



T Ü R M O B

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

ŞİRKETLERİN MALİ YAPILARININ GÜÇLENDİRİLMESİNE YÖNELİK ÖNERİLER



TÜRMOB YAYINLARI - 497

ŞİRKETLERİN MALİ YAPILARININ GÜÇLENDİRİLMESİNE YÖNELİK ÖNERİLER

TÜRMOB YAYINLARI - 497

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	IV
ÖNSÖZ.....	V
ŞİRKETLERİN MALİ YAPILARININ GÜÇLENDİRİLMESİNE YÖNELİK ÖNERİLER	1
1. Yeniden Değerleme Uygulamasının Tekrar Başlatılması	3
2. Maliyet Artışı Fonu Uygulamasının Yeniden Başlatılması.....	5
3. Sermayenin Tamamının veya Bir Kısımının Karşılıksız Kalması	6
4. Faiz Giderleri ve Kur Farklarının Gider ya da Maliyet Olarak Kaydedilmesi	14
4.1. Sabit Kıymetler	15
4.2. Stoklar.....	17
5. Gerçekleşmeyen Kur Farklarından Doğan Kar veya Zararların Dönem Matrahının Belirlenmesinde Dikkate Alınmaması	19
6. Kur Farklarının KDV'ye Tabi Tutulmaması	20
7. Yurtdışındaki İlişkili Kişilerden Faizsiz Olarak Yapılan Borçlanmalar Üzerinden KDV Hesaplanmaması	25
8. Mevduat veya Kredi Sözleşmelerine Müstenit Alacakların/ Borçların Değerlemesi	26
9. Döviz Cinsinden Düzenlenen Sözleşme Bedellerinin Türk Lirasına Çevrilmesinde Damga Vergisi Aranılmaması	27
10. Vazgeçilen Alacakların Geçmiş Yıl Zararlarına Mahsubu İmkânı Getirilmesi.....	30



11. Bölünme Halinde Gerçekleştirilen Sermaye Azaltımının Kar Dağıtımını Olmaktan Çıkarılması	31
12. Taşınmaz Satışına İlişkin Vergi İstisnalarında Şirket Sözleşmesinde Faaliyet Konuları Arasında Taşınmaz Ticareti Bulunması	34
13. Taşınmaz Satışından Doğan Zararların İndirim Konusu Yapılması	37
14. Hisse Senetlerinin Bastırılıp Bastırılmamış Olmasının Vergilendirme Üzerindeki Etkisinin Giderilmesi	40
15. Kurumlar Vergisinden Matrah Artırımında Bulunan Mükelleflerin Transfer Fiyatlandırmasına Bağlı Olarak Kar Dağıtımını Yönünden İncelenmemesi.....	41
16. Sermaye Artırımının Teşvik Edilmesi.....	42
17. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnasının Kapsamının Genişletilmesi	45
18. Basit Usul Mükelleflerine Tanınan Kazanç İndirimi Hakkının Diğer Mükelleflere de Tanınması	46
19. Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndiriminin Kolaylaştırılması ve İndirim Miktarının Arttırılması	47
20. Asgari Ücretin Vergi Dışı Bırakılması	49
21. Sınai Mülkiyet Haklarındaki İstisnanın Geliştirilmesi.....	50
22. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasının Basitleştirilmesi	51
23. Taşınmaz Satışına İlişkin Değer Artışı Kazançları	52
24. Konkordato Döneminde Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılması ...	52
24.1. Vergi Usul Kanununun Şüpheli Alacaklar ve Değersiz Alacaklarla İlgili Düzenlemeleri	52
24.1.1. Değersiz Alacaklar	52

24.1.2.	Şüpheli Alacaklar	53
24.1.3.	Vazgeçilen Alacaklar	54
24.2.	Konkordato Sürecince Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılması	54
24.2.1.	Geçici Mühlet Süresi Verilmesi	55
24.2.2.	Kesin mühlet Kararı Verilmesi	56
24.2.3.	Konkordato Projesinin Tasdik Edilmesi Durumu	57
24.2.4.	Konkordato Projesinin Reddedilmesi Durumu	58
25.	Konkordato süreçlerine ilişkin öneriler	59
25.1.	Konkordato süresince ödenmesi gereken katma değer vergilerinin %50 indirimli olarak ödenmesi	59
25.2.	Konkordato alacaklarının firmaların ödemeleri gereken geçici kurumlar vergilerinden veya diğer vergi borçlarından mahsup edilebilmesi	59
26.	Değersiz Alacaklarda KDV İndirimi	60
27.	Tahsilât Esasına Göre Vergilendirilen Kazanç Unsurlarında, KDV Yönünden de Tahsilât Esasına Göre Vergilendirme	61
28.	SGK Teşvik İşlemlerinin Basitleştirilmesi	62
	SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	62



KISALTMALAR

GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	:	Katma Değer Vergisi
KDVK	:	Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
SMMM	:	Serbest muhasebeci mali müşavir
TCMB	:	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
TÜİK	:	Türkiye İstatistik Kurumu
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
YMM	:	Yeminli mali müşavir

ÖNSÖZ

2018 yılı Türkiye ekonomisi açısından zor bir yıl oldu. Küresel çapta borçlanma maliyetlerindeki artış ve gelişmekte olan ülkelerden sermaye çıkışı Türkiye'yi de olumsuz etkiledi. Bunun yanında TCMB'nin elindeki temel para politikası aracı olan kısa vadeli faiz oranını geç artırmış olması, kredi derecelendirme kuruluşlarının not indirimleri ve artan siyasi gerilim hem döviz kurunda yüksek artışlara hem de enflasyon oranının yüzde 20 eşiğini geçmesine yol açtı. Ayrıca, özellikle, genç işsizlik oranı olmak üzere, işsizlik oranı oldukça yüksek seviyelere çıktı. Ekonomik sorunlar dolayısıyla 2018 yılında iflas eden ya da konkordata ilan eden tacir sayısında önceki yıllara göre artış görüldü.

TÜİK verilerine göre cari açık 2018 yılında da devam etti, ihracat 168 milyar dolar ithalat ise 223 milyar dolar seviyesinde gerçekleşti. TCMB verilerine göre halen özel sektörün yurtdışından sağladığı kredi borcu 210 milyar ABD Doları civarındadır.

Ekonomik sorunların kamu maliyesine olan etkisi, daralan yurtiçi talep sebebiyle bütçe gelirlerinin yaklaşık üçte ikisini oluşturan dolaylı vergilerin tahsilinde sıkıntılar yaşanmasına neden oldu, talebi güçlendirmek ve fiyat artışını kontrol etmek amacıyla vergilerde indirimle gidilmesi bu süreci daha da zorlaştırdı.

2017 yılında merkezi yönetim bütçe giderleri 677,7 milyar TL, faiz dışı bütçe giderleri 621 milyar TL, bütçe gelirleri ise 630,3 milyar TL olarak gerçekleşmiştir. Bütçe 47,4 milyar TL açık vermiş, faiz dışı fazla ise 9 milyar TL olmuştu. Bu eğilim, 2018 yılında da devam etti, yükselen enflasyon oranının da etkisiyle merkezi yönetim bütçe giderleri 830,4 milyar TL, faiz dışı bütçe giderleri 756,5 milyar TL, bütçe gelirleri ise



757,5 milyar TL olarak gerçekleşmişti. Bütçe 72,6 milyar TL açık verdi, faiz dışı fazla ise 1,3 milyar TL olmuştur.

Bu ekonomik tablo içerisinde 2018 yılında diğer ülke paraları karşısında Türk Lirasının değer kaybı ve enflasyon oranında artışı, işletme faaliyetlerini ve bunun sonucu olarak işletme bilançolarını olumsuz etkiledi.

Enflasyon dolayısıyla işletme aktiflerinde yer alan varlıklar gerçek değerinden daha düşük bedelle gösterilirken, borçların ödenmesi için bu varlıkların satılması, fiktif kazançlar için fazladan vergi ödenmesi sonucunu doğurdu. Yine işletmelerin yurtdışı alım ve satımlarına dayanan ve döviz kuru değişiminden doğan fiktif alacak ve borçlar dolayısıyla gerçek olmayan karlar ve zararlar ortaya çıktı. Bu aynı zamanda işletmelerin, sorunlu dönemlerinde ihtiyaç duydukları kredilerin bankalara sundukları olumsuz bilançoların finansman kaynaklarını olumsuz etkilenmesi sonucunu doğurdu.

Bu çalışmada, ekonomik sıkıntı dönemlerinde işletmelerin dikkate almaları gereken vergi uygulamaları konusunda bilgilendirmeler bulunmasının yanı sıra, işletme mali tablolarının düzenleyicisi ve dengeleyici konumunda olan mali müşavirleri yönlendirici düzenlemelere de yer verilmiş ve işletmelerin mali yapılarının güçlendirmelerine yönelik idari ve yasal uygulamalar konusunda önerilerde de bulunulmuştur.

Masis YONTAN
TÜRMOB Genel Başkanı

ŞİRKETLERİN MALİ YAPILARININ GÜÇLENDİRİLMESİNE YÖNELİK ÖNERİLER

Ülke ekonomilerinin sıkıntılı dönemlerinde, gayrisafi hasılda meydana gelen dalgalanmalar sonucunda durgunluk ve/veya enflasyon ortaya çıkmakta ve işletmeler ile bireyler bu koşullardan olumsuz olarak etkilenmektedir. Bu durumda işletmeler açısından stoklar artmakta, nakit ihtiyacı ortaya çıkmakta ve borçlarını ödeyemeyenlerin sayısının artması domino taşı etkisiyle bütün sektörleri ve vergi gelirlerini etkilemektedir. Ülke parasının yabancı paralar karşısında değer kaybetmesi sonucunda dışa bağımlı sektörlerde maliyetler artarken yabancı para cinsinden olan borçların ödenmesinde zorluklarla karşılaşmaktadır. Enflasyon ve/veya işsizliği arttıran bu iktisadi yapı, işletme bilançolarını da olumsuz etkilemektedir.

Bu koşullar içerisinde sıkıntılı dönemlerinde ortaya çıkan ve işletme bilançolarını olumsuz etkileyen durumlar aşağıdaki gibi belirtilebilir.

1. Enflasyon dolayısıyla fiyat artışları işletmelerin maliyetlerini artırır. Maliyet artışları, enflasyon sarmalına neden olabilir.
2. Ülke parasının yabancı paralar karşısında değer kaybetmesi, dışa bağımlı sektörlerde ithal ürün maliyetlerinin artması sonucunu doğurur.
3. Ülke parasının yabancı paralar karşısında değer kaybetmesi, döviz cinsinden borcu olan işletmelerin finansman yükünü ağırlaştırır.
4. Gerçekte olmayan kazanç vergilendirilir ya da olmayan zarar bilançolara yansır. Bu durum ya mükelleflerin ödeyecekleri vergilerin fazla olmasına ya da zarar durumunda devletin vergi gelirlerinin azalması sonucunu doğurur.



5. İşletme aktifine kayıtlı maddi ve gayrimaddi duran varlıklar, değer kaybına uğrar.
6. Yatırım mallarının satın alınmaları ile aktife alınmaları arasında geçen sürede yaşanan döviz kuru farklılıkları, yatırımların gerçek değerlerinden daha az bir tutar ile aktife alınmaları sonucunu doğurabilir.
7. Teknik iflaslar ortaya çıkar.
8. Olumsuz iktisadi koşullar yüzünden, iflas eden ya da konkordato ilan eden tacir sayısı artar. Bu durum zincirleme halinde alacaklarını tahsil edemeyen diğer tacirleri etkiler.

Bu koşullardan olumsuz etkilenmenin sonuçları ise aşağıdaki gibi belirtilebilir.

- İşletmeler, faaliyetlerini sürdürmeleri için gerekli olan nakit sermayeyi sağlayamazlar.
- İşletme stokları artar.
- İşten çıkartmalar artar.
- Girişimcilerin kazançları azalır. Bu durum, yeni işyeri açma kararlarını olumsuz etkiler.
- İşletme bilançolarının gerçek durumu yansıtmaması, bankalara verilen bilançoların kötü görünmesi ve sonucunda kriz dönemlerinde ihtiyaç duyulan kredilerin, bankalardan sağlanamaması sonucunu ortaya çıkartır. Bu işletme sermayelerini olumsuz etkiler. İşletmeler; iflas eder ya da konkordato ilan eder.
- Halka açık şirketlerde, hisse senedi ve tahvil sahiplerine kar payı dağıtımını azalır.

- Halka açık olmayan şirketlerde de ortakların kar payı alamamaları sonucu ortaya çıkar.
- Olumsuz işletme bilançoları, işletme kazançlarının ve dolayısıyla vergi matrahlarının azalmasına ve vergi gelirlerinin azalmasına neden olarak kamu borçlarının artmasına ve/veya kamu hizmetleri kalitesinin olumsuz etkilenmesine neden olur.

Bu olumsuz sonuçların önlenmesi için sorunlu dönemlerinde şirket bilançoları ve etkileşimi dikkate alınarak mükelleflerin gözönünde bulundurmaları ve/veya Devletin işletmelere sağlayabileceği/ sağlaması gereken kolaylıklar aşağıda belirtilmiştir.

1. Yeniden Değerleme Uygulamasının Tekrar Başlatılması

17.2.2003 tarihli ve 5024 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununun mükerrer 298'inci maddesinde yapılan değişiklikle 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren Türkiye'de enflasyon muhasebesi uygulanmaya başlanmıştı. Daha sonra enflasyonun düşmesiyle birlikte, koşullar sağlanamadığından 2005 yılından itibaren enflasyon muhasebesi fiilen uygulamadan kalkmıştı. Ancak enflasyon muhasebesi uygulanmamakla birlikte, enflasyonun her ne olursa olsun varlığını sürdürmesi, işletme bilançolarına kayıtlı varlıkların değerini olumsuz etkilemiştir.

Nitekim Vergi Usul Kanununa, 16/5/2018 tarihli ve 7144 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 5 inci maddesi ile eklenen geçici 31 inci madde uyarınca, tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine (finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları, münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler ile bu Kanunun 215 inci maddesi uyarınca kendilerine kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmaları-

na izin verilenler hariç) 25.05.2018 tarihi itibarıyla aktiflerine kayıtlı bulunan taşınmazlarını (sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazlar hariç) 30/9/2018 tarihine kadar belirli şartlarla yeniden değerlemelerinin yapılması imkânı getirilmiştir.

Enflasyon muhasebesi uygulandığı dönemde, düzenlemenin karmaşıklığından dolayı zorluklara neden olmuştu. Bunun yerine enflasyon muhasebesi öncesi dönemde uygulanan ve daha sade bir sistem olan yeniden değerlendirme uygulaması, tekrar uygulanabilir. Yeniden değerlendirme uygulamasının basit ve idarenin belirlediği orana tabi oluşu, muhasebe sistemlerinden beklenen verimin alınması anlamında da önemlidir.

Yeniden değerlendirme uygulaması, gerçekte Vergi Usul Kanununa 5024 sayılı Kanunla girmiş bir düzenleme değildi. Mükerrer 298 inci maddenin söz konusu Kanun ile değiştirilmeden önceki hali uyarınca mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetleri ile taşınmazlarını her yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında değerlemeye tabi tutabiliyordu. Değerleme artışı sonucu ortaya çıkan tutarlar, pasifte bir fon hesabında tutulurken vergilendirilmiyordu. Böylece işletmeler de bu uygulamaya tabi varlıklarını, gerçek değerleri ile bilançolarında gösterebiliyorlardı.

7144 sayılı Kanununun 5 inci maddesi ile VUK ya eklenen geçici 31 inci madde aslında bu ihtiyaca yönelik olan ve sadece taşınmazlara ve sınırlı bir süre için tanınan bu hak özelliğindedir. Bu düzenleme, mükelleflere *vergi yükü getirdiğinden dolayı* çok rağbet görmeyen bir uygulama olmuştur.

Yeniden değerlendirme uygulamasının kalıcı hale getirilerek bütün amortismanına tabi iktisadi kıymetler ile gayrimenkuller için geçerli olması gerektiği değerlendirilmektedir.

2. Maliyet Artışı Fonu Uygulamasının Yeniden Başlatılması

26.12.1993 tarihli ve 3946 sayılı Kanunun 8. maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun 38. maddesine 1 Ocak 1994 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere aşağıdaki 2'nci fıkra eklenmişti.

“Gayrimenkullerin ve menkul kıymetlerin alım satımı ile devamlı olarak uğraşanlar hariç olmak üzere bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süre ile aktiflerinde yer alan gayrimenkul ve iştirak hisselerinin elde çıkarılmasında maliyet bedeli, bunların iktisap edildiği ve elden çıkarıldığı yıllar hariç hisselerinin elden çıkarılmasında maliyet bedeli bunların iktisap edildiği ve elden çıkarıldığı yıllar hariç olmak üzere her takvim yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak kazancın tespitinden dikkate alınır.”

Bu düzenlemeye ilişkin kurumlar vergisi mükellefleri için 49 Seri No. lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde gelir vergisi mükellefleri için de 180 No'lu Gelir Vergisi Tebliğinde açıklamalar yapılmıştı.

Daha sonra bu fıkra, 4108 sayılı kanunun 18. Maddesiyle 1 Ocak 1995 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değiştirilmiş ve maliyet bedeli artırımını uygulaması, amortismanına tabi diğer varlıkları da kapsayacak şekilde genişletilmiş, önceden sadece bilanço esasına göre defter tutan mükellefler bu uygulamadan yararlanırken, değişiklik ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler de uygulama kapsamına alınmıştı. Bu düzenleme enflasyon muhasebesi uygulaması kapsamında daha sonra 17.2.2003 tarihli ve 5024 sayılı Kanunun 9'uncu maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştı.

Halen Kurumlar Vergisi Kanununda en az iki tam yıl süre ile aktiflerinde yer alan gayrimenkul ve iştirak hisselerinin elde çıkarılmasından

doğın kazançların % 50'sinin vergiden istisna olmasına ilişkin bir düzenleme yer almaktadır.

“Maliyet artış fonu” olarak tanımlanan bu düzenlemenin gelir vergisi mükellefleri için tekrar uygulanmasının enflasyondan kaynaklanan fiktif değer artış kazançlarının vergilendirilmesini önleyeceği değerlendirilmektedir.

3. Sermayenin Tamamının veya Bir Kısmının Karşılıksız Kalması

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Anonim Şirketlere ilişkin düzenlemelerin yer aldığı dördüncü kısmının ikinci bölümünde “Yönetim Kurulu”na ilişkin düzenlemelere yer verilmiş olup; Türk Ticaret Kanunu'nun bu bölümünde yer alan 376'ncı maddesinde sermayenin kaybı, borca batık olma durumunda yönetim kurulunun çağrı ve bildirim yükümlüğüne ilişkin düzenlemeler yer almıştır. Söz konusu 376'ncı madde düzenlemesi aşağıdaki gibidir:

“3. Sermayenin kaybı, borca batık olma durumu

a) Çağrı ve bildirim yükümlüğü

MADDE 376- (1) Son yıllık bilançodan, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, yönetim kurulu, genel kurulu hemen toplantıya çağırır ve bu genel kurula uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunar.

(2) Son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı takdirde, derhâl toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer.

(3) Şirketin borca batık durumda bulunduğu şüphesini uyandıran işaretler varsa, yönetim kurulu, aktiflerin hem işletmenin devamlılığı esasına göre hem de muhtemel satış fiyatları üzerinden bir ara bilanço çıkartır. Bu bilançodan aktiflerin, şirket alacaklılarının alacaklarını karşılamaya yetmediğinin anlaşılması hâlinde, yönetim kurulu, bu durumu şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesine bildirir ve şirketin iflasını ister. Meğerki iflas kararının verilmesinden önce, şirketin açığını karşılayacak ve borca batık durumunu ortadan kaldıracak tutardaki şirket borçlarının alacaklıları, alacaklarının sırasının diğer tüm alacaklıların sırasından sonraki sıraya konulmasını yazılı olarak kabul etmiş ve bu beyanın veya sözleşmenin yerindeliği, gerçekliği ve geçerliliği, yönetim kurulu tarafından iflas isteminin bildirileceği mahkemeye atanan bilirkişilerce doğrulanmış olsun. Aksi hâlde mahkemeye bilirkişi incelemesi için yapılmış başvuru, iflas bildirimini olarak kabul olunur.”

15.09.2018 tarihli ve 30536 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 376 ncı Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Tebliğ**’de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 376 ncı maddesi kapsamında sermayenin kaybı veya borca batık olma durumlarında uyulacak usul ve esaslar hakkında açıklamalarda bulunulmuştur. Tebliğ, anonim ve limited şirketler ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketleri kapsamaktadır.

Söz konusu Tebliğde **SERMAYE KAYBI**’na ilişkin düzenlemeler ile bu düzenlemelere ilişkin değerlendirmelerimiz aşağıdaki gibidir.

“Genel kurulun toplantıya çağırılması

(1) Son yıllık bilançodan, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının ya da üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde yönetim organı, genel kurulu hemen toplantıya ça-

ğırır. Genel kurulun gündem maddeleri arasında, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının karşılıksız kaldığı belirtilir.

(2) Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının ya da üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı durumlarda farklı bir gündem ile toplantıya çağrılmış olsa dahi bu husus genel kurulda görüşülür.

Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının karşılıksız kalması halinde genel kurul

(1) Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının karşılıksız kalması halinde yönetim organı, bu genel kurula uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunar.

(2) Yönetim organı, son bilançoğu genel kurula sunarak şirketin finansal yönden bulunduğu durumu bütün açıklığıyla ve her ortağın anlayabileceği şekilde anlatır. Bu hususta genel kurula rapor da sunulabilir.

(3) Yönetim organı, şirketin mali durumundaki kötüleşmeyi ortadan kaldırmak veya en azından etkilerini hafifletmek amacıyla, uygun gördüğü sermayenin tamamlanması, sermaye artırımı, bazı üretim birimlerinin veya bölümlerinin kapatılması ya da küçültülmesi, iştiraklerin satışı, pazarlama sisteminin değiştirilmesi gibi iyileştirici önlemleri alternatifli ve karşılaştırmalı olarak aynı genel kurula sunar ve açıklar.

(4) Genel kurul, sunulan iyileştirici önlemleri aynen kabul edebileceği gibi değiştirerek de kabul edebilir ya da sunulan önlemler dışında başka bir önlemin uygulanmasına karar verebilir.

Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kalması halinde genel kurul

(1) Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kalması halinde, toplantıya çağrılan genel kurul;

a) Sermayenin üçte biri ile yetinilmesine ve Kanunun 473 ilâ 475 inci maddelerine göre sermaye azaltımı yapılmasına,

b) Sermayenin tamamlanmasına,

c) Sermayenin artırılmasına,

karar verebilir.

Sermayenin azaltılması

(1) Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az üçte ikisi zarar sebebiyle karşılıksız kalan şirketin genel kurulu, sermayenin üçte biriy-le yetinmeye karar verdiği takdirde sermaye azaltımı Kanunun 473 ilâ 475 inci maddelerine göre yapılır.

(2) Bu madde kapsamında yapılacak sermaye azaltımında yönetim organı, alacaklıları çağdırmaktan ve bunların haklarının ödenmesinden veya teminat altına alınmasından vazgeçebilir.”

Gelir İdaresi vermiş olduğu özelgelerde; yapılacak bir sermaye azaltımının,

- Öncelikle, kurumlar vergisine ve vergi sonrası dağıtılan kazancın ise kar dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesaplardan karşılanması,
- Devamında, sadece kar dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların kullanılmasını,
- Son olarak ise, işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermayenin işletmeden çekildiğini,

kabul etmektedir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca yapılması zorunlu olan sermaye azaltımlarının ise Hazine ve Maliye Bakanlığının özelgelerinde açıklamalara konu edilen sermaye azaltımından ayrı düşünülmesi gerektiği kanaatindeyiz. Ancak bu hususun çıkarılacak bir idari düzenleme ile açıklanmasında fayda vardır.

Sermayenin tamamlanması

(1) Sermayenin tamamlanması, bilânço açıklarının ortakların tamamı veya bazı ortaklar tarafından kapatılmasıdır. Kanuni yedek akçelerin yitirilen kısımlarının tamamlanmasına gerek yoktur. Sermayenin tamamlanmasına karar verilmesi halinde her ortak zarar sebebiyle karşılıksız kalan tutarı kapatacak miktarda parayı vermekle yükümlüdür. Her ortak, payı oranında tamamlamaya katılabilir ve verdiğini geri alamaz. Bu yükümlülük, sermaye konulması veya borç verilmesi niteliğinde olmayıp karşılıksızdır. Ayrıca yapılan ödemeler, gelecekte yapılacak sermaye artırımına mahsuben bir avans olarak nitelendirilmez.

Kanun gereği yapılması istenen şirketlerin mali yapısının kuvvetlendirilmesine yönelik söz konusu sermaye tamamlama ödemeleri şirketler tarafından gelir olarak dikkate alınmamalıdır. Maliye Bakanlığının konuyu açıklığa kavuşturacak bir yasal düzenleme yapmasının uygun olduğu düşünülmektedir. Zira Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 01.06.2012 tarih ve B.07.1.0.06.49-010.01-11 sayılı özelgesinde; *“...Bu çerçevede, sermaye tamamlama fonu adı altında ödenen tutarlar, kurucu ortağı olduğunuz iştirakiniz tarafından Türk Ticaret Kanunu hükümleri kapsamında sermayeye ilave edilmediğinden, söz konusu tutarların iştiraklerin maliyet bedeline eklenmesi de mümkün değildir. Sermaye tamamlama fonunun ödendiği iştirakin ise söz konusu tutarların sermayeye ilave edilmemesi ve vergi mevzuatında bir istisna hükmü bulunmaması nedeniyle, bu tutarları kurum kazancına dâhil etmesi gerekmektedir...”* şeklinde görüş bildirmiştir.

Söz konusu özelge tarihi dikkate alındığında 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 376 ncı Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Tebliğ henüz yayımlanmamıştı; ancak konunun Bakanlıkça açıklığa kavuşturulmasında fayda bulunmaktadır.

(2) Sermayenin tamamlanmasında, anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler bakımından Kanunun 421 inci maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendi, limited şirketler bakımından ise 603 ve devamı maddeleri uygulanır. Sermayenin tamamlanamaması, bazı ortakların kendi istekleriyle tamamlama yapmasına engel oluşturmaz.



(3) Bilanço zararlarının kapatılması için getirilen yükümlülükler uyarınca yapılan ödemeler öz kaynaklar içerisinde sermaye tamamlama fonu hesabında toplanır ve takip edilir.

Sermayenin artırılması

(1) Genel kurul tarafından;

a) Sermayenin zarar sonucu ortaya çıkan kayıp kadar azaltılması ile birlikte eş zamanlı olarak istenilen tutarda artırımına karar verilebilir. Sermayenin azaltılması işlemi ile birlikte eş zamanlı sermaye artırımında artırılan sermayenin en az dörtte birinin ödenmesi şarttır.

b) Sermayenin zarar sonucu ortaya çıkan kayıp kadar azaltılması yoluna gidilmeden sermaye artırımına karar verilebilir. Bu şekilde yapılacak sermaye artırımında sermayenin en az yarısını karşılayacak tutarın tes-cilden önce ödenmesi zorunludur.

Genel kurulun gerekli tedbirlerden birini almaması

(1) Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kalması halinde genel kurulun, sermayenin üçte biri ile yetinilerek sermaye azaltımına, sermayenin tamamlanmasına veya sermayenin artırılmasına karar vermemesi halinde şirket kendiliğinden sona erer. Bu şekilde sona eren şirketin tasfiye işlemleri, Türk Ticaret Kanununun 536 ncı ve devamı maddelerine göre yürütülür.

Söz konusu Tebliğde SERMAYE İLE KANUNİ YEDEK AKÇELER TOPLAMININ TAMAMININ KARŞILIKSIZ KALMASI'na ilişkin düzenlemeler ile bu düzenlemelere ilişkin değerlendirmelerimiz aşağıdaki gibidir.

“Borca batık olma durumu

(1) Borca batık olma durumu, şirketin aktiflerinin borçlarını karşılayamaması halidir.

(2) Borca batık durumda olmanın işaretleri, yıllık ve ara dönem finansal tablolardan, denetime tabi şirketlerde denetim raporlarından, erken teşhis komitesinin raporlarından, yönetim organının belirlemelerinden ortaya çıkabilir.

(3) Şirketin borca batık durumda bulunduğu şüphesini uyandıran işaretler varsa, yönetim organı, aktiflerin hem işletmenin devamlılığı esasına göre hem de muhtemel satış fiyatları üzerinden bir ara bilanço çıkarır.

(4) Yönetim organı, hem işletmenin devamlılığı esasına hem de aktiflerin muhtemel satış değerlerine göre çıkarılan ara bilanço üzerinden aktiflerin şirket alacaklarını karşılamaya yetmediğine karar vermesi ve sermayenin üçte biri ile yetinilerek sermaye azaltımına, sermayenin tamamlanmasına veya sermayenin arttırılmasına yönelik tedbirlerin alınmaması halinde şirketin iflası için mahkemeye başvurur.

Esas alınacak finansal tablolar

(1) Şirketlerin sermaye kaybı veya borca batık olma durumları, Türk Ticaret Kanununun 88 inci maddesine göre hazırlanacak finansal tablolar esas alınarak belirlenir. Finansal tabloların düzenlenmesinde ihtiyari olarak Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasının tercih edilmesi halinde, bahsi geçen durum bu şekilde hazırlanan finansal tablolar üzerinden değerlendirilir.

Sermayenin kaybı veya borca batık olma durumlarında birleşmeye katılma

(1) Sermaye kaybı veya borca batık durumda olan bir şirket, kaybolan sermayeyi karşılayabilecek tutarda serbestçe tasarruf edilebilen özvarlığa sahip bulunan bir şirket ile birleşebilir.

(2) Birleşmeye taraf olan bir şirketin, sermayesiyle kanuni yedek akçeleri kaybolmuş veya borca batık durumda olması halinde; birleşmeye taraf olan diğer şirketin kaybolan sermayeyi veya borca batıklık durumunu karşılayacak miktarda serbestçe tasarruf edebileceği özvarlığa sahip bulunduğu ve buna ilişkin tutarların, hesap şekli de gösterilerek doğrulandığı veya belirtilen durumların mevcut olmadığının doğrulandığı yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir raporu ile ortaya konulur. Devrolunan şirketlerin denetime tabi olması halinde bu rapor, denetime tabi şirketin denetçisi tarafından da hazırlanabilir.

Tebliğ uyarınca; 1 Ocak 2023 tarihine kadar, Kanunun 376 ncı maddesi kapsamında sermaye kaybı veya borca batık olma durumuna ilişkin yapılan hesaplamalarda, henüz ifa edilmemiş yabancı para cinsi yükümlülüklerden doğan kur farkı zararları dikkate alınmayabilecektir. Meslek mensuplarının yapılacak değerlendirmelerde bu hususa dikkat edilmesi unutulmamalıdır.

4. Faiz Giderleri ve Kur Farklarının Gider ya da Maliyet Olarak Kaydedilmesi

Sabit kıymetler ve stoklarla ilgili olarak faiz giderleri ve kur farklarının maliyete eklenmesi ve doğrudan gider yazılması konusunda Vergi Usul Kanununda yer alan düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

4.1. Sabit Kıymetler

Vergi Usul Kanunu'nun **Maliyet Bedeli başlıklı 262 nci maddesinde**; maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği belirtilmiştir. Mezkûr Kanunun "*Gayrimenkuller*" başlıklı 269 uncu maddesinde ise iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği; aşağıdaki yazılı kıymetlerinde Vergi Usul Kanunu kapsamında gayrimenkuller gibi değerlendirileceği açıklanmıştır.

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı;
2. Tesisat ve makinalar;
3. Gemiler ve diğer taşıtlar;
4. Gayrimaddi haklar.

Vergi Usul Kanunu'nun **Gayrimenkullerde Maliyet Bedeline Giren Giderler** başlıklı 270 inci maddesinde, Gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satınalma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderler gireceği belirtilmiştir:

1. Makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri;
2. Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Maddede ayrıca "*noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedelini ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükelleflerin serbest oldukları*" belirtilmiştir.

163 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde ise **yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisiyle sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının**, sabit kıymetin maliyet bedeline mi intikal ettirileceği yoksa doğrudan ilgili yılın giderleri arasında mı gösterileceği hususunda açıklamalarda bulunulmuştur. Tebliğ uyarınca;

1. Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili **faizlerden kuruluş dönemine** ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmektedir; **işletme dönemine** ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortisman tabi tutulması,
2. Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan **kur farklarından, sabit kıymetin** **iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların**, kıymetin **maliyetine eklenmesi** zorunlu bulunmakta; aynı kıymetlerle ilgili **söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan** kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan **gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması**,

mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan; 334 sıra No'lu VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ'nde **lehe oluşan kur farklarının** da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortisman tabi tutulması gerektiği açıklanmış; ayrıca, **daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yönteme göre işlem yapılmasına devam edileceği belirtilmiştir.**

Konuyla ilgili olarak 187 Seri No'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği ve 234 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde de yukarıda yer alan düzenlemelere paralellik arzeden açıklamalar^{1, 2} mevcuttur.

4.2. Stoklar

Vergi Usul Kanunu'nun 274 üncü maddesinde emtianın, maliyet bedeliyle değerlendirileceği belirtilmiştir; 275 inci maddesinde ise mal edilen emtianın (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedelinin aşağıda yazılı unsurları ihtiva edeceği açıklanmıştır.

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;
2. Mamule isabet eden işçilik;
3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;

1 234 SIRA NO'LU VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ'nin kıst amortisman uygulamaları ile ilgili açıklamalarında; *"Buna göre, sabit kıymetin aktife alındığı dönem sonuna kadar ortaya çıkan ve maliyete intikal ettirilen kur farkları ve yatırım kredisi faizleri için de kıst amortisman uygulaması yapılacak, ancak izleyen yıllarda ortaya çıkan kur farkları ve kredi faizlerinde tam amortisman ayrılacaktır. Kıymetin aktife alındığı dönem sonuna kadar ortaya çıkan kur farkları ve kredi faizlerine ilişkin kıst amortisman uygulamasında, süre yönünden sabit kıymetin aktife girdiği tarih esas alınacaktır."* ifadeleri yer almaktadır.

2 Yatım indirimi ile ilgili açıklamaların yer aldığı 187 Seri No'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde; *"Yatırım indirimi konusuna giren aktif değerlerin finansmanında kullanılan krediler nedeniyle doğan kur farkları ve faizler, yatırıma konu iktisadi kıymetlerin maliyet unsuru olduğundan, yatırım indirimi kapsamına girmektedir. Buna göre, yatırım konusu iktisadi kıymetlerin aktife alındığı dönem sonuna kadar ortaya çıkan ve maliyete intikal ettirilen kur farkları ve faizlere yatırım indirimi uygulanır. Ancak, yatırım konusu iktisadi kıymetlerin aktifleştirilerek üzerinden amortisman ayrılabilir hale geldiği dönemi izleyen dönemden itibaren, bunlarla ilgili olarak ortaya çıkan kur farkları ve faizlere yatırım indirimi uygulanması mümkün değildir."* açıklamaları yer almaktadır.

4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)
5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

375 nci madde uyarınca mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tâyin edebileceklerdir.

238 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin "DÖNEM SONU STOKLARININ DEĞERLEMESİ İLE İLGİLİ HUSUSLAR" başlıklı "B" bölümünde; yıl içinde işletme faaliyetlerinin sürdürülmesi amacıyla temin edilen krediler ve benzeri kaynaklar için ödenen faiz ve komisyon giderleri ile ithal edilen emtiaya bağlı olarak ortaya çıkan kur farklarının dönem sonundaki stok maliyetiyle ilgilendirilip ilgilendirilmeyeceği hususunda açıklamalarda bulunulmuştur.

Tebliğde bir giderin maliyet bedeline intikal ettirilebilmesi için iktisadi bir kıymetin edinilmesi veya değerinin artırılması için yapılan ödemeler ile bunlara benzer ek diğer giderlerden olması gerektiği açıklanarak; emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının **maliyete** intikal ettirilmesinin zorunlu olduğu, stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise ilgili buldukları yıllarda **gider yazılması veya maliyete** intikal ettirilmesinin mümkün bulunduğu belirtilmiştir.

Tebliğde ayrıca işletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri **faiz ve komisyon giderlerinden** dönem sonu stoklarına pay vermelerinin zorunlu olmadığı; mükelleflerin söz konusu ödemelerini doğrudan

gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmını maliyete dahil edebilecekleri açıklanmıştır.

Bu düzenlemelere göre özellikle emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği veya sabit kıymetlerin aktife alındıktan sonra dönem sonuna kadar ortaya çıkan kur farkının maliyete intikal ettirilmesi gerekmektedir. Bu tarihten sonra ise kur farkları ve faiz giderlerinin maliyete mi yoksa gidere mi atılacağı konusunda mükelleflerin seçimlik hakkı bulunmaktadır.

Bu konuda (yabancı para cinsinden ödenen faizler de dikkat alındığında) stoklara ve sabit kıymetlere ilişkin faiz ve kur farkı giderlerinin herhangi bir sınırlama olmaksızın seçimlik hak olarak gider yazılabilmesi ve bununla ilgili yasal düzenleme yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.

5. Gerçekleşmeyen Kur Farklarından Doğan Kar Veya Zararların Dönem Matrahının Belirlenmesinde Dikkate Alınmaması

Yurtdışından mal ve hizmet alımından veya yurtdışına mal veya hizmet satımından oluşan borç ve alacaklar ile ilgili hesaplanan kur farkları işletmeler için vergilendirilmesi gereken gerçek bir alacak veya borç olarak dikkate alınmamalıdır.

Türkiye’de 2018 yılında yapılan ithalatın 223 milyar ve ihracatın 168 milyar ABD Doları olduğu ve ithalat bedellerinin hepsinin peşin olarak ödenmediği ya da alacakların peşin olarak tahsil edilmediği dikkate alındığında, bu alacak ve borçların işletme bilançolarının bozulmasının en önemli nedeni olduğu değerlendirilmektedir.

Bu nedenle kur farklarının sadece değerlemesinin yapılması dolayısıyla vergilendirilmemesine ilişkin düzenleme yapılmalıdır.

Kur farklarından doğan karların ve zararların gelecek döneme ait gelir ya da zararların gelecek döneme ait gider olarak muhasebeleştirilmesine olanak sağlayan yasal düzenleme yapılmalıdır. Böylece vergilendirilebilir fiktif karlar ya da ya da vergi matrahını azaltan fiktif zararlar ortaya çıkmayacaktır.

6. Kur Farklarının KDV'ye Tabi Tutulmaması

Kur farklarının KDV'ye tabi tutulup tutulmaması gerektiği uzun yıllardır tartışıla gelmiş bir konuydu. KDV Kanunu'nun 7161 sayılı Kanun ile değişmeden önceki "Matraha Dahil Olan Unsurlar" başlıklı 24'üncü maddesi aşağıdaki gibiydi:

"Aşağıda yazılı unsurlar matraha dahildir:

- a) Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,*
- b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,*
- c) Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler."*

Görüldüğü gibi bu düzenlemede, kur farkının KDV'ye tabi olduğuna ilişkin açık bir hükme yer verilmemiş, "gibi" ifadesi kullanılmak suretiyle vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirlerin matraha dahil olacağı belirtilmişti.

26/04/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve 1.05.2014 tarihinden itibaren yürürlüğe giren KATMA DEĞER VER-

GİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ'nin "III. MATRAH, NİSPET VE İNDİRİM" ana başlıklı III'üncü bölümünün "A-MATRAH" başlıklı bölümünün "5. Matraha Dâhil Olan Unsurlar" alt başlıklı bölümünün "5.3.Kur Farkları" bölümünde ise aşağıdaki açıklamalara yer verilmişti.

"Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahin bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Yılsonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz."

KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ'nin "III. MATRAH, NİSPET VE İNDİRİM" ana başlıklı III'üncü bölümünün "B-ORAN" başlıklı bölümünün "1.2.Vade Farkı, Kur Farkı ve Matrahta Değişikliğe Yol Açan İşlemlerde KDV Oranı" alt başlıklı bölümünün "1.2.2. Kur Farkları" bölümünde ise aşağıdaki açıklamalara yer verilmişti.

“Teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.”

Söz konusu düzenlemelerin incelenmesinden de anlaşılacağı üzere, Katma Değer Vergisi Kanunu’nda kur farklarının KDV’ye tabi olduğuna ilişkin açık bir hüküm bulunmamasına karşın Maliye Bakanlığı yayımlamış olduğu Tebliğ ile bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkının vade farkı mahiyetinde olduğunu ve matrahın bir unsuru olarak KDV’ye tabi tutulması gerektiğini belirtmişti.

Bu nedenle KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ’nin kur farklarının KDV’ye tabi tutulması gerektiğine yönelik yukarıda yer alan düzenlemelerinin iptali istemiyle açılan davada Danıştay 4. Dairesi 18/05/2017 tarihli ve E:2014/4834, K:2017/4605 sayılı Kararı ile iptal istemini reddetmiştir. Danıştay 4.Dairesinin söz konusu kararı davacı tarafından temyiz edilmiş; Danıştay Vergi Dava Daireli Kurulu vermiş olduğu 13.12.2017 tarihli ve E:2017/548, K:2017/606 sayılı Kararında Danıştay 4. Dairesinin Tebliğin ilgili bölümlerinin iptali istemiyle açılan davanın reddi yönünde verdiği Kararı bozmuştur.

Temyiz istemini değerlendiren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu E:2017/548, K:2017/606 sayılı Karar’ında;

- Teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedel kavramı kanunda açıkça tanımlandıktan sonra, bedel kapsamında kabul edilmeyen; ancak matraha dahil edilmesi gereken gelir unsurlarının sayıldığı Kanununun 24'üncü maddesinin (c) fıkrasında, kur farkına yer verilmediği,
- Maddede yer alan “gibi” ifadesi, maddede sayılan matraha dahil unsurlara nitelik olarak benzeyen diğer gelirleri kapsamı amacıyla kullanıldığından, kur farkının, bu kapsamda değerlendirilip değerlendirilemeyeceğinin ortaya konulması gerektiği,
- Dövizli işlemler sonrasında mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan kişi tarafından her zaman ilave bir bedel elde edilmesi mümkün olmadığından ve döviz kurunun düşmesi halinde alıcı lehine bir durum olduğundan kur farkı, niteliği itibarıyla maddede sayılan diğer gelir unsurlarından farklılık arz ettiği,
- Kanununun 24'üncü maddesinde yer alan “gibi” ifadesinden yola çıkılarak kur farkının vade farkı mahiyetinde olduğu kabul edilmek suretiyle katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi, hukuk devletinin unsurlarından biri olan hukuki belirlilik ilkesiyle bağdaşmadığı gibi dava konusu Tebliğ ile katma değer vergisi matrahına ilişkin hükümlerin yorum yoluyla genişletilmesi, vergilendirmenin temel öğelerinin kanunla belirlenmesi gerekliliğini de kapsayan verginin kanuniliği ilkesine de aykırılık oluşturduğu,
- Bu durumda, Katma Değer Vergisi Kanununun 26'ncı maddesi de dikkate alındığında, mal veya hizmetin karşılığını teşkil eden bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile gerçekleşen vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilerek, bu yolla bulunan tutar katma değer vergisinin matrahını oluşturacak olup bedelin farklı zamanlarda ödenmesi nedeniyle zaman içinde

oluşabilecek kur farklarının matraha ilave edilmesinin mümkün olmadığı,

- Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanununun 21’inci maddesinde, ithalatta verginin matrahına dahil olan unsurlar arasında kur farkı açıkça sayılmasına rağmen 24’üncü maddesinde matraha dahil olan unsurlar arasında kur farkına yer verilmemiş olması da kanun koyunun, ithalat dışındaki işlemlerde kur farkının katma değer vergisi matrahına dahil edilmesini amaçlamadığını gösterdiği,

gerekçeleri ile temyiz istemini kabul ederek, Danıştay 4. Dairesi’nin, 18.5.2017 gün ve E:2014/4834, K:2017/4605 sayılı Kararı’nın bozulmasına karar vermiştir.

Daha sonra 8.01.2019 tarihli ve 30659 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7161 sayılı Kanun’un 18 inci maddesi ile 3065 sayılı Kanununun 24 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine “fiyat farkı,” ibaresinden sonra gelmek üzere “kur farkı,” ibaresi eklenmiş olup; yapılan düzenleme ile kur farkının KDV matrahına dahil olduğu hüküm altına alınmıştır. Söz konusu düzenleme 18.01.2019 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Bu kapsamda geçici vergi dönemi sonları ile yıl sonlarında yapılacak kur değerlemesi sonucu ortaya çıkan kur farkı KDV’ye tabi değildir. Ancak, döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak belirlenen işlemlerde vergiyi doğuran olay ile ödeme/tahsilat tarihi arasında doğan kur farkı KDV’ye tabi olacaktır.

Döviz kurundaki son dönemlerde yaşanan ani ve hızlı yükseliş ve düşmeler konunun önemini arttırmıştır. Çok sayıda firma önemli tutarlarda kur farkı geliri veya gideri hesaplamak durumunda kalmıştır. Zaten zor durumda bulunan firmalardan beklenmeyen bu şaşırtıcı kur farkları üzerinden KDV hesaplamalarını istemek mükellefleri daha zor bir du-

ruma sokabilecektir. Özellikle hizmet ithali ile ilgili işlemlerde vergiyi doğuran olay ile ödeme/tahsilat tarihi arasında doğan kur farkının KDV ye tabi tutulması anlam ifade etmemektedir; **zira yurtdışındaki firma tarafından elde edilen herhangi bir kur farkı geliri bulunmamaktadır.**

Kur farklarının KDV'ye tabi olması uygulaması özellikle çok sayıda dövize dayalı işlem yapan işletmeler açısından uygulama zorluğu da getirmektedir.

Ayrıca kur farklarının vergiye tabi olması bir taraftan hesaplanan diğer taraftan indirim konusu yapılan KDV nin olması anlamına gelmektedir. Dolayısıyla bu durumda döviz kuru değişimi üzerinden hesaplanan verginin kamu gelirlerine etkisi sınırlı olacaktır. Yine döviz kurlarında düşme olması halinde nihai tüketici ile yapılan işlemlerde daha önce hesaplanan KDV'nin nasıl iade edileceği belirsizdir.

İthalatta döviz kurundan kaynaklı ek ödemelerin ve buna ilişkin belgelendirmenin nasıl olacağı belirsizdir.

Bu nedenlerle kur farklarının KDV'ye tabi olması uygulamasından vazgeçilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

7. Yurtdışındaki İlişkili Kişilerden Faizsiz Olarak Yapılan Borçlanmalar Üzerinden KDV Hesaplanmaması

Türkiye'de faaliyet gösteren yabancı ortaklı firmaların yurtdışındaki yabancı ortaklarından borçlanmaları uygulamada sıkça gerçekleşen bir durumdur. Söz konusu borçlanmalar ile ilgili olarak yurtdışındaki yabancı ortağa herhangi bir faiz ödemesinde bulunulmamış olsa dahi KDV Kanunu'nun "Emsal Bedel" başlıklı 27'nci maddesi hükmü ge-

rekçe gösterilerek Türkiye’de faaliyet gösteren yurt içerisindeki firmaya sorumlu sıfatıyla ödenmesi gereken KDV’nin beyan edilmemesi ve ödenmemesi nedenleri ile cezalı tarhiyatlar yapılabilmektedir.

Döviz kurundaki ani ve hızlı yükseliş de dikkate alındığında firmalardan ödemedikleri faize ilişkin KDV’nin sorumlu sıfatıyla istenmesi mükellefleri zor duruma düşürmektedir. Dolayısıyla bu tür borçlanmalar üzerinden KDV hesaplanmayacağına bir idari düzenleme aracılığı ile duyurulmasının yararlı olacağı değerlendirilmektedir.

8. Mevduat veya Kredi Sözleşmelerine Müstenit Alacakların/ Borçların Değerlemesi

Vergi Usul Kanunu’nun

- 281 inci maddesinde alacakların mukayyet değerleriyle değerlendirileceği, mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacakların değerlendirilme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınacağı
- 285 inci maddesinde ise borçların mukayyet değerleriyle değerlendirileceği, mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçların değerlendirilme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte

dikkate alınacağı açıklanmıştır.

VUK’nın 280 inci maddesinde ise yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceği, borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedelinin esas alınacağı, yabancı paranın borsada rayici yoksa değerlemeye uygulanacak kurun Maliye Bakanlığınca tespit olunacağı ve madde hükmünün yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da cari olduğu belirtilmiştir.

Döviz kurundaki ani ve hızlı yükseliş dolayısıyla mükellefler yıl sonlarında çok yüksek tutarda faiz ve kur farkı değerlemesi ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu durum bazı firmaların olduğundan çok daha fazla gider yazmalarına sebep olmakta ve beyan edilmesi gereken kurumlar vergisi matrahını aşındırmakta, bazılarının ise olduğundan daha fazla kurumlar vergisi matrahı beyan etmesine ve vergi ödemelerine neden olmaktadır. Her iki durumda işletmelerin finansal tablolarını bozmakta ve kredibilitelerini azaltmakta ya da yatırımcıların yanlış bilgilendirilmesine yol açmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme alacak ve borçlar ile yabancı paraların değerlendirilmesine ilişkin yukarıdaki hükümlerinin gözden geçirilerek mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacakların/borçların değerlendirme gününde değil ödendiği ya da tahsil edildiği günde değerlendirilmesine yönelik bir düzenleme yapılması uygun olacaktır.

9. Döviz Cinsinden Düzenlenen Sözleşme Bedellerinin Türk Lirasına Çevrilmesinde Damga Vergisi Aranılmaması

13.09.2018 tarihli ve 30534 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 85 sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanı Kararı ile 32 sayılı Kararda değişiklik yapılmış, yapılan değişiklikle;

- 1) 7/8/1989 tarihli ve 32 sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında Kararın 4'üncü maddesine, “g) *Türkiye’de yerleşik kişilerin, Bakanlıkça belirlenen haller dışında, kendi aralarındaki menkul ve gayrimenkul alım satım, taşıt ve finansal kiralama dâhil her türlü menkul ve gayrimenkul kiralama, leasing ile iş, hizmet ve eser sözleşmelerinde sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılmaz.*” bendi,



- 2) Aynı Karara “*Geçici Madde 8-Bu Kararın 4’üncü maddesinin (g) bendinin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren otuz gün içinde, söz konusu bentte belirtilen ve daha önce akdedilmiş yürürlükteki sözleşmelerdeki döviz cinsinden kararlaştırılmış bulunan bedeller, Bakanlıkça belirlenen haller dışında; Türk parası olarak taraflarca yeniden belirlenir.*” maddesi

eklenmiştir.

11.8.1989 tarih ve 20249 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TÜRK PARASI KIYMETİNİ KORUMA HAKKINDA 32 SAYILI KARAR’da

- **Türkiye’de yerleşik kişiler;** yurtdışında işçi, serbest meslek ve müstakil iş sahibi Türk vatandaşları dahil Türkiye’de kanuni yerleşim yeri bulunan gerçek ve tüzel kişiler
- **Döviz** efektif dahil yabancı parayla ödemeyi sağlayan her nev’i hesap, belge ve vasıtaları

olarak tanımlanmaktadır.

6.10.2018 tarihli ve 30557 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TÜRK PARASI KIYMETİNİ KORUMA HAKKINDA 32 SAYILI KARARA İLİŞKİN TEBLİĞ (TEBLİĞ NO: 2008-32/34)’DE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (TEBLİĞ NO: 2018-32/51) ile Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar gereğince tespiti Bakanlığa bırakılan konularda düzenleme yapılmıştır. 28/2/2008 tarihli ve 26801 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2008-32/34)’de değişiklik yapılarak Tebliğin mülga 8 inci maddesi başlığı ile birlikte yeniden düzenlenerek döviz cinsinden ve dövize endeksli sözleşmeler ile ilgili düzenlemelerde bulunulmuştur.³

3 Konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalarımıza 13.09.2018/159 ve 8.10.2018/170 sayılı Sirkülerlerimizde yer verilmiştir.

Yapılan bu düzenlemeler uyarınca pek çok mükellef yasal düzenleme nedeni ile sözleşmelerini TL'ye çevirmek durumunda kalmış; ancak uzun süre bu sözleşmeler ile ilgili damga vergisi ödenip ödenmeyeceği ile ilgili herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. En son Gelir İdaresi Başkanlığınca 22/11/2018 tarihinde yayımlanan 22 No.lu Damga Vergisi Sirkülerinde konuyla ilgili açıklamalarda bulunularak; 85 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı kapsamında döviz cinsinden düzenlenmiş olan sözleşmelerin bedellerinin Türk Lirası (TL) olarak yeniden belirlenmesine ilişkin düzenlenen kâğıtların;

- Sözleşmelerin diğer maddelerinde (taraf, süre uzatımı, yeni iş ilavesi vb.) bir değişiklik yapılmaksızın münhasıran bedele ilişkin düzenleme yapılması,
- Yapılacak değişiklik sonrası Türk Lirası cinsinden belirlenecek toplam bedelin, ilk sözleşmede yer alan döviz cinsinden bedel ile değişikliğe ilişkin kâğıdın düzenlendiği tarihteki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca ilan edilen cari döviz satış kurunun çarpımı suretiyle bulunacak tutarı geçmemesi,
- İlk sözleşmeye atıf yapılmış olması

şartlarını birlikte taşıması halinde, söz konusu değişikliğe ilişkin kâğıtlardan ayrıca damga vergisi aranılmayacağı belirtilmiştir.

Yasal bir zorunluluk gereği Türk Lirasına çevrilen bu sözleşmeler ile ilgili olarak; yapılacak değişiklik sonrası Türk Lirası cinsinden belirlenecek toplam bedelin, ilk sözleşmede yer alan döviz cinsinden bedelin Türk Lirası karşılığını geçmesi halinde de damga vergisi aranılmaması gerektiği değerlendirilmektedir.

10. Vazgeçilen Alacakların Geçmiş Yıl Zararlarına Mahsubu İmkânı Getirilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun *Vazgeçilen Alacaklar* başlıklı 324 üncü maddesinde; iflas anlaşması veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacakların, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınacağı ve bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kar hesabına aktarılacağı açıklanmıştır. Vazgeçilen alacaklar borçlu açısından gelir niteliğinde olmakla birlikte Vergi Usul Kanunu bu geliri doğduğu anda değil şayet izleyen üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde vergiye tabi tutmaktadır.

Kanun lafzından anlaşılacağı üzere; borçluya bu geliri ileride doğacak zararlardan mahsup imkânı getirilmiş olup; geçmiş yıl zararlarına da mahsup edilebileceğine ilişkin bir açıklamaya yer vermemiştir. Konuyla ilgili olarak verilen özelgeler de⁴ vazgeçilen alacağın geçmiş yıl zararlarına mahsup edilemeyeceği yönündedir.

4 Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 07.04.2014 Tarih ve 84098128-125[6-2012/928]-175 Sayılı Özelgesi

Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının 24.04.2017 tarihli ve 50426076-125[9-2016/20-297]-15708 sayılı özel karışılık hesabına alınan vazgeçilen alacağın ticari zarardan mı mali zarardan mı mahsup edileceği hakkında aşağıdaki görüştedir.

“...üç yıl içinde olmak koşuluyla, vazgeçilen alacak tutarının ticari bilanço zararına ilaveler ile zarar olsa dahi indirilecek indirim ve istisnaların da dikkate alınması suretiyle hesaplanması gereken zarar tutarından mahsup edilmesi gerekmektedir.”

Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın bu özelgesinde vazgeçilen alacakların geçmiş yıl zararlarından mahsup edilip edilemeyeceği konusu açık değildir.

Şirketlerin borçlarını ödemekte zorlandıkları bu hassas dönemde yapılacak bir yasal düzenleme ile vazgeçilen alacakların geçmiş yıl zararlarına da mahsubu imkânı getirilmesinin faydalı olacağı değerlendirilmektedir. Vazgeçilen alacağın geçmiş yıllara ilişkin olması halinde geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebiliyor olması daha hukuki olacaktır.

11. Bölünme Halinde Gerçekleştirilen Sermaye Azaltımının Kar Dağıtım Olmaktan Çıkarılması

Kurumlar Vergisi Kanununun, “*Devir, bölünme ve hisse değişimi*” başlıklı 19 uncu maddesinde tam bölünme ve kısmi bölünme tanımlanmıştır. Maddede yer alan bu tanımlar aşağıdaki gibidir.

Tam bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya

daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi, bu Kanunun uygulanmasında tam bölünme hükmündedir. Devredilen şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibarî değerinin % 10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin bölünme sayılmasına engel değildir.

Kısmî bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilânçosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.

Yine KVK'nın *Devir, bölünme ve hisse değişimi hallerinde vergilendirme* başlıklı 20 nci maddesinde, bölünmeden doğan kârların hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği açıklanmıştır.

Öte yandan 1 SERİ NO'LU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ'nin Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi başlıklı 19 uncu bölümünün, "19.2.2.3. İştirak hisselerinin ortaklara verilmesi" alt başlıklı bölümü aşağıdaki gibidir:

“Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.

Örneğin; Ortakları (A) ve (B) olan (R) Limited Şirketi aktifinde kayıtlı olan ve banka kredisi kullanılarak satın alınmış olup henüz ödenmemiş 50.000.- TL borcu bulunan taşınmazlı, kayıtlı değeri olan 100.000.- TL üzerinden (Y) A.Ş.’ye kısmi bölünme kapsamında devretmiş ve bu devir karşılığında (Y) AŞ’den alınan hisse senetleri Ortak (A) ve (B)’ye verilmiştir.

Buna göre, (Y) A.Ş. aynı sermaye olarak konulan taşınmaz nedeniyle 50.000.- TL’lik sermaye artırımında bulunacak, bu sermaye artırımına ilişkin hisse senetlerinin (R) Limited Şirketinin ortaklarına verilmesi nedeniyle, (R) Limited Şirketi de 50.000.- TL’lik sermaye azaltımında bulunacaktır.

Örnekten de anlaşılacağı üzere, **devredilen kıymetlere karşılık edinilen devralan şirket hisselerinin ortaklara verilmesi halinde, bölünen şirkette sermaye azaltımına gidileceği tabiidir.**

Öte yandan, devralan şirketin hisselerinin devreden şirkette kalması halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin pasif kıymetlerin (borçların) devri ihtiyaridir.”

Maliye Bakanlığı vermiş olduğu bir özalgede de⁵ kısmi bölünme nedeniyle sermaye azaltılmasında, daha önce sermayeye ilave edilmiş olan olağanüstü yedeklerin işletmeden çekiş olarak değerdendirileceğı yönünde açıklamalarda bulunulmuştur. Söz konusu Özalgede;

“..Öte yandan, yapılacak sermaye azaltımının; öncelikle kurumlar vergisine ve vergi sonrası dağıtılan kazancın ise kâr dağıtımına bağılı vergi kesintisine tabi tutulacak hesaplardan karşılanması sonra sadece kâr dağıtımına bağılı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların kullanılması, son olarak ise işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek aynı ve nakdi sermayenin işletmeden çekildiğinin kabulü gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; sermaye azaltımında yukarıda belirtilen sıraya göre sermaye hesaplarının işletmeden çekildiğı kabul edilecek, olağanüstü yedeklerin işletmeden çekilmesi halinde ise ortakların statüsüne göre kâr dağıtımına bağılı vergi kesintisi yapılacaktır.”

denilmiştir.

Bölünme işlemleri nedeniyle yapılacak sermaye azaltımı işlemlerinde kar dağıtımına bağılı vergi kesintisi yapılmamasına ilişkin, düzenleme yapılmasının uygun olacağı değerdendirilmektedir.

12. Taşınmaz Satışına İlişkin Vergi İstisnalarında Şirket Sözleşmesinde Faaliyet Konuları Arasında Taşınmaz Ticareti Bulunması

Kurumların bağılı değerdelerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi amacıyla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde; kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktifle-

5 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24/09/2013 tarih ve 64597866-125[19-2013]-155 sayılı özalgesi.

rinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Maddede ayrıca, menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamı dışında olduğu belirtilmiştir.

Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-r maddesi uyarınca kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine devir ve teslimleri ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketlerince devir ve teslimi KDV'den istisna tutulmuştur.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri KDV istisnası kapsamı dışındadır.

Bu oranın tekrar en az % 75 olarak uygulanması önerilirken, ayrıca taşınmaz satış kazancına ilişkin kurumlar vergisi istisnası ve taşınmaz teslimine ilişkin katma değer vergisi istisnasının ortak şartları; taşınmazların kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunması ve taşınmaz ticaretiyle uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundukları değerlerin istisna kapsamı dışında tutulmasıdır. Bununla birlikte, "taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundukları değerlerin" ve "istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları taşınmaz" ibarelerinin uygulamadaki karşılığının belirlenmesi, gerek

kanun gerekse genel tebliğ düzeyinde somut kriterlere bağlanmamış; bu durum, hem kurumlar vergisi hem de katma değer vergisi istisnalarının uygulanmasında tereddüt yaşanmasına neden olarak bir vergileme sorunu mahiyeti kazanmıştır. Söz konusu tereddütler, mükelleflerin, vergi idaresi görüşüne sıklıkla başvurması ihtiyacını ortaya çıkarmış; vergi idaresi, ağırlıklı olarak, “şirket sözleşmesinde taşınmaz ticareti ve kiralanması gibi ibarelere faaliyet konuları arasında yer verilmesi” durumunu, “taşınmaz ticaretiyle uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları taşınmazları” vergi istisnaları kapsamı dışında bırakan hükümlerin uygulanmasında ölçüt olarak kabul etmiştir⁶.

Vergi idaresi görüşü, ağırlıklı olarak, “şirketin ana faaliyet konuları arasında taşınmaz ticareti veya kiralanması bulunması durumunda taşınmaz satışına ilişkin vergi istisnalarından yararlanılamayacağı” yönünde olmakla birlikte, aksi yönde görüşlerine de rastlanmaktadır.

Özellikle 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile “*ultra vires*” kuralı, diğer bir ifade ile bir şirketin, sözleşmesinde yazılı işletme konularıyla bağlı olması, işletme konuları dışında yaptığı işlemlerin şirketi bağlamaması anlamına gelen kural, kaldırılmadan önce işletmeler ana sözleşmelerinde faaliyet konularını geniş bir alanda tanımlıyorlardı. Bu nedenle, gerçekte böyle bir faaliyet de bulunmasa bile işletmeler faaliyet konuları içerisine gayrimenkul alım satım faaliyetlerini de dahil ediyorlardı.

Vergi İdaresinin, ağırlıklı olarak, “*şirket sözleşmesinde faaliyet konuları arasında taşınmaz ticareti bulunması*” durumunu söz konusu sınırlandırıcı şartın gerçekleşmesi olarak değerlendirmesi ve bu kapsamdaki kurumların belirtilen vergi istisnalarından yararlanamayacağı yönünde bir yaklaşım sergilemesinin uygun olmadığı değerlendirilmektedir.

6 Özden, ENGİN (2018). “Taşınmaz Satışına İlişkin Vergi İstisnalarında (Şirket Sözleşmesinde Faaliyet Konuları Arasında Taşınmaz Ticareti Bulunması) Sorunu”. Vergi Sorunları Dergisi, 358, s. 9.

Vergilendirmeye ilişkin olayın gerçek mahiyetinin esas alınmayıp, sözleşmede yer alan ibareye bağlı kalınarak şekli unsurdan hareketle faaliyet konusunun tespiti yönüyle Vergi Usul Kanunu hükümleriyle; istisnaları sınırlayıcı şartın taşınmaz ticareti amacıyla elde bulunduru- lan taşınmazlara ilişkin olduğu hususunun dikkate alınmayıp, faaliyet konusunun tek başına istisna kapsamı dışında kalma nedeni olarak kabul edilmesi yönüyle kurumlar vergisi ve katma değer vergisi kanunları hükümleriyle örtüşmediği düşünülmektedir⁷.

Konunun 1 Seri Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılacak bir düzenleme ile açıklığa kavuşturulmasının; kriz dönemlerinde faaliyetlerini yürüttükleri taşınmazları satmak durumunda kalan mü- kelleflerin mali yapılarının güçlendirilmesi bakımından son derece önemli olduğu değerlendirilmektedir.

13. Taşınmaz Satışından Doğan Zararların İndirim Konusu Yapıl- ması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun taşınmaz ve iştirak hissesi satışında ku- rumlar vergisi istisnasını düzenleyen 5/1-e maddesi aşağıdaki gibidir:

“e) (7061 sayılı kanununun 89 uncu maddesiyle değişen cümle; Yürürlük: 05.12.2017) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle ak- tiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazan- cının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim

7 Özden,ENGİN (2018), a.g.m.

yılıının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarı değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

(6728 sayılı kanununun 56 ncı maddesiyle değişen paragraf; Yürürlük 09.08.2016) Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır. 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına veya 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine devredilen taşınmazların kiracı ya da kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişilere satışında, aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, bu taşınmazların finansal kiralama şirketi, katılım bankaları, kal-

kınma ve yatırım bankaları ile varlık kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.”

Söz konusu maddenin incelenmesinden de anlaşılacağı üzere bahse konu kazançların kurumlar vergisinden istisna olması belirli şartlara bağlanmıştır. Söz konusu şartlar gerçekleşse bile mükellefler tercihlerini istisnadan yararlanmamak yönünde de kullanabilirler.

KVK'nın *İstisnalar* başlıklı 5 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında yer alan iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği şeklindeki düzenlemeden hareketle taşınmaz ve iştirak hissesi satışından doğan zararların belirli bir kısmının kurum kazancından indirilmeyeceğine ilişkin vergi inceleme raporları yazılmakta ve özelgeler verilmektedir.

Şarta bağlı bir istisna ile ilgili olarak nakit temin edebilmek amacıyla mükelleflerin gerçekleştirdikleri taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarından elde ettikleri zararların belli bir kısmının kurum kazancından indirilmesine izin verilmemesi sadece mükelleflerin mali yapılarının daha da bozulmasına neden olacaktır. Konuyla ilgili en azından Tebliğ veya Sirküler düzeyinde bir düzenlemenin yapılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

14. Hisse Senetlerinin Bastırılıp Bastırılmamış Olmasının Vergilendirme Üzerindeki Etkisinin Giderilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun "*Değer Artış Kazançları*" başlıklı Mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı alt bendi uyarınca; tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar vergilendirilmemektedir. Aynı maddenin 4 numaralı bendinde ise ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların *değer artış kazancı* olarak vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümler uyarınca; tam mükellef bir anonim şirketin gerçek kişi ortağı, ortağı olduğu şirketin hisse senetlerine basılı olarak sahipse ve iki yıldan fazla elde tutmuş ise bu hisse senetlerinin satışından elde etmiş olduğu kazanç vergilendirilmemekte; şayet bu ortaklığını basılı bir hisse senedine bağlamamış ise söz konusu ortaklık hissesini ne zaman satarsa satsın elde etmiş olduğu kazanç değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir.

Hisse senedinin basılı olup olmamasının vergilendirme üzerindeki etkisini gösterir bu duruma benzer bir durum da KDV Kanunu'nda karşımıza çıkmaktadır.

KDV Kanunu'nun 17/4-g maddesi uyarınca hisse senedi teslimi KDV'den istisnadır. KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesinde ise kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisselerinin tesliminin KDV'den istisna olduğu belirtilmiştir. "İştirak hisseleri" deyimi, menkul değerler portföyüne dahil hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir. Bunlar, anonim şirketlerin ortaklık payları veya hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil), limitet şirketlere ait iştirak payları, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait

ortaklık payları, iş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları, kooperatiflere ait ortaklık payları olarak sıralanabilir.

Söz konusu düzenlemeler uyarınca bir anonim şirketin iştirak ettiği bir başka anonim şirkete ait hisse senetlerine basılı olarak sahip olması halinde bu hisse senetlerinin elden çıkarılması iki yıl elde tutulup tutulmadıklarına bakılmaksızın KDV'den istisna olacak, şayet basılı bir hisse senedi yok ise teslimin KDV'den istisna olabilmesi en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunması şartına bağlı olacaktır.

Şirketlerin ve gerçek kişilerin ekonomik olarak zorlandıkları ve nakit ihtiyaçlarının giderilmesine yönelik olarak iştirak hisselerinin ve ortaklık paylarının elden çıkarıldığı bir dönemde hisse senetlerinin basılı olup olmasının vergileme üzerinde bu derece etkili olmaması gerektiği düşünülmekte olup, konuyla ilgili bir yasal düzenleme yapılmasının faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

15. Kurumlar Vergisinden Matrah Artırımında Bulunan Mükelleflerin Transfer Fiyatlandırmasına Bağlı Olarak Kar Dağıtım Yönünden İncelenmemesi

Gerek 6736 sayılı Kanun'da gerekse 7143 sayılı Kanun'da gelir ve kurumlar vergisinden matrah artırımında bulunan mükelleflerin artırımda buldukları yıllar için yıllık gelir ve kurumlar vergisi incelemesi ve bu yıllara ilişkin olarak bu vergi türleri için daha sonra başka bir tarhiyat yapılamayacağı belirtilmiştir.

Durum bu olmak ile birlikte mükellefler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde yer alan transfer fiyatlandırması hükümleri yönünden incelenmekte ve yine aynı maddede belirtilen "hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır." ifadesinden yola çıkılarak cezalı gelir vergisi stopajı tarhiyatları yapılmaktadır.

Mükellefler kurumlar vergisinden ve KDV'den artırımda bulunarak karşılaşacakları bir vergi incelemesi ilgili ekonomik riskleri bertaraf ettiklerini düşünmekte ve geleceğe ilişkin kararlarını buna göre almaktadırlar. Şirketlerin nakit akımlarını planlanması, şirketler hisselerinin devri kararları bunlardan sadece bazılarıdır. Artırımda bulunulan yıllara ilişkin olarak yasada açıkça ifade edilmemiş olan bu tarz incelemelere devam edilmesi yasadan beklenen faydayı olumsuz etkilediği gibi mükellefleri de zor duruma sokmaktadır.

Söz konusu yasaların ruhuna tamamen aykırılık teşkil ettiği düşünülen bu uygulamadan vazgeçilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

16. Sermaye Artırımının Teşvik Edilmesi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun *Diğer İndirimler* başlıklı 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) alt bendi uyarınca “*sermaye şirketleri (Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç) ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışlarını veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan “Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı” dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'sini Kurumlar Vergisi beyannamesi üzerinde indirim*” olarak dikkate alabilmektedirler.

Söz konusu bu indirimden, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap döneminden itibaren başlamak üzere izleyen her bir dönem için ayrı ayrı yararlanıl-

makta olup; sonraki dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde azaltılan sermaye tutarı indirim hesaplamasında dikkate alınmamaktadır.

Yasal düzenleme uyarınca söz konusu bent hükümlerine göre hesaplanacak indirim tutarı, nakdi sermayenin ödendiği ay kesri tam ay sayılmak suretiyle hesap döneminin kalan ay süresi kadar hesaplanır. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutarlar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Sermaye şirketlerine **nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklananlar dâhil olmak üzere, sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından veya bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan ya da ortaklar veya bu Kanunun 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artırımları, indirim hesaplamasında dikkate alınmamaktadır.**

Maliye Bakanlığı kar dağıtımından sonra yapılan sermaye artırımının indirimden yararlanıp yararlanamayacağı hakkında vermiş olduğu 09/05/2017 tarihli ve 93767041-125[10-2016/1]-15256 sayılı özelgesinde

“... Bu hüüküm ve açıklamalara göre, bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesi suretiyle gerçekleştirilen nakdi sermaye artırımları dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde düzenlenen indirim uygulamasından faydalanılması mümkün olmadığından, şirket karının önce ortaklara dağıtılıp daha sonra da tekrar şirkete sermaye olarak konulması işlemi dolayısıyla ve dağıtılan bu kar payı tutarıyla sınırlı olmak üzere bu indirim uygulamasından yararlanmanız mümkün değildir.”

şeklinde görüş bildirmiştir.

Yukarıda yer alan özelgenin incelenmesinden de görüleceği üzere; Maliye Bakanlığı nakdi sermaye artışından yararlanılması ile ilgili yasal düzenlemeleri mükellefler aleyhine çok geniş yorumlamaktadır. Kanatimizce gelir vergisi tevkifatı ödenerek ortağa dağıtılmış olan ve elde eden ortak açısından menkul sermaye iradı niteliğinde olan kar payının artık şirket ile bir bağlantısı kalmamış olup, şirket ortakları bu paraları nasıl değerlendireceklerine serbestçe karar verebilmelidirler.

Şirketlerin mali yapılarının güçlendirilmesi bakımından öncelikle %50 olarak uygulanmakta olan oranın %100'e çıkarılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir. Öte yandan sadece nakdi sermaye artışlarının hesaplamada dikkate alınmasının uygun olmadığı da değerlendirilmektedir. Şirketin ortağa olan borcunun sermayeye ilavesi de nakit çıkışının önlenmesi bakımından nakit girişi niteliğinde olup, indirim hesabında dikkate alınması uygun

olacaktır. Ayrıca Tebliğ düzenlemesi gereği mükellefler sadece dördüncü geçici vergilendirme döneminde bu indirimden yararlanabilmekte olup, diğer geçici vergilendirme dönemlerinde de yararlanabilmelerinin önü açılmalıdır.

17. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnasının Kapsamının Genişletilmesi

Kriz dönemleri büyük işletmeler yanında küçük ve orta boy işletmeleri de olumsuz etkilemektedir. Bu nedenle küçük işletmelere sağlanan vergi avantajları da gözden geçirilmeli ve güncel hale getirilmelidir. Bu kapsamda dikkate alınması önerilen vergi kolaylarından birisi de genç girişimcilere tanınan vergi kolaylığına ilişkindir. Bu uygulamanın artan işsizlik sorununa çözüm özelliğinin olduğu da değerlendirilmektedir.

6663 Sayılı Kanununun 1 inci maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun **mükerrer 20** nci maddesi "*Genç girişimcilerde kazanç istisnası*" başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. Yapılan düzenleme uyarınca; ticari, ziraai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına **ilk defa** gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 75.000 Türk lirasına kadar olan kısmı, aşağıdaki şartlarla gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

1. İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması,
2. Kendi işinde bilfiil çalışması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi (Çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırmak ya da seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak işinde bilfiil çalışmamak bu şartı bozmaz.),

3. Faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması halinde tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması,
4. Ölüm nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklar tarafından devralınması hali hariç olmak üzere, faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması.

Ekonominin daraldığı, pek çok şirketin konkordato talep ettiği ve çalışanların işten çıkarıldığı bir dönemde söz konusu istisnanın önemi daha da artmıştır. İşten çıkarılan kişilerin kendi işlerini kurmalarına ve istihdam yaratmalarına yardımcı olacak bu istisna ile ilgili getirilen 29 yaş sınırının yükseltilmesi düşünülmelidir. Ayrıca 75.000 TL'lik kazanç sınırının daha üst bir limite örneğin 150.000 TL'ye çıkarılması ve istisnanın uygulanacağı vergilendirme döneminin üç yıldan beş yıla çıkarılması değerlendirilmelidir.

Öte yandan girişimcilik sadece gelir vergisi mükellefi tesis ettirmek suretiyle değil sermaye şirketi kurarak da gerçekleştirilebilir. Dolayısıyla tek kişi ile dahi anonim şirket kurmanın mümkün olduğu düşünüldüğünde genç girişimci olarak şirket kurulumu gerçekleştirerek kurumlar vergisi mükellefi olacıklara da benzer bir istisnanın tanınması vergilendirmede eşitlik ilkesine uygun olacaktır.

18. Basit Usul Mükelleflerine Tanınan Kazanç İndirimi Hakkının Diğer Mükelleflere de Tanınması

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Diğer İndirimler" başlıklı 89'uncu maddesinin 15 numaralı bendi hükmü uyarınca basit usulde tespit edilen ticari

kazançların 2019 yılı için yıllık 11.000 Türk lirasına kadar olan kısmı gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapılabilmektedir.

Söz konusu kazanç indiriminin sadece basit usule tabi ticari kazanç sahipleri ile sınırlandırılması mükellefler arasında eşitsizliğe yol açmakta olup, bu hakkın ticari kazanç, serbest meslek kazancı ve zirai kazanç elde eden mükelleflere tanınması gerektiği değerlendirilmektedir. Böylelikle vergilendirme sıfırdan başlamayacak, mükelleflerin elde ettiği gelirler bakımından gelişmiş ülkelerde uygulanan en az geçim haddi (minimum of subsistence) ülkemiz bakımından da geçerli olabilecektir. Mali güce göre vergilendirmenin gerçekleştirilebilmesi için söz konusu olabilecek araçlardan bir tanesi olan en az geçim indirimi bu sayede Türk Vergi Sistemi'nde sosyal devlet ilkesinin gerçekleşmesini sağlayacaktır.

19. Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndiriminin Kolaylaştırılması ve İndirim Miktarının Arttırılması

6824 sayılı Kanununun 4 üncü maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga mükerrer 121 inci maddesi “Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi” başlığı altında yeniden düzenlenmiş **ve 1/1/2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere** 8 Mart 2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Yapılan bu düzenleme uyarınca 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), belirtilen şartları taşıyanların yıllık gelir veya



kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilebilmektedir.

Vergi indirimi ile ilgili sağlanması istenen şartlarda esneklik bulunmamaktadır. Düzgün çalışan ve vergilerini düzenli olarak ödemekte olan mükellefler bile iş yoğunluğundan beyanname vermeyi unuttuklarında ya da nakit sıkışıklığı veya hataen tahakkuk eden vergilerini ödemediklerinde bu indirimden faydalanamamaktadırlar. Her ne kadar 250 TL'ye kadar yapılan eksik ödemelerin şartın ihlali anlamına gelmediğine yönelik düzenleme yapılmışsa da yeterli değildir. Zaman zaman mükelleflerin mahsup taleplerinin miktarında gerçekleşen ufuk değişiklikler mahsubu talep edilen borcun tam ve zamanında ödenememesine yol açmaktadır. Söz konusu durumlar aslında ödüllendirilmesi gereken mükelleflerin cezalandırılması anlamını taşımaktadır. İndirim tutarına üst sınır getirilmesi ve indirilemeyen tutarın sadece mahsuba konu edilerek nakden iade alınmaması diğer önemli konulardır. Uygulamadan beklenen faydanın sağlanabilmesi ve ekonomik bir daralmanın yaşanmasının muhtemel olduğu bir dönemde firmaları vergilerini düzenli beyan ve ödemeye teşvik etmek amacıyla vergi indirimi müessesesinin yeniden gözden geçirilmesinde fayda olduğu düşünülmektedir.

Bu kapsamda %5'lik indirim miktarının vergiye uyumu artırmak adına %10'a çıkarılmalıdır. Bu sayede af uygulamalarına gerek kalmaksızın mükellefler vergiye kendiliklerinden uyumlu hale gelebileceklerdir.

20. Asgari Ücretin Vergi Dışı Bırakılması

Kriz dönemlerinde büyük işletmelere sağlanan kolaylıklar yanında küçük ve orta boy işletmelere ve ücretli çalışanlara da kolaylıklar sağlanmalıdır.

TÜRK-İŞ Açlık ve Yoksulluk Araştırması sonuçlarına göre Mart 2019 ayında

- Dört kişilik bir ailenin sağlıklı, dengeli ve yeterli beslenebilmesi için yapması gereken aylık gıda harcaması tutarı (**açlık sınırı**) 2.014 TL,
- Gıda harcaması ile birlikte giyim, konut (kira, elektrik, su, yakıt), ulaşım, eğitim, sağlık ve benzeri ihtiyaçlar için yapılması zorunlu diğer aylık harcamalarının toplam tutarı ise (**yoksulluk sınırı**) 6.561 TL,
- Evli olmayan-çocuksuz bir çalışanın '**yaşama maliyeti**' ise aylık 2.455 TL

olarak hesaplanmıştır.⁸

Bekâr ve çocuksuz bir çalışan için 2019 yılı brüt asgari ücret 2.558,40 TL, net 2.020,90 TL olup açlık sınırının altındadır. Dolayısıyla asgari ücret üzerinden vergi alınmaması ve ücret geliri elde edenlerin elde ettikleri ücretlerin asgari ücret kadarlık kısmının da gelir vergisinden istisna tutulmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir. Bu sayede yukarıda önerilen en az geçim haddi bir başka şekilde realize olabilecektir. Böylelikle mali güce göre vergilendirme ve sosyal devlet ilkesi en az ücret düzeyinde gelir elde eden sabit gelirlili mükellefler bakımından gerçekleşecektir.

8 Bkz. <http://www.turkis.org.tr/dosya/0B7Qd57aTry7.pdf> [Erişim 12.4.2019]

Diğer taraftan asgari ücretin vergiye tabi olması asgari ücret teşviki gibi uygulamalar bir arada değerlendirildiğinde, asgari ücretin vergi dışı bırakılması halen mevcut sistemin basitleştirilmesi sonucunu da doğuracaktır.

Bu durumun gelir dağılımının düzelmesine olumlu etkisi yanında diğer bir faydası, asgari ücretlilerin satınalma güçlerinin artmasıyla birlikte özellikle durgunluk dönemlerinde piyasada harcamaların artması ve işletme stoklarının erimesi ve işletme nakit girişlerinin artması olacaktır.

21. Sınai Mülkiyet Haklarındaki İstisnanın Geliştirilmesi

Kurumlar Vergisi Kanununa 2014 yılında eklenen 5/B maddesinde “Türkiye’de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların; kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların, devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların, Türkiye’de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları hâlinde elde edilen kazançların, Türkiye’de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının, % 50’sinin kurumlar vergisinden müstesna olduğu” düzenlenmesi yer almaktadır.

OECD literatüründe “*Patent Box*” olarak ifade edilen bu istisna, ülkelerin bilgi çağına ilişkin olarak mükelleflerin girişimde bulunmasını desteklemesi için getirilmektedir. Dünyada örneğin sadece yazılımlar alanında milyarlarca dolarlık bir piyasa olduğu düşünüldüğünde, teknolojik bir yatırımın gerçekleştirilmesi sonrasında patent söz konusu olduğunda bunun seri üretime geçilmesi noktasında devlet tarafından sağlanan %50’lik kurumlar vergisi istisnasının yeterli güdülenmeyi yaratmayacağı değerlendirilmektedir. Bu nedenle bilişim ve endüstri alanında 4.0 hedeflerinin konuşulduğu günümüzde %50’lik istisnanın öncelikle beş yıllık bir süre için %100 olarak kabul edilmesi değeren-

dirilmelidir. Tam istisnanın başarısına göre beş yılın sonunda da farklı oranlarla sınai mülkiyet haklarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesindeki vergi avantajlarının devamı tekrar değerlendirilmelidir.

Bu sayede teknoloji ve bilişim alanında sağlanacak gelişme özellikle cari açık yaratacak şekilde yurtdışına olan teknolojik bağımlılığın azaltılmasına yönelecektir. Çağımız bilgi çağı olduğundan patent ve bilişim gibi alanların, %50'lik değil %100'lük vergi avantajlarıyla desteklenmesi öncelikli olmalıdır.

22. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasının Basitleştirilmesi

Türkiye'de büyüme ve kalkınmanın gerçekleştirilmesi ve yatırımların teşviki kapsamında, düzenlemeler yapılmaktadır. Bu kapsamda yapılan son düzenlemelerde, destek unsurundan biri olan vergi indirimi; yatırımcı tarafından ödenecek gelir veya kurumlar vergisinin, yatırımın niteliğine göre projenin tabi olacağı yatırım teşvik uygulamasının sağladığı indirimli vergi oranından ödenmesi yoluyla yine bu uygulamanın sağladığı ve yapılan sabit yatırım tutarının belirli bir yüzdesine tekabül eden yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirim hakkından yararlanılmasını ifade etmektedir.

Bu yeni teşvik sistemi uygulamaları kapsamında 5838 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi ile 28.02.2009 tarihinde KVK'ya "İndirimli Kurumlar Vergisi" başlıklı 32/A maddesi eklenmiş olup; madde 2011, 2012, 2016 ve 2018 yıllarında yapılan yasal düzenlemeler ile devamlı değişikliğe uğramış, ancak uygulamada da tereddütlü hususlar ile karşılaşmıştır.

Uygulama zaman içerisinde karmaşık bir hal almış, kolay uygulanabilir ve anlaşılabilir olmaktan uzaklaşmıştır. İndirimli kurumlar vergisi uygulamasının daha sabit ve anlaşılır bir hale getirilmesi yatırımların önünü açacak ve istihdamı arttıracaktır.

23. Taşınmaz Satışına İlişkin Değer Artışı Kazançları

Kurumla Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde yer alan taşınmaz satış kazancı istisnasından bağımsız olarak şirketlerin aktiflerindeki gayrimenkulleri satarak mali yapılarını güçlendirmeye çalışmaları durumunda ticari kazanç olarak nitelendirilerek doğacak vergilerin 1.1.2019 tarihinden itibaren 2 yıl süreyle geçici olarak alınmaması önerilmektedir.

Ticari, zirai ya da serbest meslek kazancı elde eden mükelleflerin faaliyetleri dolayısıyla yaşadıkları sıkıntılardan dolayı şahsi gayrimenkullerini satmak zorunda kalabilecekleri dikkate alındığında bu istisna, Gelir vergisi Kanunu kapsamında ticari kazanç ve değer artış kazancı elde eden mükellefler içinde geçerli olmalıdır.

24. Konkordato Döneminde Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılması

24.1. Vergi Usul Kanununun Şüpheli Alacaklar ve Değersiz Alacaklarla İlgili Düzenlemeleri

Vergi Usul Kanunu'nun şüpheli alacak ve değersiz alacaklarla ilgili düzenlemeleri aşağıdaki gibidir.

24.1.1. Değersiz Alacaklar

Vergi Usul Kanununun “*Değersiz Alacaklar*” başlığı taşıyan 322'inci maddesi aşağıdaki gibidir.

“Madde 322 – Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmıyan alacaklar, değersiz olacaktır.

Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler.”

24.1.2. Şüpheli Alacaklar

Vergi Usul Kanununun “Şüpheli Alacaklar” başlığı taşıyan 323’üncü maddesi aşağıdaki gibidir.

“Madde 323 – Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;

2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar;

Şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.”

Şüpheli alacak ayrılmasında ayrıca aşağıdaki kurallara dikkat edilmesi gerekmektedir.

1. VUK’nın 323 üncü maddesinde şüpheli alacak uygulaması, alacağın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesine

özgülenmiş olması nedeniyle, bu mahiyette olmayan alacaklar için şüpheli alacak uygulamasına gidilemez.

2. VUK uygulamasında, teminatlı alacaklarda şüpheli alacak karşılığı, teminattan geri kalan kısma inhisar ettiği için, konkordato uygulamasında da şüpheli alacak karşılığı ancak teminatı aşan kısım için uygulanır.
3. VUK uygulamasında, şüpheli hale gelen alacak için bu dönemde karşılık ayrılması gerekmekte olup, ilgili olduğu hesap döneminde ayrılmayan karşılık sonraki hesap dönemlerinde dikkate alınamaz.
4. Muaccel hale gelmediği için dava veya icra safhasına intikal ettirilmemiş olan alacaklardan, vadesi geçici ve kesin mühlet sürelerine rastlayanlar, vadenin dolduğu hesap döneminde şüpheli alacak uygulamasına konu edilebilir.

24.1.3. Vazgeçilen Alacaklar

Vazgeçilen alacaklar başlıklı 324'üncü maddesi ise aşağıdaki gibidir.

“Madde 324 – Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklolunur.”

24.2. Konkordato Sürecince Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılması

14/2/2019 tarihli ve 112 sayılı VUK Sirkülerinde 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununda, 7101 sayılı İcra ve İflas Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunla yapılan değişikliklerle iflas ertelemesi müessesesinin kaldırılarak konkordato müessesesinin kapsamlı bir şekilde yeniden düzenlenmesi sebebiyle; konkordato sürecine

giren borçludan olan alacakların 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesi kapsamındaki durumuna ilişkin açıklamalar yer almıştır.

Konkordato, bir borçlunun, alacaklılarının belli bir çoğunluğu ile yaptığı ve ticaret mahkemesinin tasdiki ile hüküm ifade eden bir cebri anlaşma olup, bununla alacaklılar, borçluya karşı olan alacaklarının bir kısmından feragat ederler ve/veya borçluya borcunu ödeme konusunda belli bir süre verirler. Konkordato; temelde iflasın engellenmesini ve borçlunun borçlarının yeniden yapılandırılmasını amaç edinmiş bir kurumdur.

2004 sayılı Kanun uygulamasında konkordato süreci, çeşitli aşamalarda (geçici mühlet, kesin mühlet, konkordatonun reddi, konkordato projesinin tasdiki gibi) düzenlenmiş olup, ilgili aşamaların şüpheli alacak karşılığı uygulaması karşısındaki durumuna Sirkülerin ilerleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

24.2.1. Geçici Mühlet Süresi Verilmesi

Geçici mühlet süresi üç aydır. Mahkeme bu üç aylık süre dolmadan borçlunun veya geçici komiserin yapacağı talep üzerine geçici mühletini en fazla iki ay daha uzatabilir, uzatmayı borçlu talep etmişse geçici komiserin de görüşü alınır. Geçici mühletin toplam süresi beş ayı geçemez.

Bu dönemde şüpheli alacak ayrılmasına ilişkin kurallar aşağıdaki gibidir.

1. Geçici Mühlet Kararından Önce Dava veya İcra Safhasına İntikal Etmiş Alacaklar için daha önce ayrılan karşılığa ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

2. Geçici Mühlet Kararından Önce Dava veya İcra Safhasına İntikal Etmemiş Alacaklar için geçici mühlet kararının ilan edildiği hesap dönemi itibariyle şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir.
3. Geçici Mühletin Kaldırılarak Konkordato Talebinin Reddedilmesi halinde aşağıdaki gibi işlem yapılır.
 - Geçici mühlet kararından önce dava veya icra safhasına intikal etmiş olması nedeniyle karşılık ayrılan alacaklar için herhangi bir düzeltme yapılmaz.
 - Geçici mühlet kararının ilan edilmesi ile karşılık ayrılan alacaklar için ise, ayrılmış olan karşılıkların geçici mühletin kaldırılarak konkordato talebinin reddine ilişkin kararın ilan edildiği hesap dönemi itibariyle düzeltilir. (karşılık iptal edilerek gelir hesabına alınır.)

24.2.2. Kesin mühlet Kararı Verilmesi

Mahkeme, kesin mühlet hakkındaki kararını geçici mühlet içinde verir. Konkordatonun başarıya ulaşmasının mümkün olduğunun anlaşılması hâlinde borçluya bir yıllık kesin mühlet verilir. Güçlük arz eden özel durumlarda kesin mühlet, komiserin bu durumu açıklayan gerekçeli raporu ve talebi üzerine mahkemece altı aya kadar uzatılabilir.

Kesin mühlet kararıyla ilgili şüpheli alacak ayrılması durumları aşağıdaki gibidir.

1. Kesin Mühlet Kararı Verilmesi halinde aşağıdaki gibi işlem yapılır.

- Daha önce ayrılmış olan karşılıklara ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

- Geçici mühlet kararının ilan edildiği hesap dönemi itibariyle şüpheli alacak karşılığı ayrılmamışsa ilgili olduğu hesap döneminde ayrılmayan karşılığın sonraki hesap dönemlerinde dikkate alınması mümkün bulunmadığından, sonraki hesap döneminde kesin mühlet kararının ilan edilmesi durumunda şüpheli alacak karşılığı ayrılmaz.

2. Borçlunun Mali Durumunun Düzelmeye Halinde Kesin Mühlet Kararının Kaldırılmasında aşağıdaki gibi işlem yapılır.

- Geçici mühlet karardan önce dava veya icra safhasına intikal etmiş olması nedeniyle karşılık ayrılan alacaklar için herhangi bir düzeltme yapılmaz.
- Geçici mühlet kararının ilan edilmesi ile karşılık ayrılan alacaklar için ise ayrılmış olan karşılıkların konkordatonun reddine ilişkin kararın ilan edildiği hesap dönemi itibariyle düzeltilir.

3. Kesin Mühlet İçinde Konkordatonun Reddi ve İflasın Açılması halinde aşağıdaki gibi işlem yapılır.

İflas masasına kaydedilen alacaklarda şüphelilik hali devam edeceğinden daha önce ayrılan karşılıklara ilişkin düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

24.2.3. Konkordato Projesinin Tasdik Edilmesi Durumu

1. Konkordato Projesinin Tasdik Edilmesi alacakların borçlu lehine vazgeçilen kısmı, değersiz alacak niteliğini kazanacak ve değersiz alacak ile bu alacağa isabet eden karşılık, konkordatonun tasdiki kararının ilan edildiği (bağlayıcı hale geldiği) hesap dönemi itibariyle 213 sayılı Kanunun 322 nci maddesi hükmüne uygun olarak yok edilir.

2. Projenin tasdik edilmesiyle beraber alacağın vazgeçilmeyen kısmının vadesi ise proje çerçevesinde uzatılmış olacaktır. Buna göre mahkemece tasdik edilen konkordato projesiyle alacaklı ile borçlu arasında yeni bir borç ilişkisi kurularak eski borç vade/miktar itibariyle yenilendiğinden bu alacaklar, şüpheli alacak olma vasfını kaybedecektir. Dolayısıyla söz konusu alacaklar için ayrılmış olan karşılıkların, konkordatonun tasdiki kararının ilan edildiği (bağlayıcı hale geldiği) hesap dönemi itibariyle düzeltilmesi gerekmektedir.

24.2.4. Konkordato Projesinin Reddedilmesi Durumu

Konkordato Projesinin Reddedilmesi halinde Kesin Mühlet İçinde Konkordatonun Reddi ve İflasın Açılması halinde iflas masasına kaydedilen alacaklarda şüphelilik hali devam edeceğinden daha önce ayrılan karşılıklara ilişkin düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

112 No’lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde, yukarıda belirtildiği gibi geçici mühlet kararının ilan edildiği hesap dönemi itibariyle şüpheli alacak karşılığı ayrılmamışsa ilgili olduğu hesap döneminde ayrılmayan karşılığın sonraki hesap dönemlerinde dikkate alınması mümkün bulunmadığından, sonraki hesap döneminde kesin mühlet kararının ilan edilmesi durumunda şüpheli alacak karşılığı ayrılamayacağı belirtilmiştir. Ancak VUK’nın Şüpheli Alacaklar” başlığı taşıyan 323’üncü’da, bu konuda herhangi bir kısıtlama olmadığından, bu sınırlamanın kaldırılması ve bu dönemde de “şüpheli alacak karşılığı” ayrılmasına izin verilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

25. Konkordato süreçlerine ilişkin öneriler

25.1. Konkordato süresince ödenmesi gereken katma değer vergilerinin %50 indirimli olarak ödenmesi

Mali yapıları bozulan ancak iflasa tabi olmak yerine finansal iyileştirme sağlayarak borçlarını ödemeyi amaçlayan firmalar konkordatoya başvurmaktadır.

Bu başvuru öncesindeki borçlar geçici ve kesin mühlet verilerek konkordatonun geçerli olduğu dönemlerde icra takibine tabi olmamaktadır.

Bu kapsamda, firmaların konkordato süresince ödemeleri gereken katma değer vergilerini %50 indirimli olarak ödemeleri mümkün kılınmalıdır. Bu sayede, konkordato ilan eden firmalara finansal destek sağlanmış olur. Ödenmeyen %50'lik kısım ise konkordato süresi bittikten sonra 3 yıllık süre içinde eşit taksitlerle ödenmesine ilişkin düzenleme ile mali piyasaların likiditesine katkı sağlanmalıdır.

25.2. Konkordato alacaklarının firmaların ödemeleri gereken geçici kurumlar vergilerinden veya diğer vergi borçlarından mahsup edilebilmesi

Konkordato süreci, finansal açıdan iyileştirme sağlamaya çalışan firmaların olduğu kadar konkordato ilan eden firmalardan alacaklı firmalar açısından da zor bir süreçtir.

Bu kapsamda alacaklılar, konkordato süresince alacaklarını icra takibine konu edemedikleri gibi, konkordato projesinin iyileştirme oranı kapsamında alacaklarına ulaşamamaktadırlar.

Bu itibarla alacaklı firmaların da finansal sorunlar yaşamalarını önlemek adına, konkordato alacaklısı firmaların ödemeleri gereken geçici kurumlar vergilerinden veya diğer vergi borçlarından mahsup edilebil-

melidir. Böylece devlet, firmalar arasındaki borç ilişkilerinde alacaklı firmalara bir çeşit finans kredisi sağlamış olacaktır.

26. Değersiz Alacaklarda KDV İndirimi

15.02.2019 tarihli ve 30687 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SERİ NO: 23) ile 26/4/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nde bazı değişiklikler yapılmış ve bu kapsamda değersiz alacaklara ilişkin açıklamalara da tebliğde yer verilmiştir.

1 Ocak 2019 tarihinden itibaren, 213 sayılı Kanunun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV’nin indirim konusu yapılması mümkündür. 213 sayılı Kanunun 323 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV’nin indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması şarttır.

Söz konusu KDV tutarı, alacağın zarar yazıldığı tarihi kapsayan vergilendirme dönemi 1 No.lu KDV Beyannamesinin “İndirimler” kulakçığında “İndirimler” tablosunda 111 kod numaralı “Değersiz Hale Gelen Alacaklara İlişkin İndirilecek KDV” satırı aracılığıyla indirim konusu yapılır ve değersiz hale gelen alacağa ilişkin borçlu mükellef bilgilerini içeren beyanname eki form doldurulmaktadır.

Kanunun (30/e) maddesinde, Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen KDV’nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV’den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV, alacağın zarar

yazıldığı vergilendirme döneminde satıcı tarafından indirim konusu yapılabildiğinden mükerrer vergi indirimine yol açmayacak şekilde değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen ve daha önce indirim konusu yapılmış KDV, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde 1 No.lu KDV Beyannamesinin “Matrah” kulakçığında “Diğer İşlemler” tablosunda 505 kod numaralı “VUK 322 Kapsamına Giren Borçlara Ait KDV” satırı aracılığıyla beyan edilecektir.

27. Tahsilât Esasına Göre Vergilendirilen Kazanç Unsurlarında, KDV Yönünden de Tahsilât Esasına Göre Vergilendirme

Gelir Vergisi Kanununa göre serbest meslek kazancı ya da GMSİ, ticari kazancın aksine tahsil esasına göre vergilendirilmektedir. Buna karşılık, bu kazançları özellikle serbest meslek faaliyetinde bulunanların elde ettikleri kazançlar, KDV Kanununa göre tahakkuk esasına göre vergilendirilmektedir.

Bu durumda, serbest meslek kazancı elde edenler örneğin SMMM’ler, YMM’ler, avukatlar, doktorlar vb. kendilerine ödeme yapılmaya bile belgelerini düzenlemek ve katma değer vergilerini göstermek ve ilgili ayda beyan etmek zorundadır. Ancak, gelir vergisinde olduğu gibi kazançları tahsil esasına göre vergilendirilen yükümlü gruplarının tahsil etmedikleri kazançlarının vergisini ödemedikleri gibi tahsil etmedikleri KDV için belge düzenlemeleri ve bu vergiyi ödemeleri vergi sisteminin bütünlüğü açısından doğru değildir.

Bu nedenle, KDVK ile GVK arasında bir paralellik sağlanması ve KDV Kanununda yapılacak değişikliklerle serbest meslek erbabı için KDV uygulaması yönünden de tahsil esasını getirilmelidir.

28. SGK Teşvik İşlemlerinin Basitleştirilmesi

Sosyal güvenlik mevzuatında istihdamın artırılması amacıyla getirilen teşvikler olumlu değerlendirilmekle birlikte düzenlemelerin yeterince açık olmaması ve/veya karmaşık olması dolayısıyla uygulama da zorluklar yaşanmaktadır. Hatta bazı işverenler sırf bu nedenle sağlanan teşviklerden yararlanılamamaktadır. Dolayısıyla SGK teşvik mevzuatı basit, anlaşılır ve kolay uygulanabilir hale getirilmelidir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Kriz dönemlerinde devletin, vergi politikası yoluyla işletmelere finansal kolaylıklar sağlaması işletme bilançolarının ve dolayısıyla uzun vadede devlet gelirlerinin artması sonucunu doğuracaktır.

Mevcut durumda işletmelerin yararlanabileceği bazı düzenlemeler de bulunmaktadır. Örneğin borç alacak durumu dikkate alınarak işletmelerin reeskont ayırmaları kendi lehlerine olabilecektir.

Son dönemlerde vergi yasalarında işletmelerin finansal yapılarını güçlendirmeye yönelik olarak yapılan değişiklikler takdirle karşılanmaktadır. Örneğin değersiz alacaklarla ilgili olarak daha önce KDV de dahil olmak üzere alacağın tamamı değersiz alacak olarak dikkate alınırken, 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren yürürlüğe giren yeni uygulamada, alacağın içerisinde yer alan KDV nin “İndirilecek KDV” olarak, geri kalan kısım ise gelir veya kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması yönünde düzenleme yapılmıştır. Taşınmazların yeniden değerlemeye tabi tutulması bir diğer örnek uygulamadır.

Çalışmamızda işletmelerin mali yapılarının güçlendirmelerine yönelik olarak ele aldığımız konular ve önerilerimiz özetle aşağıdaki gibidir:

- Sermaye artırımına vergi avantajı getirilmeli, artırılan sermaye doğrudan vergi matrahından indirim konusu yapılabilmelidir.

- Bilançolarını güçlendirmek amacıyla gayrimenkullerini satmak durumunda kalan işletmeler için, gayrimenkul satışlarından elde edilen kazançların vergiden istisna olması durumunda uygulanan oran, tekrar en az % 75 olarak uygulanmalıdır. Hatta bu oranının geçici bir süre için % 100 olması dahi değerlendirilmelidir.
- Kurumlar vergisi mükelleflerinin işletme aktifine kayıtlı gayrimenkullerinin satışından elde edilen gelirlerine uygulanan % 50 vergi istinası, gelir vergisi mükelleflerine de getirilmelidir. Ticari, zirai ya da serbest meslek kazancı elde eden mükelleflerin faaliyetleri dolayısıyla şahsi gayrimenkullerini satmak zorunda kalabilecekleri dikkate alındığında bu istisna, değer artış kazancı elde eden mükellefler için de geçerli olmalıdır.
- Küçük esnafa sağlanan vergi kolaylıklarına ilişkin istisna tutarı yeniden gözden geçirilmeli ve artırılmalıdır.
- Kur farklarından doğan kar ya da zararların gelecek döneme ait gelir ya da gider olarak muhasebeleştirilmesine olanak sağlayan yasal düzenleme yapılmalıdır. Böylece fiktif kar ya da zararlar ortaya çıkmayacaktır. Gelecek döneme ait gider ya da gelirlerin muhasebeleştirilmesi gibi dönem sonlarında söz konusu gider ya da gelirlerin kar/zarar hesabı ile ilişkilendirilmemesi sonucu, kur farkları sadece realize edildikleri dönemde vergi matrahının bir unsuru olarak dikkate alınabilecektir.
- İşletme aktiflerine kayıtlı varlıkların enflasyon oranı dikkate alınarak değerlerinin güncellenmesi mümkündür. Bununla ilgili olarak yeniden değerlendirme ve maliyet artış fonu uygulamaları yeniden düşünülebilir.
- TTK gereğince yapılan sermaye azaltımı işlemleri ve sermaye tamamlama ödemeleri vergi dışı bırakılmalıdır.

- Kur farkı ve faiz giderlerinin maliyete ilavesi ya da doğrudan gider yazılması konusunda mükelleflere olduğu döneme bakılmaksızın seçimlik hak tanınmalıdır.
- Yurtdışı ilişkili kişilerden faizsiz olarak yapılan borçlanmalar üzerinden KDV hesaplanmamalıdır.
- Bölünme halinde gerçekleştirilen sermaye azaltımı kar dağıtımı olmaktan çıkarılmalıdır.
- Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacakların/borçların değerlendirme gününde değil ödendiği ya da tahsil edildiği günde değerlendirilmesine yönelik düzenleme yapılmalıdır.
- Vazgeçilen alacakların geçmiş yıl zararlarına da mahsubu imkânı getirilmelidir.
- Kur farkınının KDV matrahına dahil olmasına yönelik düzenlemelerden vazgeçilmelidir.
- Şirket faaliyet konuları arasında taşınmaz ticareti veya kiralanması bulunması durumunun taşınmaz satışına ilişkin vergi istisnasından yararlanılmasına engel teşkil etmediğine yönelik düzenleme yapılmalıdır.
- Taşınmaz satışından doğan zararların kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilmesi hususu netleştirilmelidir.
- Hisse sentlerinin bastırılıp bastırılmamış olmasının vergileme üzerinde herhangi bir etkisinin bulunmaması gerektiği değerlendirilmekte olup, konuyla ilgili düzenlemeler yapılmalıdır.
- Kurumlar vergisinden matrah artırımında bulunan mükellefler transfer fiyatlandırmasına bağlı olarak kar dağıtımını yönünden vergi incelenmesine tabi tutulmamalıdır.

- Genç girişimcilerde kazanç istisnasının kapsamı genişletilerek anonim şirket kurarak faaliyette bulunmak isteyen girişimcilerin önü açılmalıdır.
- Vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan vergi indirimi kolaylaştırılmalı ve indirim miktarı arttırılmalıdır.
- İndirimli kurumlar vergisi uygulamasının daha sabit ve anlaşılır bir hale getirilmesine yönelik düzenlemeler yapılmalıdır.
- KDVK ile GVK arasında bir paralellik sağlanma ve KDV Kanununda yapılacak değişikliklerle serbest meslek erbabı için KDV uygulaması yönünden de tahsil esası getirilmelidir.
- Kişisel güvenlik, verilerin korunması, kazanılmış haklara saygı duyulması gibi konularda saydam bir idare anlayışı benimsenmelidir.

