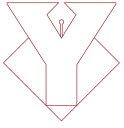
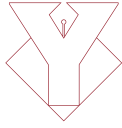


YAKLAŞIM

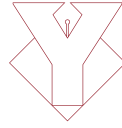
Dün, Bugün, Yarın.



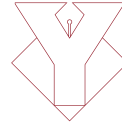
**VERGİ
MUHASEBE**



**SOSYAL
GÜVENLİK**



**İŞ
HUKUKU**



**ÖZEL
KONULAR**

Başlıklar İtibari İle
Orta Vadeli Vergi
Hedefleri ve
Değerlendirmeler

Mustafa ÇOLAK

Kurumların Aktifinde Kayıtlı
Bulunan Gayrimenkullerin
Tesliminde KDV
Uygulamasında Son Durum

Nuri Değer

Orta Vadeli
Programın
Vergisel Özellikleri

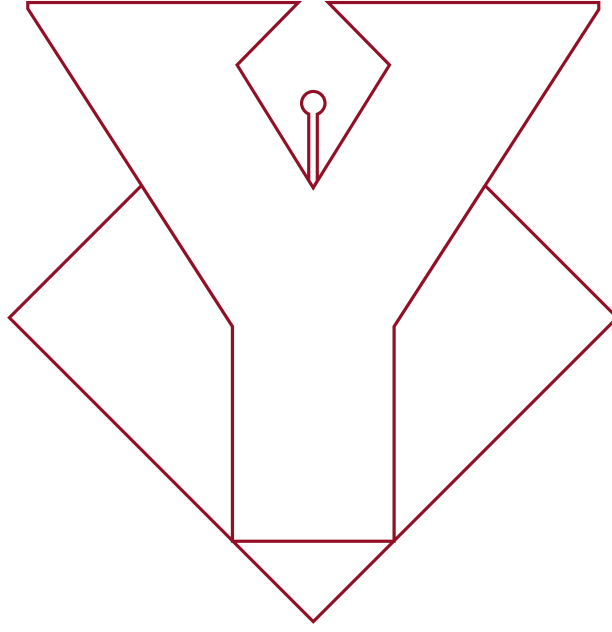
Haldun DARICI

Ferdi İşletmeler İle Kollektif
Ve Adi Komandit Şirketlerin
Sermaye Şirketlerine
Devrinde Katma Değer
Vergisi Ertelemesi

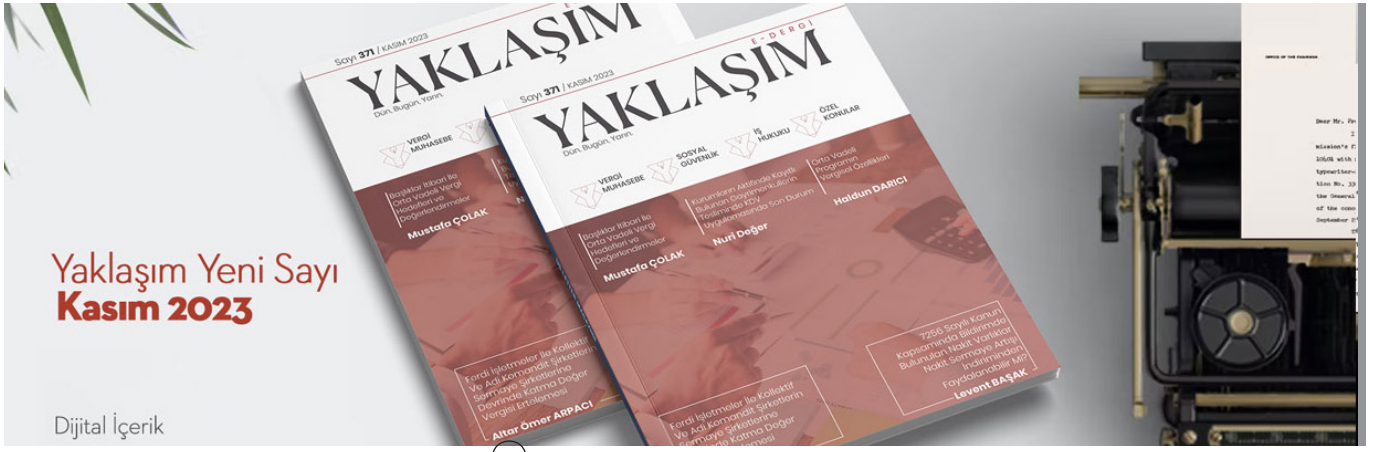
Altar Ömer ARPACI

7256 Sayılı Kanun
Kapsamında Bildirimde
Bulunulan Nakit Varlıklar
Nakit Sermaye Artışı
İndiriminden
Faydalanabilir Mi?

Levent BAŞAK



Dün, Bugün, Yarın.



Yaklaşım Yeni Sayı Kasım 2023

Dijital İçerik

DERGİDE BU AY

VERGİ – MUHASEBE

1 Kurumların Aktifinde Kayıtlı Bulunan Gayrimenkullerin Tesliminde KDV Uygulamasında Son Durum

Nuri DEĞER

2 Başlıklar İtibari ile Orta Vadeli Hedefleri ve Değerlendirmeler

Mustafa ÇOLAK

3 Türkiye’de Dolaylı-Dolaysız Vergiler ve Enflasyonun Vergi Gelirlerine Etkisi

Yusuf KILDİŞ

4 Orta Vadeli Programın Vergisel Özellikleri

Haldun DARICI

5 Ferdi İşletmeler ile Kollektif Ve Adi Komandit Şirketlerin Sermaye Şirketlerine Devrinde Katma Değer Vergisi Ertelemesi

Altar Ömer ARPACI

6 7256 Sayılı Kanun Kapsamında Bildirimde Bulunulan Nakit Varlıklar Nakit Sermaye Artışı İndiriminden Faydalanabilir Mi?

Levent BAŞAK

7 Yurt Dışında Alt Yüklenici Olarak Yapılan İnşaat Hizmetlerinin Vergisel Açidan Değerlendirilmesi

Ertan AYDOĞAN

8 7456 Sayılı Kanunla Taşınmaz Satışlarında Vergilemeye ve Taşınmazların Kısmi Bölünmeye Konu Edilmesine Yönelik Olarak Yapılan Değişikliklerin Kündelenmesi

Fırat INSEL

9 Anonim Şirket Aktifinde Bulunan Gayrimenkulün Finansal Kiralama Kanunu Kapsamında Geri Alınması

Salih ÇALAL

10 Enflasyon Düzeltmesinde Reel Olmayan Finansman Maliyeti ile Finansman Gider Kısıtlaması İlişkisi

Ferhat FAHRAN

11 İlk Defa Halka Arz Edilen Kurumlarda Kurumlar Vergisi Oran İndirimi

Bilal SIRÇA

12 Tarımsal İşletmelerde Ekim ve Sayım Beyanları

Mustafa ALPASLAN

13 Ülke Dışında Yapılan Test Giderleri Emtianın Gümrük Kıymetine Eklenir Mi?

SOSYAL GÜVENLİK

1 Yurt Dışı Borçlanmasında Sigortalılık Başlangıcının Tespiti

Sevgi ÜVEDİ

2 “Mahkemelerce Göreve İade Edilen Sigortalı İçin İşveren Sorumluluğu, Sigortalının Samimi Olması İle Başlar” Tartışması

Mustafa İTİŞKEN

3 Hangi Hallerde İşyeri Bildirgesinin Verilmemesi Durumunda İdari Para Cezası Uygulanmamaktadır?

Murat ARAZ

4 SGK Açısından İşyeri Devri ve Sonuçları

Mahmut ÇOLAK

5 Asgari Ücret Desteği Neden Azalır?

Eyüp Sabri DEMİRCİ

İŞ HUKUKU

1 Toplu İş Sözleşmesi Sürecinde İşçi ve İşveren Sendikalarının Yetkili Olmasının Şartları

Arif TEMİR

2 Yeni İş Arama İzni ve Ücreti Bildirim Öneli Tanınmayan İşçiye Verilir Mi?

Erol GÜNER

3 İş Hukukunda Zamanaşımı

Cumhur Sinan ÖZDEMİR

4 Tüm Yönleriyle Geçici İş İlişkisi Hakkında Bilinmesi Gerekenler

Fahrettin YÜKSEK

5 İş Kazalarında Yapılacak Hukuki İşlemler Ve Sağlanan Yardımlar

Yasin KULAKSIZ

6 Kısmi Süreli Konut Kapıcılığının Sosyal Güvenlik ve Çalışma İlişkileri Yönünden Ele Alınması Ve Değerlendirilmesi-II

Raşit ULUBEY & Emre Furkan ULUBEY

7 Çalışanlara Ait Kişisel Verilerin İşverenlikçe İşlenme Şartları

Çetin SONKAYA

8 Çalışan Kadınların Hamilelik Ve Doğum Sonrası Hakları İle İlgili Bilinmesi Gerekenler

Ahmet AÇAR

ÖZEL - DİĞER

1 Limited Şirketlerde Ortakların Yan Edim Yükümlülüğü

Özdem SATICI TOPRAK

2 Limited Şirketin Anonim Şirkete Dönüşmesi Halinde Ortaklara Verilen Hisse Senetlerinin İlk İktisap Tarihi

Ufuk ÜNLÜ

3 Limited Şirketlerde Ortakların Sadakat Yükümlülüğü

Mustafa YAVUZ

HUKUK

1 Geç Ödenen Kamulaştırma Bedeli İçin Sadece Kanuni Faiz Mi Ödenir?

Hasan Basri CAN

2 Vergiye Uyumlu Mükellef İndiriminin Kapsamı Hakkında Güncel Danıştay Kararı

Yiğit YILDIZ



YAZAR Nuri DEĞER YMM

I- Giriş

15.07.2023 Tarih ve 32249 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe 7456 sayılı Kanun ile 3065 sayılı Kanun yer alan gayrimenkul istisnası konusunda yapılan düzenlemeler aşağıda ele alınmıştır.

Öte yandan 7456 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler konusunda, 07.09.2023 Tarih ve 32302 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandığı tarihten itibaren yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 47 Seri No.lu Tebliğde açıklamalara yer verilmiştir.

II- 7456 SAYILI KANUNLA KDV GAYRIMENKUL İSTİSNASI KONUSUNDA YAPILAN DÜZENLEMELER

1- 15.07.2023 Tarihinden İtibaren Kurumların Aktifine Kaydedilen Taşınmazların Satışında Yapılan Düzenlemeler

15.07.2023 tarihli ve 32249 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 7456 sayılı Kanun’un 7. maddesi ile 3065 sayılı Kanun’un (17/4-r) maddesinde yapılan değişiklikle kurumların aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde KDV istisnası uygulaması 15.07.2023 tarihi itibarıyla kaldırılmış olup, bu tarihten itibaren kurumların aktifine kaydedilen taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler genel hükümler çerçevesinde KDV’ye tabi olacaktır.

Yukarıda yer alan açıklamalardan da anlaşılacağı gibi 15.07.2023 tarihinden itibaren kurumların aktifinde kayıt edilen taşınmazlar, iki sene aktifte kalsa bile satışında istisna uygulaması son bulduğundan genel hükümler çerçevesinde

suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde KDV istisnası uygulamasına devam edilecektir.

Başka bir deyişle 3065 sayılı Kanuna 7456 sayılı Kanunla eklenen Geçici 43. madde uyarınca, 15.07.2023 tarihinden önce kurumların aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların 15.07.2023 tarihinden itibaren kurumlar tarafından satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde 3065 sayılı Kanun'un (17/4-r) maddesinde 7456 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi KDV istisnası uygulamasına devam edilecektir.

III- KURUMLARIN, BELEDİYELER VE ÖZEL İDARELERE AİT GAYRİMENKUL SATIŞLARI

KDV Kanunu'nun 5615 sayılı Kanun'un 13. maddesiyle değişik 17. maddesinin 4. fıkrasının (r) bendi hükmü ile "Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleriyle gayrimenkullerin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık gayrimenkul ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri" KDV'den istisna edilmiştir.

KDV Kanunu'nun 5615 sayılı Kanunla değişik 17/4-r maddesinde birbirleriyle bağıntılı iki istisna düzenlenmektedir. Bunlardan birincisi, kurumların aktifinde veya belediyeler ile özel idarelere mülkiyetindeki gayrimenkuller ile iştirak hisselerinin satılması, ikincisi ise borç nedeniyle bankalara gayrimenkul ve iştirak hisseleri devir ve teslim işlemleridir.

Her ne kadar 7456 sayılı Kanunla kurumların, belediyeler ve özel idarelere ait gayrimenkul satışlarına KDV istisnası uygulamasında bir sınırlama getirilmiş ise de, 15.07.2023 tarihinden önce ise anılan kurumların aktifinde kayıtlı gayrimenkuller için istisna uygulaması devam ettiğinden, söz konusu istisnadan yararlanmanın şartları konusuna bir göz atmakta fayda vardır.

23.06.2010 tarih ve 58 No.lu KDV Sirkülerinin "3.4. İki Tam Yıl Süreyle Sahip Olunan

KDV'ye tabi olacaktır.

2- 05.07.2023 Tarihinden Önce Kurumların Aktifinde Kayıtlı Bulunan Gayrimenkullerin Satışı

3065 sayılı Kanuna 7456 sayılı Kanunla eklenen Geçici 43. maddede, "Bu maddenin yürürlük tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için bu maddeyi ihdas eden Kanunla, bu Kanun'un 17. maddesinin (4) numaralı fıkrasının (r) bendinde yapılan değişiklik öncesi hükümler uygulanır." hükmü yer almaktadır.

Madde hükmü gereğince, 15.07.2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazların, bu tarihten itibaren kurumlar tarafından satışı

Taşınmazların Satışı" bölümünde; KDVK'nun 17/4-r maddesine göre, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV'den müstesnadır.

Bu hüküm uyarınca, kurumların aktiflerinde, belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların (arsa, arazi, bina) satışı KDV den istisna olup, bu satışların müzayede suretiyle gerçekleşmesinin belirtilen duruma etkisi yoktur.

Örnek 6: İl Özel İdaresi, 1975 yılında inşa ettirdiği ve o tarihten bu yana da bölümler halinde kiraya verdiği bir iş hanının sinema, düşün ve konferans salonları ile büro olarak kullanılan yirmi ayrı bölümünü ihale yoluyla satışa çıkarmıştır.

İl Özel İdaresi adına kayıtlı bulunan muhtelif sayıda taşınmazın devamlılık arz edecek şekilde satışı ticari faaliyet sayılacağından bu faaliyetler nedeniyle adı geçen il özel idaresine bağlı iktisadi işletme oluşacaktır. Bu iktisadi işletme tarafından yapılacak satışlar, müzayede yoluyla yapılsa dahi Kanun'un 17/4-r maddesindeki istisna hükmü kapsamında değerlendirilemeyeceğinden genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır."

KDV Kanunu'nun 17/4-r madde hükmü uyarınca, kurumların en az iki tam yıl (iki tam yıl deyimi iki tam takvim yılını değil 730 gün olarak anlaşılmalıdır.) süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleriyle gayrimenkullerinin satışı KDV'den istisna edilmiştir.

Buna göre, gayrimenkul şirket aktifinde en az iki tam yıl (iki tam yıl deyimi iki tam takvim yılını değil 730 gün olarak anlaşılmalıdır.) beri kayıtlı ve şirket gayrimenkul ticareti ile uğraşmıyorsa, KDV istisnasından yararlanabilir. İstisnadan yararlanmak için YMM raporu gerekmemektedir. Diğer taraftan, gayrimenkul satışından zarar doğsa bile diğer şartların varlığı halinde istisnadan yararlanabilecektir .

Kurumların en az 2 tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan gayrimenkullerin satışında KDV istisnasının uygulanabilmesi için aranan şartlar şunlardır;

- 1- İstisnadan Yararlananlar
Madde hükmüne göre, istisnadan;
. Kurumlar,
. Belediyeler,
. Özel idareler
yararlanabilir.

Buna göre istisnadan yararlanabilmesi için kurum olunması gerekir.

Başka bir deyişle KV mükellefi olmayan başka bir deyişle GV mükelleflerinin istisnadan yararlanması mümkün değildir. İstisnadan yararlanacak kurumun dar veya tam mükellef olması istisnanın uygulanması bakımından önemli değildir.

2- Gayrimenkullerin En Az 2 Tam Yıl Süreyle Aktifte Bulundurulması

İstisnadan yararlanmak için gayrimenkulün

iki tam yıl süreyle kurumun aktifinde bulunması yeterlidir.

Belediyeler ve il özel idarelerinin bünyesinde bulunan iktisadi işletmelerin aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan ve bu iktisadi işletmeler tarafından ticareti yapılmayan taşınmazların satışı, 3065 sayılı Kanun'un (17/4-r) maddesine göre KDV'den istisna olacaktır.

Başka bir deyişle kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alması koşulu ile gayrimenkullerinin satışı nedeniyle oluşan bedel, başkaca bir şart aranmaksızın KDV'den istisna tutulmuş bulunmaktadır.

En az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların 3065 sayılı Kanun'un (17/4-u) maddesi ile (17/4-y) maddesinde yer alan istisna kapsamında varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.

İstisna uygulamasına konu olacak gayrimenkullerin asgari 2 tam yıl (730 gün) süreyle aktifte kayıtlı olması gerekmektedir. Yıl takvim yılı esasına göre değil de, gün esasına göre hesaplanması gerekmektedir. 2 tam yıl süreyle aktifte yer almayan gayrimenkullerin devir ve teslimlerinde KDV istisnası uygulanmayacaktır.

3- Gayrimenkul Ticareti İle Uğraşılmaması

İstisna kapsamındaki taşınmazların ticaretini yapanların, bu amaçla ellerinde bulundurdıkları gayrimenkullerin teslimi istisna kapsamı dışındadır.

Başka bir deyişle, istisna kapsamındaki gayrimenkullerin ticaretini yapan kurumların bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmazların tesliminde, istisna hükmü uygulanmaz.

4- Gayrimenkul Tapuda Kurum Adına Tescil Edilmiş Olmalıdır

Tapu tescil işlemleri gerçekleştirilmeden veya gerçekleştirilmesine rağmen diğer şartlar

oluşmadan yapılacak satış işlemi, Kanun'un genel hükümleri çerçevesinde % 20 oranında katma değer vergisine tabi tutulması gerekir.

Maliye Bakanlığı 19.03.2005 tarih ve 54/5417-2138 -12948 sayılı özelgede;

"5281 sayılı Kanun'un 33. maddesi ile 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 17. maddesinin 4 numaralı fıkrasına (r) bendi eklenmiştir. Yapılan bu düzenleme ile kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri KDV'den istisna edilmiştir. Tapu tescil işlemleri gerçekleştirilmeden veya gerçekleştirilmesine rağmen diğer şartlar oluşmadan yapılacak söz konusu satış işlemi Kanunun genel hükümleri çerçevesinde % 18 oranında katma değer vergisine tabi tutulması gerekir."

Organize Sanayi Bölgesinde Tahsisli Arsa Tesliminin KDV karşısında ki durumu konusunda İzmir VDB 26.01.2007 tarih ve 02-873/160 sayılı özelgede,

"söz konusu taşınmazın 15.03.2004 tarihli Parsel Tahsis Belgesi ile kullanım hakkına sahip olan adı geçen şirketin gerekli şartları yerine getirmediği müddetçe satılması mümkün olmadığından ve iki yıldan fazla süredir şirketin aktifinde kayıtlı olsa dahi henüz şirket adına tapu tescil işlemi yapılmadığından söz konusu gayrimenkulün satışından doğan kazançtan dolayı 3065 sayılı Kanunu'nun 17/4-r maddesi kapsamında vergiden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır." denilmektedir.

5- Gayrimenkul Satış Suretiyle Devir ve Teslimi
İstisnanın amacı işletmeye taze kaynak girişini sağlamak ve mali bünyesini kuvvetlendirmektir. Dolayısıyla istisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlerde uygulanır. Bu amacı gerçekleştirmeyen bağış, hibe şeklinde yapılan devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır.

6- Vergi İndirimi

KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesi kapsamında teslim edilen gayrimenkullerin, iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen KDV, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya KV matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

Sözü edilen istisna kısmi istisna mahiyetindedir. Ancak anılan bend hükmüne göre, istisna kapsamındaki işlemin bünyesine giren KDV'nin, işlemin yapıldığı tarihe kadar indirim yoluyla telafi edilen kısmının indirimi kabul edilmekte, indirilmeyen kısmı ise teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya KV matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir. Böylece, düzenlemenin genel amacına uygun olarak kısmi istisna uygulamasının yol açabileceği ek mali yük önlenmiş olmaktadır.

Madde hükmüne göre, istisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen KDV, teslimin yapıldığı

hesap dönemine ilişkin gelir veya KV matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır. 3065 sayılı Kanun'un (17/4-r) maddesi uyarınca yapılan teslimlerle ilgili alış ve giderlere ait KDV'nin indiriminde ise aşağıdaki şekilde hareket edilir: İşlemin yapıldığı tarihe kadar indirim yoluyla telafi edilen kısım için herhangi bir düzeltme yapılması gerekmez.

Satış tarihine kadar indirilemeyen kısım ise "İlave Edilecek KDV" olarak beyan edilir ve teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya KV matrahının tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınır.

Yaklaşım E-Dergi

**TÜM MAKALELERE
ULAŞMAK İÇİN
YAKLAŞIM.COM WEB
SİTESİNDEN ABONE
OLABİLİRSİNİZ.**

**30 yılda yayınlanan
25.450 adet
makaleyi okuma
imkânı**

**30 yılda 360
sayıda yayınlanan
Danıştay Kararları,
Maliye Bakanlığı
Özelgeleri, Soru
ve Cevapları
Bulabileceğiniz
Yaklaşım Portalını
Ücretsiz 30 Gün
Deneyebilirsiniz**

Uzmanına Sor: Selay Ünver “Bağış ve Yardımların Muhasebeleştirilmesi”



BAŞLIKLAR İTİBARI İLE ORTA VADELİ VERGİ



HEDEFLERİ VE DEĞERLENDİRMELER

YAZAR Prof. Dr. Mustafa ÇOLAK

I- GİRİŞ

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre bütçe süreci, temel politika dokümanı orta vadeli programın (OVP) en geç Eylül ayının ilk haftası sonuna kadar Resmî Gazete'de yayımlanması ile başlamaktadır.

Her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı'nca üç yıllık bir perspektif ile hazırlanan OVP, Cumhurbaşkanlığı Kararıyla resmileşmektedir.

Merkezî yönetim bütçesinin hazırlanma süreci, kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri, gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleri, bütçe dengesi ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanları bu program ile belirlenmekte ve kamuoyu ile paylaşılmaktadır.

Kamu idareleri bütçelerini, kalkınma planı, Cumhurbaşkanlığı programı, orta vadeli program, Cumhurbaşkanlığı yıllık programı, stratejik planları ile program yapısına uyumlu şekilde ve performans esasına dayalı olarak hazırlamakta, program dönemi boyunca, kamu kurumlarının bütçelerinin hazırlanmasında, yasal ve idari düzenlemelerin gerçekleştirilmesinde, karar alma ve uygulama süreçlerinde OVP'de yer verilen amaç ve önceliklerle uyum sağlanması esas alınmaktadır.

OVP'de diğer yanda küresel, bölgesel ve ulusal ekonomideki gelişmeler analiz edilmekte, bu analizler çerçevesinde belirlenen makroekonomik hedefler ile ekonomik ve sosyal alanlarda izlenecek politikalar da belirlenmektedir.

Diğer yanda kamu gelirlerinin azalmasına veya kamu giderlerinin artmasına neden olacak

ve kamu idarelerini yükümlülük altına sokacak kanun tekliflerinin getireceği malî yük, orta vadeli program çerçevesinde, en az üç yıllık dönem için hesaplanır ve tekliflere eklenir. Sosyal güvenliğe yönelik kanun tekliflerinde ise en az yirmi yıllık aktüeryal hesaplara yer verilmektedir.

Özellikle gelecek mali yıl bütçesine ve temel ekonomik göstergelerin oluşumuna önemli bir politika belgesi olarak orta vadeli programın gelir, harcama ve kamu finansmanı boyutuyla kamu mali yönetimi ve uygulamasına getirdiği yenilik ve değişimlerin yakında izlenmesi ve takip edilmesi önem arz etmektedir.

2024 yılında, GSYH'ye oran olarak 1,6 puan artışla yüzde 24,5'e yükselmesi beklenen toplam vergi yükünün Program dönemi sonunda ise yüzde 24,4 olması öngörülmektedir.

Merkezi yönetim bütçe gelirlerinin GSYH'ye oranının 2024 yılında yüzde 20,5, genel bütçe vergi gelirlerinin GSYH'ye oranının ise yüzde 18,0 olarak gerçekleşmesi beklenmektedir.

Bu çerçevede özellikle her dönem olduğu gibi bu dönem programında da kendisine çoğunlukla yinelenen politika önerileri ile yer bulan vergi hedeflerinin içeriğine ve kısa değerlendirmelerine izleyen kısımda değinilecektir.

II- OVP'DE VERGİ HEDEFLERİ VE KISA ANALİZLERİ

2024-2026 dönemini kapsayan OVP nin kamu maliyesine ilişkin kısmında vergi hedefleri de maddeler halinde belirtilmiş ve metin sonunda Öncelikli Reform Alanlarına Yönelik Düzenlemeler bölümünde bir takvimlendirme ile vergi politika hedefleri zaman dilimine bağlanmıştır.

Vergi hedeflerine geçmeden önce program dönemi boyunca temel göstergelere tablo halinde aşağıda yer verilmiştir.

Tablo: Merkezi Yönetim Bütçesi Göstergeleri
GT: Gerçekleşme tahmini

P: Program
Programda yer alan önemli bazı verisi

(Milyar TL)	2022	2023 (GT)	2024 (P)	2025 (P)	2026 (P)
Harcamalar	2.942,7	6.562,6	11.089,0	12.715,0	14.812,7
Gelirler	2.800,1	4.929,7	8.437,1	10.890,6	12.985,6
Genel Bütçe Vergi Gelirleri	2.353,4	4.270,7	7.407,7	9.523,2	11.349,5
Diğer Gelirler	446,7	659,0	1.029,4	1.367,4	1.636,1
Bütçe Dengesi	-142,7	-1.633,0	-2.651,9	-1.824,4	-1.827,1
(GSYH'ye Oran, %)					
Harcamalar	19,6	25,8	26,9	24,0	23,5
Gelirler	18,7	19,3	20,5	20,6	20,6
Genel Bütçe Vergi Gelirleri	15,7	16,8	18,0	18,0	18,0
Diğer Gelirler	3,0	2,6	2,5	2,6	2,6
Bütçe Dengesi	-1,0	-6,4	-6,4	-3,4	-2,9

hedefleri, maddeler halinde belirtilmiştir:

1. Büyüme ve sosyal adalet ilkeleri ekseninde yatırımı, istihdamı, üretimi, ihracatı ve rekabet ortamını destekleyen vergi politikalarının önceliklendirilmesine devam edilecektir.

Verginin temel amacı kamu giderlerini karşılamaktır. Bu yapılırken vergi mükelleflerinin mali güçleri ile orantılı ve sosyal adaleti sağlayıcı vergi politikalarının uygulanması, Anayasal güvenceye bağlanmış temel ilkelerdir.

Verginin mali amacı dışında çoklukla başvurulmuş diğer ekonomik ve sosyal amaçları, mali amacının da çok ötesinde anlam ifadeye etmeye başlamıştır. Kamu giderlerinin finansman araçlarından vergilendirme dışında borçlanma, merkez bankası kaynaklarına müracaat, hazine varlıklarının satışı ve diğer yöntemlerle değerlendirilmesi metotları da kısmen vergiyi ikame hale gelebilmektedir. Bu alternatif metotların ekonomik olumsuz yansımaları, siyasi iktidarların benimsedikleri politikalarının toplumsal izdüşümü olarak belli ölçülere kadar tolere edilebilir ancak vergi gibi kalıcı ve sağlam bir gelir kaynağından hiçbir şekilde vazgeçilmesi gibi bir alternatif üretilmesi kolay değildir.

Son dönemlerde ise verginin salt gelir kaynağı olması amacından ziyade üretim, istihdam ve ihracatı artırma hedefleri ile ilk uygulamada gelir aşınması gibi görünen ancak ekonomik iyileşme ve büyümeye bağlı yeni vergi kaynakları ile açığı telafi eden politikalar öncülük etmektedir.

Ihracat özelinde bu alandaki firmalara sağlanan indirimli kurumlar vergisi uygulamaları,

gider kısıtlamalarının esnetilmesi, gelir ve prim teşviki düzenlemeleri, ÖTV desteği ve diğer unsurlarla ihracat kapasitesinin artırılması, milli gelir seviyesinin yükseltilmesi ve yurt içi piyasalarda yaşanan büyüme kısıtlarının bu yollarla aşılarak bir ivme kazandırılması temel hedefler olarak benimsenmektedir.

Benzer şekilde istihdam boyutunda, ilave istihdam üzerindeki vergi ve sigorta prim yüklerinin hafifletilmesi, belli bir dönem mükellef ve çalışanlarına vergisiz faaliyet iznini tanınması, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik nitelikli eleman istihdamında tamamen vergisiz alanların tanımlanması da başvurulmuş araçlar arasında gelmektedir.

Özellikle ihracat ve istihdamın da ötesinde üretim başlığında ise;

. Kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedeflere uygun olarak, tasarrufları katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirmek, üretimi ve istihdamı artırmak, uluslararası rekabet gücünü artıracak büyük ölçekli yatırımları özendirmek, doğrudan yabancı yatırımları artırmak, bölgesel gelişmişlik farklılıklarını gidermek, araştırma ve geliştirme faaliyetlerini desteklemeye yönelik indirimli kurumlar vergisi,

. Yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'nün, beyanname ile bildirilen kurum kazancından indirilebilmesi,

. Nitelikli işgücünün temelini de oluşturan Eğitim ve Öğretim İşletmelerine sağlanan kazanç istisnası,

. Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet

gösteren mükelleflerin bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara sağlanan gelir, kurumlar ve damga vergisi istisnası,

Temel sayılabilecek onlarca kalemden sadece birkaçını ifade etmektedir.

Bu alanda yapılacak en temel yapısal dönüşüm, farklı kanunlarda ve düzeylerde düzenlenen teşvik mevzuat altyapısının tekleştirilip sade ve anlaşılabilir hale getirilmesi ile başlanması olmalıdır. Zira çoğu mükellefin haberdar olmadığı ve bilgisi olmakla beraber hangi teşvikten ve nasıl faydalanacağını tam olarak bilemedikleri bir gri alanda maalesef yatırım yapma isteklerinin olumlu etkilenmeyeceğini tahmin etmek zor olmayacaktır.

Mevzuat ne kadar karmaşık ve çoklu bir yapı gösterirse o kadar danışman, aracı ve sorunu çözecek hukuki boşluk mükellefe ilave görünmez maliyet olarak, ekonomi açısından da kaybedilen yatırım ve üretim gücü olarak yansıyacaktır.

Hedef isabetli ancak yinelenen program tekrarları yerine tarih ve saat verilerek neyin, ne şekilde, kimlerle ne zaman bitirileceğinin somut bir karar ile duyurulması ve sonuçlandırılması gerektiği açıktır.

2. Vergi harcamaları gözden geçirilecek, etkin olmayan istisna, muafiyet ve indirimler kaldırılacaktır.

2024-2026 dönemini kapsayan Orta Vadeli Programda (OVP), esas itibari ile üç yıllık bir süreçte yapılacak kamu harcamaları ile bunları finanse edecek kamu gelirleri tahminlerine yer verilmektedir.

Program detayları incelendiğinde, harcamaların 3/4'lük kısmının vergi gelirleri

ile karşılanmasının hedeflendiği, faiz harcamalarının dışarıda tutulduğu senaryoda ise temel kamu harcamalarının tamamına yakınının vergi gelirleri ile finanse edilebilirliği rahat bir şekilde ortaya konabilecektir. Faiz harcamalarının dışarıda bırakıldığı durumda bütçe dengesi, 2025 yılında azalan ve 2026 yılından itibaren ise pozitif olarak gerçekleşmeye uygun bir yapı arz etmektedir.

Dolayısı ile bir yandan kayıt dışılık nedenlerine bağlı yoksun kalan vergi gelirleri, diğer taraftan vergi düzenlemeleri ile kapsam dışı bırakılan konu ve kişi/kurumlar dikkate alındığında bütüncül bir politika setinin, bu pozitif görünüme katkısı ve önemi, bir o kadar anlaşılabilir olacaktır.

2023 yılına ilişkin, 4.469,6 milyar harcama, 3.199,5 milyar vergi geliri, -93,8 milyar faiz dışı denge, -659,4 milyar TL bütçe dengesi senaryosunda aynı dönem vazgeçilen gelir toplamı 384,7 milyar TL ve bu kapsamda vergi gelirlerinin harcamaları karşılama oranı yaklaşık %71,6 olacaktır().

Yapılan analiz ve değerlendirmeler neticesinde vergi harcamalarının güncellenecek gerekirse yeni nesil harcama kalemleri ile desteklenmesi, işlevini yitirmiş ve fayda-maliyet analizine göre çıkarılmaları gerekenlerin ayıklandığı rasyonel ve kapsamlı bir çerçevenin oluşturulması; vergi adaleti başta olmak üzere sosyal ve ekonomik bileşenler üzerinde olumlu sonuçlar doğuracaktır.

3. Kamu gelirlerine yönelik tahsilat performansı artırılacak, vergi cezaları caydırıcılığı güçlendirecek şekilde gözden geçirilecektir.

Son olarak yaklaşık 14.1 milyon kişiyi ilgilendiren, 12.03.2023 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun hükümleri kapsamına vergi dairelerine ödenmesi gereken toplam 521 milyar TL kamu alacağı girmektedir. Buna bağlı fer'i alacaklarla beraber rakamın 800 milyar TL'yi aştığı ifade edilmiştir.

Kaldı ki 2022 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı faaliyet raporu verilerinden gelirlerden takip edilecek alacakla hesabı da bir önceki yıl olmakla beraber, artan kamu alacağı stokuna dair önemli bir veri sunmaktadır. Belki bu hedefle ilgili söylenebilecek son konu, kontrol ve denetim imkânlarının daha etkin kullanılması gerekliliği üzerinedir.

**YAZININ DEVAMI
İÇİN TIKLAYIP ÜYE
OLABİLİRSİNİZ.**



FERDİ İŞLETMELER İLE KOLLEKTİF VE ADİ KOMANDİT ŞİRKETLERİN SERMAYE ŞİRKETLERİNE DEVRİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ ERTELEMESİ

YAZAR Altar Ömer ARPACI Vergi Başmüfettişi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 81. maddesinde düzenlenen ferdi işletmeler ile kolektif ve adi komandit şirketlerin sermaye şirketlerine devrinde katma değer vergisi ertelenmesi söz konusudur. Ancak bu maddede düzenlenmiş bulunan "devir", Türk Ticaret Kanunu'nda "birleşme" olarak geçmektedir. Zaten devir müessesesi şirketlerin birleşmelerinin özel bir şeklini teşkil etmektedir.

İşletmelerin büyümesi (işletme ölçeğinin büyümesi) ile pozitif içsel ve dışsal ekonomiler (tasarruflar) belirgin bir şekilde artmakta, böylelikle iktisadi kaynakların etkin kullanımı sağlanmaktadır. Bu pozitif ekonomiler sonucunda sağlanan avantajların en önemli örneklerini;

- . iş bölümü ve uzmanlaşma nedeniyle sağlanan avantajlar,

- . gelişmiş teknoloji kullanabilme dolayısıyla ortalama maliyetin düşürülmesi,

- . maliyetler içinde genel idare giderlerinin payının azalması,

- . pazarlama avantajı sağlanması,

- . pazarlık gücünün artarak maliyetlerin düşürülmesi,

- . yan sanayi ve hizmet sektörlerinin gelişmesi nedeniyle daha ucuz ilk madde, yarı mamul ve hizmet temini,

- . kalifiye eleman temini,

- . alt yapı tesislerinden sağlanan avantajlar, oluşturmaktadır.

Şirketlerin birleşme nedeni sadece büyük ölçeğe ulaşmanın sağladığı avantaj değildir. Diğer nedenleri de şu şekilde sıralayabiliriz.

- . Şirketler, aralarındaki rekabeti ortadan kaldırmak için birleşebilirler.

- . Şirketler, birbirlerini tamamlayan işlerle uğraşıyorlarsa, girdi akışını kolaylaştırmak için birleşebilirler.

- . Şirketler, büyük sermayeler sağlamak için birleşebilirler.

Birleşme türleri genel olarak üçe ayrılmaktadır. Bunlar yatay (horizontal), dikey (vertical) ve karma (conglomerate) birleşmedir.

Yatay birleşmeler aynı sektörde faaliyet gösteren ticari işletmelerin birleşmesi olarak tanımlanabilir (örneğin otomotiv sektöründe bulunan iki veya daha fazla firmanın birleşmesi).

Dikey birleşme dikey büyümenin yollarından biridir. Bir üretim sürecinde her bir aşamanın ayrı bir sektör oluşturduğu durumlarda alt ve üst üretim aşamasında faaliyet gösteren şirketlerin birleşmesidir. Buna örnek olarak un sektöründe faaliyet gösteren bir şirketin ekmek üretimi yapan bir şirketle birleşmesini gösterebiliriz.

Karma birleşmeler hem yatay hem de dikey birleşmeleri içerir. İktisadi hayatta aynı ve farklı sektörlerde hızlı bir gelişme sürecine ulaşmak ve yayılmak için çeşitli sektörlerdeki şirketlerin birleşmesidir.

Vergi uygulamalarına göre işletmelerin birleşmesi ve nevi değiştirmeleri esas itibarıyla şirketlerin bünyelerindeki aktiflerin içerdiği gizli yedeklerin realize edildiği anlamında kabul edilmektedir. Oysa şirketlerin ölçek ekonomilerinden faydalanmak için ekonomik güçlerini birleştirmeleri müessesine vergi hükümleri ile set çekilmemesi gerekir. İktisadi kalkınmanın temellerinden olan bu durum ülkemizde de politika olarak benimsenmiş ve vergi uygulamasında vergi yükünün ertelenmesi şeklinde mevzuatımızda kurumlaşmanın teşviki olarak yer almıştır().

Gelir Vergisi Kanunu'nun 81. ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddelerinde bu amaçta hükümler sevk edilmiştir. Yasal düzenlemeler doğrultusunda devir işlemlerinin yapılması durumunda, devredilen malların emsal bedelleri üzerinden katma değer vergisi hesaplanmayacak ve beyan edilmeyecektir. Bu durum katma değer vergisi açısından da bir vergi ertelenmesine yol açmaktadır.

II- YASAL DÜZENLEMELER

Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan devir işlemleri Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde istisna olarak

ele alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 maddesi, "Vergilendirilmeyecek Değer Artışı Kazançları"nı üç bent halinde açıklamıştır.

Madde metni aşağıdaki gibidir (01.01.2003 tarihinden geçerli olmak üzere 4783 sayılı Kanunla değişen şekli)

"Aşağıdaki yazılı hallerde değer artışı kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

1 - Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması.

2 - Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır).

3 - Kollektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kollektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.)"

Yukarıdaki madde hükmüne bakıldığında, bir ve iki numaralı bentler işletmelerin devrine ilişkin hükümleri içermekte, üçüncü bent ise, işletmelerin nev'i değiştirmesi işlemini açıklamaktadır. Söz konusu devir ve nev'i değiştirme işlemlerinin maddedeki hüküm çerçevesinde yapılması durumunda ise gelir vergisi açısından herhangi bir vergileme yapılmayacaktır.

III- FERDİ İŞLETMELER İLE KOLEKTİF VE ADİ KOMANDİTŞİRKETLERİN SERMAYEŞİRKETLERİNE DEVRİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ

4684 sayılı Kanunla() değişik Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-c maddesinde ise, "Gelir Vergisi Kanunu'nun 81. maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirimde yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.)" düzenlemesi yapılmıştır.

Söz konusu hüküm doğrultusunda devir

işlemlerinin yapılması durumunda, devredilen malların emsal bedelleri üzerinden katma değer vergisi hesaplanmayacak ve beyan edilmeyecektir. Bu durum katma değer vergisi açısından da bir vergi ertelemesine yol açmaktadır().

Gelir Vergisi Kanunu'nun 81. maddesinde belirtilen işlemler Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-c bendi hükmü uyarınca istisna tutulmuştur. Bununla beraber bu işlemlerin istisna kapsamına alınması 4684 sayılı Kanun'un ile yapılan değişikliğin yürürlüğe giriş tarihi olan 03.07.2001 tarihinden önce katma değer vergisi uygulamasında bir takım sorunlara yol açmıştı. Eski düzenlemeye göre Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesindeki işlemler kısmî istisna kapsamına girdiğinden bu işlemler dolayısıyla yüklenilen vergiler indirim konusu yapılamamakta, önceki dönemlerde indirim konusu yapılan vergilerin de işlem tarihi itibarıyla indirim hesaplarından çıkarılarak beyan edilmesi ve vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir. Bu durum şirketlere devir işlemleri nedeniyle getirilmek istenilen vergi kolaylığının ortadan kalkmasına yol açmaktaydı.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "indirilmeyecek katma değer vergisi" başlıklı 30/a maddesinde; "Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi"nin indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, katma değer vergisine tabi olmayan veya katma değer vergisinden istisna olan bir teslim veya hizmetin mevcut olması durumunda, söz konusu teslim ve hizmete ilişkin daha önce Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesi uyarınca indirim konusu yapılan katma değer vergisi tutarlarının indirim kaleminden çıkarılması gerekmektedir. Bu durumda, bir taraftan mükellefler kanuna uygun bir şekilde devir işlemini yaparken kurumlaşma gerçekten teşvik edilmekte diğer taraftan ise yine kanuna uygun bir şekilde devir işlemini yaptıkları için cezalandırılmaktaydılar. Yani kurumlaşmayı teşvik müessesesi bir bakıma anlamını yitirmekteydi.

Bu hususlar göz önüne alınarak 4684 sayılı Kanunla sözü edilen (c) bendinde yapılan değişiklik, bent kapsamında vergiden istisna edilen işlemler dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirimine imkân tanımış ayrıca, işlemi yapanların işlem tarihi itibarıyla devreden vergilerinin bulunması halinde bunların yeni işletmelerde indirim konusu yapılmasına imkân tanımıştır.

IV- SONUÇ

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre ticaret şirketlerinin birleşmesi ve nev'i değiştirmeleri esas itibarıyla şirketlerin bünyelerindeki aktiflerin içerdiği gizli yedeklerin realize edildiği anlamında kabul edilmektedir. Oysa şirketlerin ölçek ekonomilerinden faydalanmak için ekonomik güçlerini birleştirmeleri müessesine vergi hükümleri ile set çekilmemesi gerekir.

İktisadi kalkınmanın temellerinden olan bu durum ülkemizde de politika olarak benimsenmiş ve vergi uygulamasında vergi yükünün ertelenmesi şeklinde mevzuatımızda kurumlaşmanın teşviki olarak yer almıştır.

GVK ve KVK uyarınca yapılan devir ve nev'i değiştirme hallerinde, devir alınan kurumun bilançosundaki değerler rayiç üzerinden yeni bir değerlemeye tabi tutulmaz mukayyet değerle birleşilen kuruma intikal eder. Bu suretle birleşen kurum bilançosunda yer alan aktif kıymetlerin değer artışından doğan gizli yedekler, birleşme (devir) anında vergilendirilmez. Bu vergilendirme birleşilen kurum bünyesinde realize edildiği tarihte (yani devralınan iktisadi değerlerin satıldığı tarihte) gerçekleşir. Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan devir işlemleri Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde istisna olarak ele alınmıştır. GVK ve KDVK'nda yer alan yasal düzenlemeler doğrultusunda devir işlemlerinin yapılması durumunda, devredilen malların emsal bedelleri üzerinden katma değer vergisi hesaplanmayacak ve beyan edilmeyecektir. Bu durum katma değer vergisi açısından da bir vergi ertelemesine yol açmaktadır.

KAYNAKÇA

. Yaşar KARAYALÇIN; Muhasebe Hukuku, Ankara 1988

. Tamer MÜFTÜOĞLU; İşletme İktisadı, Ankara 1989

. Hızır TARAKÇI; Mükellefiyetin Sona Ermesi ve Kurumlaşma, Değişim Yayınları, Adapazarı 1995

Mali Müşavirlere Özel İlk İnsan Destekli İş Platformu Kalfa ile

Zamandan Kazanırken Gelirinizi ve Bilgi Düzeyinizi Artırmak **ÇOK KOLAY!**

ÜCRETSİZ DENE!



AR-GE MERKEZLERİ VE TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ İÇİN ORTAYA ÇIKAN FIRSAT VE İHTİYAÇLAR

Ar-Ge Merkezi kuran ve Teknoloji Geliştirme Bölgeleri içerisinde ofis yapılanmasına sahip olan firmaların önemli bir kısmı bilişim sektöründe faaliyet göstermektedir. Gerek pandemi sonrasında değişen çalışma koşulları gerekse her geçen gün daha fazla sayıda firmanın bu oluşumlara dahil olması gibi sebeplerle, ihtiyaçların ne yönde değiştiği ve bu ihtiyaçlara hangi yenilik öneriyle çözüm bulunabileceği değerlendirilmiştir. Bilişim firmalarının aktif katılımıyla gerçekleştirilen çalışmada İnsan Kaynakları, Finansal Yönetim ve Erişimi ve İş Birliği ve Gelişim Fırsatları başlıklarına odaklanılmıştır.

Bu başlıklar neticesinde ortaya çıkan, çözüm geliştirilmesi önemli olan ihtiyaçlar aşağıdaki gibidir:

- Pandemi sonrasında ofise dönüş sürecinin organizasyonu
- Teşvik mekanizmalarının etkinliğinin artırılması
- Yatırımcı ve girişimci arasındaki iletişim kanallarının yaygınlığı

Ar-Ge Merkezi kuran ve Teknoloji Geliştirme Bölgeleri içerisinde ofis yapılanmasına sahip olan firmaların önemli bir kısmı bilişim sektöründe faaliyet göstermektedir. Bu rapor Sistem Global uzmanları tarafından hazırlanmıştır.

Rapora ücretsiz olarak aşağıdaki linkten ulaşabilirsiniz.





YAZAR Ertan AYDOĞAN Vergi MüfettiŐi

I- Giriş

İnşaat işleri yapısı gereği birden fazla kişi, ekip, grup ve firma ilgilendirebilmektedir. Alt yüklenicilerle çalışma, bir inşaat faaliyeti kapsamında sözleşme imzalayan müteŐebbisin (yüklenici) sözleşmenin konusu olan işlerin veya hizmetlerin bir bölümünün icrasını başka bir işletmeye vermesi ile gerçekleşir. Yapım işlerinin ya da hizmetlerin bir bölümünün icrasını üstlenen ikinci tüzel kiŐiliĐe “alt yüklenici” adı verilmektedir. Yüklenici bir ya da birden fazla alt yüklenici kullanabilir. Alt yükleniciler ayrıca yükleniciyle yaptıkları alt yüklenici sözleşmesi düzenlemelerine göre teslim etmeleri gereken yapım işlerinin veya hizmetlerin bazı unsurları için alt yüklenici sözleşmesi yapabilir.

Bu çalışmada, yurtdiŐında gerçekleştirilen inşaat hizmetlerinin sözleşme konusu işin nev'i itibariyle bir kısmının yüklenici ile yapılan sözleşme kapsamında alt yüklenici Đeklinde yapılması halinde vergisel açıdan yüklenilen sorumluluklar ele alınacaktır.

II- YURT DIŞINDA ALT YÜKLENİCİ OLARAK YAPILAN İNŞAAT HİZMETLERİ

Pek çok durumda, alt yüklenicilerle çalıŐmak gerekli veya yararlı olabilir. Örneğin, inşaat işleri için, ana yüklenici, su tesisatı, mekanik ve mühendislik işleri ve boya gibi uzmanlık faaliyetlerinde diğer Đirketleri görevlendirmeye karar verebilir. Asıl yüklenicilerin alt yüklenicilerle çalıŐmak için çeşitli ve geçerli sebepleri vardır. Bunu yapmak genellikle maddi ve ticari açıdan mantıklıdır. Örneğin, bir

yüklenici, sözleşmenin bir unsurunu kendisi yerine getirmektense, sözleşmenin belirli bir unsuru için uzman bir alt yüklenici kullanmanın daha az pahalı olduğunu düşünebilir. Bunun nedeni, uzman alt yüklenicinin söz konusu yüklenicinin sahip olmadığı gerekli ekipmana ve uzmanlığa sahip olmasıdır.

Yurtdışındagerçekleştirileneinşaathizmetlerinin sözleşme konusu işin nev'i itibariyle bir kısmının yüklenici ile yapılan sözleşme kapsamında alt yüklenici şeklinde yapılması halinde öncelik, ilgili ülke ile yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasıdır. Bununla birlikte Vergi Kanunlarının değerlendirilmesi gerekir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Tam ve Dar Mükellefiyet" başlıklı 3. maddesinin birinci fıkrasında, "Kanun'un 1. maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanun'un "İstisnalar" başlıklı 5. maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde de yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

Konu ile ilgili olarak, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "5.9. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden

sağlanan kazançlarda istisna" başlıklı bölümünde, "Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir...

Benzer şekilde, anılan fıkranın (h) bendi ile de yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların (vergi yükü oranına bakılmaksızın), ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Teknik hizmetler esas itibariyle inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd, fizibilite, harita tasarımı, metraj, keşif, idari ve teknik şartname ile ihale dosyası hazırlama, ihale değerlendirme, mesleki kontrollük, inşaat kontrollüğü, tasarım kontrollüğü, işletmeye alma danışmanlığı, proje ve yatırım yönetimi ve benzeri hizmetleri kapsamaktadır.

Teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması; yurt dışında ayrıca bir iş yeri veya daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetlerin, hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılma şartı bulunmamaktadır.

İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir iş yeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir iş yeri olmaksızın Türkiye'den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler ister Türkiye'de isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir. Kurumların yurt dışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise ancak yurt dışında bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabilecektir.

Bu istisnanın uygulanması açısından, yurt dışındayapılaninşaat,onarım,montajişleriileteknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye

getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Söz konusu kazançların Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanılması için yeterlidir...”

açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, mezkûr Kanun’un 13. maddesinin birinci fıkrasında, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği; üçüncü fıkrasında ise emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade ettiği belirtilmiştir.

Buna göre, yurt dışında alt yüklenici sıfatıyla yüklenilen inşaat ve teknik hizmetler işleri dolayısıyla elde edilen kazançların, Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi halinde, söz konusu kazançların geçici ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilerek, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi uyarınca kurumlar vergisi istisnasına konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, bu iş kapsamında Türkiye’den temin edilen malzemelerin ilgili ülkelere gönderilmesinin ihracat işlemi olarak değerlendirilmesi ve bu ihracat işlemleri dolayısıyla oluşan gelirin, Türkiye’de kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. İhraç edilen mal ve hizmetlere ilişkin gelir olarak dikkate alınacak bedellerin Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesi hükümleri uyarınca emsallere uygun olarak belirlenmesi gerekmekte olup, bu ihracat işlemlerinden doğan kazançların istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir.

Bununla birlikte, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu’nun;

“ 1/1. maddesinde, Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,

. 4. maddesinde hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebileceği,

. 6. maddesinde, işlemlerin Türkiye’de yapılmasının; malların teslim anında Türkiye’de bulunmasını, hizmetin Türkiye’ de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’ de faydalanılmasını ifade ettiği,

. 11/1-a maddesinde, ihracat teslimleri ve bu

teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin vergiden istisna olduğu,

. 12/1. maddesinde, bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için teslimin yurtdışındaki bir müşteriye veya serbest bölgedeki alıcıya veya 27.10.1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 95. maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmesi ve teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasil olması ya da gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına veya yetkili gümrük antreposuna konulması, gerektiği,

. 12/2 maddesinde, yurt dışındaki müşteri tabirinin ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade ettiği,

. 32. maddesinde, bu Kanun’un 11, 13, 14, 15. maddeleri ile 17. maddesinin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV’nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV’den indirileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV’nin, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacağı,

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, alt yüklenicilerin yurtdışında ifa ettiği inşaat ve teknik hizmetlerin Türkiye’de yapılmaması ve hizmetlerden Türkiye’de faydalanılmaması nedeniyle bu hizmetler 3065 sayılı Kanun’un 1/1. maddesine göre KDV’nin konusuna girmemektedir.

Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun;

. 3. maddesinin (B) fıkrasında, “B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”

. 156. maddesinde, “Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu

faaliyetlerde kullanılan yerdir.”,

. 171. maddesinde, “Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;

2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;

3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;

4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;

5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek.”,

. 175. maddesinin birinci fıkrasında, “Mükellefler bu kısımda yazılı maksat ve esaslara uymak şartıyla, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usulü ve tarzda tanzim etmekte serbesttirler. Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı; muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibarıyla uygulamaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”,

. 227. maddesinde, “Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir. Defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini tevsike mecburdurlar...”,

. 229. maddesinde, “Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.”,

. 230. maddesinde, “Faturada en az aşağıdaki bilgiler bulunur:

...

5. Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası, (Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.

Malın, bir mükellefin birden çok işyerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir. Bu bentte yazılı irsaliyeler hakkında fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, bu madde hükmü ile 231 inci madde hükmü uygulanır. İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir.

Şu kadar ki nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıtırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmaz.”,

. 231. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı

bendinde, “5. Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.”,

. 232. maddesinin birinci fıkrasında, “Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;

2. Serbest meslek erbabına;

3. Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;

4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;

5. Vergiden muaf esnafa.

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

hükümleri yer almaktadır.

Diğer taraftan, 164, 173, 206, 211, 222, 238, 246, 253, 345, 379 ve 385 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde sevk irsaliyesi uygulamasına ilişkin açıklamalara ve düzenlemelere yer verilmiştir. Bu bağlamda, ticari mal hareketinin izlenmesi için düzenlenmesi zorunlu bir belge mahiyetindeki sevk irsaliyesinin, yükümlülerce, her türlü ticari mal sevkiyatı için düzenlenmesi gerekmekte olup, esas itibarıyla, mükelleflerin sevk ettikleri ticari mallarını yüklenicilerin yurtdışında ifa ettiği inşaat ve teknik hizmetlerin Türkiye’de yapılmaması ve hizmetlerden

**YAZININ DEVAMI
İÇİN TIKLAYIP ÜYE
OLABİLİRSİNİZ.**

YAKLAŞIM^{E - D E R G İ}

**TÜM MAKALELERE ULAŞMAK İÇİN
YAKLAŞIM.COM WEB SİTESİNDEN
ABONE OLABİLİRSİNİZ.**