83 Sayılı Kararı ile](#) söz konusu bölümün Anayasaya aykırı olduğuna ve iptaline 20.3.2008 tarihinde oybirliği ile karar vermiştir. Bu karar 1.7.2008 tarih ve 26923 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Böylece 2003 yılında kesinti yoluyla ödenen fon paylarının mahsup ve iadeye konu edilmesinin önündeki engel ortadan kalkmıştır.

3. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU SİRKÜLERİ :

Maliye Bakanlığı ekte bilgilerinize sunulan 25.9.2008 tarih ve 13 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirkülerinde, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı üzerine, **2003 yılı vergilendirme dönemine ilişkin olarak daha önce mükelleflerce ödenen ancak mahsup ve iadeye konu edilmeyen fon payı tutarlarının, 2003 yılına ilişkin gelir ve kurumlar vergisi tutarlarının % 10'unu aşmayan kısımlarının, 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalar çerçevesinde mahsup ve iade edilebilmesinin mümkün bulunduğunu açıklamıştır.**

4. İADE ŞEKLİ :

13 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirkülerinde mahsup ve iade işlemlerinin 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde belirtilen esaslar çerçevesinde yapılacağı belirtilmiştir. Bilindiği gibi söz konusu Tebliğ,

- Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden mahsubu ve kalan kısmın iadesi,
- Geçici verginin mahsup ve iadesi ile,
- Vergi hatalarından kaynaklanan iade işlemlerine ilişkin düzenleme ve açıklamaları içermektedir.

Her ne kadar 13 sayılı KVK Sirküleri'nde bu kategorilerden hangisine ilişkin esasların uygulanacağı belirtilmemişse de, fon payı iadelerinin, Tebliğ'in 3'üncü bölümünde açıklanan, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin vergi hatası kapsamında düzeltilmesine ilişkin esaslara göre gerçekleştirileceği anlaşılmaktadır. Buna göre söz konusu iade "*diğer vergi borçlarına mahsup*" veya "*nakden iade*" şeklinde yapılabilecektir. Her halükarda vergi dairesine mahsup veya iade talebini içeren bir dilekçe verilmelidir. Vergi daireleri 2003 yılı gelir veya kurumlar vergisi tutarının % 10'unu aşmayan fon paylarının mahsuben veya nakden iadesini gerçekleştirecek olup, fon paylarının ödendiğine ilişkin belgelerin ibrazını talep edebilir. Düzeltme işlemi ile iade işleminin farklı vergi daireleri tarafından gerçekleştirilmesi durumunda ödemeye ilişkin belgelerin ibrazı zorunludur. Vergi dairelerinin bu düzeltme ve iade taleplerinin incelemeye sevk etmeksizin yerine getirmesi esastır.

İade talebinde bulunmak zorunlu değildir. İade formaliteleriyle uğraşmak istemeyen mükellefler herhangi bir müracaatta bulunmayabilirler.

252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "*Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade*" başlıklı 3.2. numaralı bölümü aynen aşağıdaki gibidir :

"... Fazla veya yersiz olarak vergi tahakkuk ettirilmesine neden olan vergi hatasının düzeltilmesi halinde, vergi hatası nedeniyle fazla olarak tahakkuk ettirilmiş verginin ödenmiş olması şartıyla, verginin mükellefe iadesi gerekmektedir.

Vergi borçlarına mahsup talebi halinde bu talebin bir dilekçe ile vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Düzeltme işlemi ile iade işleminin aynı vergi dairesi tarafından gerçekleştirilmesi durumunda iade işlemi için dilekçe dışında ayrıca bir belge ibrazına gerek yoktur. Vergi dairelerinin farklı olması halinde hata nedeniyle fazladan tahakkuk etmiş olan verginin ödendiğini gösteren belgenin ibrazı gereklidir.

Mahsubu talep eden vergi borçları için, mükellefin vergi hatasının düzeltilmesini ilgili vergi dairesine dilekçe ile haber verdiği tarih itibarıyla mahsup işlemi yapılmış sayılır ve mahsubu talep edilen vergi borçları için bu tarihten itibaren gecikme zammı hesaplanamaz...."

Muhtelif nedenlerle işi bırakmış olan, dolayısıyla gelir vergisi mükellefiyeti terkin edilmiş bulunan mükelleflerin de iade talebinde bulunabileceklerini düşünüyoruz. Keza tasfiye olmuş kurumların ortakları da iade talebinde bulunabileceklerdir. Birleşme veya devir hallerinde ise birleşilen veya devralan kurum infisah eden kuruma ait fon paylarının iadesi için müracaatta bulunabilecektir.

5. ÖRNEK :

Mükellefin 2003 yılı içersinde kesinti yoluyla ödediği vergi 50.000 YTL'dir. Söz konusu yıla ilişkin tahakkuk eden kurumlar vergisi ise 300.000 YTL olup, bunun % 10'u olan (300.000 x % 10=) 30.000 YTL'yi aşan fon payı tutarı 20.000 YTL 2004 yılında gider yazılmıştır.

Bu mükellef 2003 yılında ödediği fon payının gider yazamadığı kısım olan (yani 2003 yılı kurumlar vergisi tutarının % 10'unu aşmayan) 30.000 YTL'nin nakden veya mahsuben iadesini talep edebilecektir.

Sirkülerde açıkça belirtilmese de, yukarıdaki örnekte gider yazılan 20.000 YTL'lik kısmın, daha önce gider yazılmak suretiyle kısmen telafi edildiği gerekçesiyle mahsup ve iadeye konu edilemeyeceği anlaşılmaktadır. Bizim anlayışımıza göre Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararından sonra söz konusu kısmın da iadesinin önündeki engel kalkmıştır. Ancak bu kısma ilişkin iade taleplerinin vergi dairelerince yerine getirilmeyeceği açıktır. Bu takdirde dava yoluyla iadenin gerçekleştirilmesi ihtimali üzerinde durulabilir.

6. NAKDEN VEYA MAHSUBEN TAHSİL EDİLEN TUTARLARIN MUHASEBELEŞTİRİLME ŞEKLİ:

13 sayılı KVK Sirküleri'ne istinaden nakden veya mahsuben tahsil edilen fon payı tutarları,

- 2003 veya 2004 yılında gider yazılıp kanunen kabul edilmeyen gideri (KKEG) olarak dikkate alınmışsa "*vergiye tabi olmayan gelir*" olarak,
- KKEG olarak dikkate alınmamışsa "*vergiye tabi gelir*" olarak,
- Halen peşin ödenen vergi ve fon hesabında bekletiliyorsa, bu hesabın kapatılması suretiyle kayıtlara intikal ettirilmelidir.

7. FON PAYLARININ NE ZAMAN KADAR NAKDEN VEYA MAHSUBEN İADESİNİN TALEP EDİLEBİLECEĞİ :

Bilindiği gibi Vergi Usul Kanunu'nun 126'nci maddesine göre, zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Fon paylarının iadesi Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararından sonra mümkün hale geldiğine göre, düzeltme zamanaşımının da bu tarihten itibaren başladığının kabulü gerekir. Ancak söz konusu tutarlar fuzulen tahsil edilen vergiler faslından iade edileceğinden, katılmasak da, 2008 yılı sonunda düzeltme zamanaşımına uğrayacağı yönünde görüşler ileri sürülebilir. Bu nedenle söz konusu tartışmanın yaşanmaması bakımından iade taleplerinin 2008 yılı sonuna kadar yapılmasını öneririz.

Saygılarımızla.

“T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri/13

Konusu : 4842 sayılı Kanunun Geçici 1 inci maddesi çerçevesinde mahsup ve iadeye konu olmayan fon paylarının red ve iadesi
Tarihi : 25 /09/2008
Sayısı : KVK-13/2008-4/4842 sayılı Kanun-1
İlgili Olduğu Maddeler : 4842 sayılı Kanun Geçici Madde 1 ve 4
İlgili Olduğu Kazanç Türleri : Ticari Kazanç, Kurum Kazancı

1. Giriş:

Anayasa Mahkemesinin, 1/7/2008 tarihli ve 26923 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 20/3/2008 tarihli ve 2004/94 esas, 2008/83 sayılı Kararıyla 4842 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "... bu kazanç ve iratlara ilişkin olarak vergilendirme dönemi içinde ödenen fon payları mahsup ve iadeye konu olamaz." hükmünün iptal edilmesi üzerine daha önce mahsup ve iadeye konu olmayan fon payı tutarların red ve iadesine ilişkin açıklamalar bu sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.

2. Yasal Düzenleme:

4842 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinde;
"Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü ve Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi gereğince vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar, Aralık 2003 dönemi ile ilgili olarak hesapladıkları fon payını, bu Kanunun 37 nci maddesinin (3) numaralı fıkrası ile kaldırılan hükümler çerçevesinde öderler.

2003 yılı vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak 1.1.2004 tarihinden sonra verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi tutarlarından ayrıca fon payı hesaplanmaz, **bu kazanç ve iratlara ilişkin olarak vergilendirme dönemi içinde ödenen fon payları mahsup ve iadeye konu olmaz.**

2004 yılı Ocak ayı gelir ve kurumlar vergisi tahsilatından bu Kanunun 38 inci maddesi hükümleri çerçevesinde pay verilmez."

hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, 4842 sayılı Kanuna 5228 sayılı Kanunla eklenen Geçici 4 üncü maddede;
"Bu Kanunun geçici 1 inci maddesi uyarınca mahsup ve iadeye konu olmayan fon paylarının 2003 yılı vergilendirme dönemlerine ilişkin 1.1.2004 tarihinden sonra verilen ve 31.12.2004 tarihinden önce sona eren özel hesap dönemlerine ilişkin olarak verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi tutarlarının % 10'unu aşan kısmı beyannamenin verildiği döneme ilişkin kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınır. Ancak, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinden, kâr veya zararı yukarıda belirtilen vergilendirme dönemlerinden sonra tespit edilerek beyan edileceklerle ilgili fon paylarının, bu işlere ilişkin kâr veya zararın beyan edildiği yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin % 10'unu aşan kısmı, beyannamenin verildiği dönemin kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınır."

hükmüne yer verilmiştir.

3. Anayasa Mahkemesinin Kararı Üzerine Yapılacak İşlemler

Önceki bölümde belirtilen yasal düzenleme uyarınca, mükelleflerce 2003 yılı vergilendirme dönemi içinde ödenen fon payları mahsup ve iadeye konu edilmemiş, söz konusu fon paylarının; 2003 yılı vergilendirme dönemine ilişkin olarak 1/1/2004 tarihinden sonra verilen ve 31/12/2004 tarihinden önce

sona eren özel hesap dönemlerine ilişkin olarak verilen yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi tutarlarının % 10'unu aşan kısmı, beyannamenin verildiği döneme ilişkin kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmıştır.

1/7/2008 tarihli ve 26923 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Anayasa Mahkemesi Kararıyla 4842 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "...bu kazanç ve iratlara ilişkin olarak vergilendirme dönemi içinde ödenen fon payları mahsup ve iadeye konu olamaz." hükmü iptal edilmiş bulunmaktadır.

Anılan Karar üzerine, 2003 yılı vergilendirme dönemine ilişkin olarak daha önce mükelleflerce ödenen ancak mahsup ve iadeye konu edilmeyen fon payı tutarlarının, ilgili döneme ilişkin olarak verilen yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi tutarlarının % 10'unu aşmayan kısmının, mahsup ve iade edilebilmesi mümkün bulunmaktadır.

Buna göre, söz konusu mahsup ve iade işlemleri, 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar çerçevesinde yerine getirilecektir."