

Vergi Avantajları

Şükrü KIZILOLOT*

In the Turkish Tax Law there are special tax advantages available to the taxpayer. The taxpayer will undoubtedly benefit from these advantages if the advantages are identified and the most beneficial way of using these advantages are explained.

To benefit from this tax advantage should never be misunderstood as "Tax Evasion". According to the Tax law, several convenient rules were included for the taxpayer and when used properly these amendments can achieve financial benefits and they are legally supported by related decrees.

To reduce the burden of tax through these advantages is a right given to taxpayer by the law and unlike tax evasion it is a valid legal method. The Taxpayer should acknowledge their rights and benefit from these tax advantages by practising its common right to reduce its payable tax, just like it has a lawful right to pay taxes.

This article explains most of the currently available tax advantages and different types of legislations. It also contains and explains different segments of taxpayers one by one and demonstrate this with relevant applicable examples.

When explaining these tax advantages the relevant legislation rules are also included.

From taxpayers perspective, this article explains the benefits of these tax advantages and several of these unknown or unnoticed tax advantages.

Most commonly used tax advantages are:

Investment allowances rediscount, valuation of stock through LIFO method, other appreciating funds, revaluation, amortisation through diminishing balances method, and provision for bad debt can all be listed.

Sunuş

Vergi yasalarında, mükelleflere tanınan çeşitli vergi avantajları vardır. Mükelleflerin, bu avantajların hangileri olduğunu ve ne şekilde yararlanabileceklerini bilmeleri halinde, lehlerine çok önemli mali sonuçlar elde edecekleri kuşkusuzdur.

Sağlanan vergi avantajlarından yararlanmak, hiçbir zaman "vergi kaçırmak" şeklinde algılanmamalıdır. Yasalarımızda, vergi mükelleflerine, çeşitli kolaylıklar sağlamıştır. Yararlanılması halinde, çok önemli mali avantajlar sağlayan bu düzenlemeler, bütünüyle yasal olan yani dayanağı ilgili yasa hükümleri olan uygulamalarla ilgilidir.

* Doç. Dr. Şükrü Kızılot G.Ü. İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Öğretim Üyesidir, G.Ü. Maliye ve Vergi Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi Müdürüdür.

ŞÜKRÜ KIZILOĞ

Giriş

Vergi avantajı sağlayarak vergi yükünü azaltmak, vergi kaçırmanın aksine yasal bir yol olup, yasaların mükelleflere tanıdığı bir haktır. Vergi mükelleflerinin, yasalarla tanınan bu haklarını öğrenip "vergi avantajları"ndan yararlanmak suretiyle vergi yüklerini azaltmaları, vergi ödemek kadar doğal ve normal bir uygulamadır.

Bu araştırma yazısında, yasalarımızda yer alan vergi avantajları, değişik yasalar ve mükellef grupları açısından ayrı ayrı ele alınarak, uygulama örnekleriyle birlikte açıklanmıştır. Vergi avantajları açıklanırken, dayanağı olan yasa hükümlerine de yer verilmesi ihmal edilmemiştir.

Vergi mükellefleri yönünden, yararlanabilecekleri, "vergi avantajları"nı ortaya koyan bu yazıda, mükelleflerin bilmedikleri ya da farketmedikleri çoğu vergi avantajını, bulacaklarını tahmin ediyoruz.

1 - Yıl Sonunda Stoklarda Bulunan Malların Değerleme Yönteminden Sağlanan Avantaj

LIFO yönteminin uygulanması, karın yasal yollardan aşağı çekilmesini sağlayan önemli bir avantajdır (Çeşitli stok değerlendirme yöntemleri için Bkz. N. Kemal GÜNDÜZ, (1996) "Satılan veya İmal Edilen Emtianın Stok Değerleme Yöntemleri ve LIFO", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 93, s. 63-74; Masum TÜRKER, (1998) "Stoklarda Değerleme", Yaklaşım, Sayı: 62, s. 40-45; Selman Aziz ERDEN, (1997) "LIFO ve Getirdikleri", (1997) Kocaeli Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı: 1, s. 7-17; Nazmi KARYAĞDI, (1997) "Dönem Sonu Stok Değerlemesinde LIFO Yöntemi", Vergi Dünyası, Sayı: 192, s. 42-51).

LIFO yöntemi, İngilizce "Last In First Out" ifadesinin kısaltılmışı olan ve "Son Giren İlk Çıkar" anlamına gelen bir değerlendirme yöntemidir. İlk giren ilk çıkar yönteminin (FIFO) tam tersidir. Bu yöntemde imalata alınan veya satılan malın en son alınan partiden olduğu varsayılır. Maliyetlere son giren madde/malın maliyet bedeli alınır (Robert N. ANTONY, (1964) Management Accounting Text and Cases, Illinois, USA, s. 264; Robert F. MEIGS-Walter MEIGS, (1993) Accounting the Basis for Business Decisions, Mac Graw-Hill, s. 415; Sakıp ŞEKER, (1994) "Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yönteminin Vergisel Boyutu", Yaklaşım, Sayı: 92, s. 21; Ahmet ATİK-Nazmi KARYAĞDI, (1997) "Dönem Sonu Değerlemesinde LIFO Yöntemi", Vergi Dünyası, Sayı: 196, s. 42).

Satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir. Mükellefler, satın aldıkları veya imal ettikleri emtianın maliyet bedelini, son giren ilk çıkar yöntemini uygulamak suretiyle de tespit edebilirler. Bu yöntemi seçenler en az 5 yıl süre ile bu yöntemden vazgeçemezler (VUK Md. 274).

Bu uygulama, 01.01.1996 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Enflasyonun yüksek

VERGİ AVANTAJLARI

olduğu ortamlarda "enflasyon muhasebesi"ne örnek bir değişiklik olmasıyla beraber bu yöntemi seçenlere bazı sınırlamalar getirilmiştir.

Şöyle ki;

Bu yöntemi seçenler;

a) 5 yıl süre ile bu yöntemi uygulayacaklardır.

b) Dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyenlerin, işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurları toplamının bir kısmı gider kısıtlaması nedeniyle vergi matrahından indirilmemektedir.

Son giren ilk çıkar yönteminin uygulanıp uygulanmayacağına karar verilirken, sınırlamalar kadar bu yöntemin faydaları da gözönünde tutulmalıdır. Çünkü, bu yöntemle yapılan değerlendirme sonunda envantere kalan mallar düşük bedelli olduğundan, işletmenin karı da daha az çıkacak, dolayısıyla daha az vergi ödenecektir.

II - Alacak ve Borç Senetleri İçin Reeskont Ayrılması Yoluyla Elde Edilen Avantaj

Dönem sonunda, alacak ve borç senetlerini reeskonta tabi tutan işletmeler, yasal yollardan reeskont gideri yaratmak suretiyle, karı yasal yollardan aşağı çekebilirler (Şükrü KIZILOĞLU, (1990) "Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması", Petkim Uygulamalı Mevzuat Dergisi, Sayı: 13, s. 17).

Vergi mükellefleri, dönem sonlarında alacak ve borç senetlerini reeskont ayırmak yoluyla envanter günündeki değerini tespit ederek, kendilerine reeskont tutarı kadar gider yazma imkanı yaratabilirler. İşletmeler hesap dönemlerinin sonunda, yani 31 Aralık tarihinde, envanter çıkarılması sırasında, bilançolarındaki mevcutlarını, alacaklarını ve borçlarını değerlemeye tabi tutarlar.

Vadesi sonraki yıla sarkan sadece senetli borç ve alacakların net bugünkü değeri bulunarak bilançoda yer almasını sağlamak ve senet üzerinde yazılı olsun veya olmasın iskontonun veya vade farkının gelir veya gider yazılmasını sağlamak amacıyla Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunmaktadır.

"Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün (31 Aralık) kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankası'nın resmi iskonto haddi uygulanır" (VUK Md. 281).

Vadesi gelmemiş senede bağlı alacakların değerlendirme gününün kıymetine irca edilmesi işlemine "reeskont" denilir.

Reeskont işlemi sonucunda, senet üzerinde yazılı değerle (mukayyet değerle) değerlendirme günündeki değer arasındaki farkın, dönem vergi matrahından gider (reeskont gideri) olarak düşülmesi gerekmektedir. Yani, reeskont giderleri, matrahi

ŞÜKRÜ KIZILOĞ

küçültücü bir nitelik taşımaktadır.

İskonto oranı, şu anda, T.C. Merkez Bankası Tebliği gereğince avans işleminde % 80 olarak uygulanmaktadır.

"Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankası'nın resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır" (VUK Md. 285).

Borç senetlerinin reeskont sonunda oluşan iskonto tutarı reeskont faiz geliri olarak cari yıl gelirlerine ilave edilir. Bu uygulama alacak senetlerinin reeskontunun tersi olarak vergi matrahını artırıcı niteliktedir.

Alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar (Mithat HIZLI, (1998) "Alacak ve Borç Senetlerinin Değerlemesi" Vergi Dünyası, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Sayı: 208, s. 140).

4369 Sayılı Kanun'la Vergi Yasaları'nda yapılan son değişiklik ile yabancı para cinsinden düzenlenmiş olan borç ve alacak senetlerinin reeskonta tabi tutulmasına imkan verilmiştir. Senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır. Vadeli çeklerin reeskonta tabi tutulması mümkün değildir.

Reeskont uygulamasını bir örnekle aşağıdaki şekilde açıklayabiliriz.

Vadesi 31.03.1999 olan alacak senedinin nominal bedeli 4.000.000.000 liradır. Bu senedin 31.12.1998 tarihindeki reeskont tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Senedin hesap dönemi sonundan itibaren (31+28+31) 90 gün vadesi bulunmaktadır.

Reeskont tutarını aşağıdaki formülle hesaplayabiliriz:

$$F = A - [(A \times 360 / (360 + M \times t))$$

$$F = 4.000.000.000 - [4.000.000.000 \times 360 / (360 + 0.80 \times 90)]$$

$$F = 666.666.666 \text{ lira reeskont faiz tutarı}$$

IV. Yeniden Değerleme Yoluyla Daha Fazla Amortisman Gideri Yazma Avantajı

Her ne kadar ülkemizde enflasyon muhasebesi uygulanmamakta ise de, enflasyonun işletmeler üzerinde yarattığı erozyon ve ortaya çıkan fiktif karların vergilendirilmesini önlemek için Vergi Kanunlarımız'da çeşitli hükümler bulunmaktadır. Yeniden değerlendirme müessesesi de bunlardan biridir. Yeniden değerlendirme müessesesi işletmelerin aktifinde kayıtlı iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme yoluyla değerlerinin yükseltilmesi sonucu, yüksek tutarda amortisman yazılmasına olanak sağlayan bir yöntemdir. Enflasyon nedeniyle paranın değer kaybetmesi, işletmelerdeki bilanço kalemlerinden gerçek rayiç değerleriyle, sabit

VERGİ AVANTAJLARI

kalan muhasebe değerleri arasında büyük farklar doğmasına neden olmakta, bunun sonucu olarak da gerçek değerler yerine muhasebe değerleri üzerinden ayrılan amortismanlar, bir yandan fiktif karlar üzerinden vergi verilmesi bir yandan da temettü dağıtımının fiktif sonucunu doğurmaktadır. Bu nedenle yeniden değerlendirme müessesesi yürürlüğe girmiştir.

"Bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (imtiyazlı şirketler hariç, kollektif, adi komandit ve adi şirketler dahil) bilançolarına dahil amortisman tabii iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış olup bilançoların pasifinde gösterilen amortismanları, her hesap dönemi sonu itibariyle yeniden değerleyebilirler" (VUK Mükerrer Md.298).

Bilançonun aktifine dahil iktisadi kıymetler ve bu kıymetler için geçmiş yıllarda ayrılmış olan amortismanlar yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait oran ile çarpılmak suretiyle yeniden değerlendirilir. Yeniden değerlendirme sonucunda iktisadi kıymet (binalar hariç) değerlendirilmiş bedel üzerinden amortisman tabii tutulur. Dolayısıyla gider fazla yazılacağından vergi avantajı ortaya çıkmaktadır. Diğer taraftan işletmenin aktifleri gerçek değerine yakın bir değerle mali tablolarda yer almaktadır (N.T. BAXTER, (1975) Accounting Values and Inflation, London, Mc Graw Hill Boch, Co. Ltd. s. 30-35).

Sabit kıymetler satın alındıkları (aktife girdiği) yıl yeniden değerlemeye tabii tutulamazlar. Ancak izleyen yıl yeniden değerlemeye tabii tutmak mümkündür (Sema-Muzaffer KÜÇÜK (1997), "Yeniden Değerleme", Vergi Dünyası, Sayı: 185, s. 61; Mehmet ÖZBUDAK, (1995) "Yeniden Değerleme Üzerine Bir İrdeleme", Yaklaşım, Sayı: 35, s. 46; M. Salih ÖZER, (1992) "Yeniden Değerleme", Vergi Dünyası, Sayı: 126, s. 32).

4 - Azalan Bakiyeler Usulü İle İki Kat Amortisman Ayırma Avantajı

Azalan bakiyeler usulü, iki kat amortisman ayırmaya ve dolayısıyla fazla gider yazmaya olanak sağlayan bir yöntemdir. Vergi mükelleflerinin dönem sonlarında seçecekleri amortisman ayırma usulü ile kendilerine daha fazla gider yaratma imkanı vardır. Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortisman tabii iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler.

Bu usulün tatbikinde:

- 1- Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının indirilmesi suretiyle tespit olunur.
- 2- Bu usulde uygulanacak amortisman nispeti % 40'ı geçmek üzere normal amortisman nispetinin iki katıdır.

ŞÜKRÜ KIZILOT

24

3- Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.

Azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayrılmasında "amortisman oranı" normal amortisman oranının iki katıdır.

Normal amortisman yönetiminde mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin değerini, % 20 nispetinden fazla olmamak üzere, serbestçe tespit ettikleri nispetler üzerinden yok ederler.

Normal amortisman oranı % 20 olduğuna göre azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayrılmasında oran % 40 olacaktır (Bu konuda bilgi ve ayrıntılı açıklama için bkz. Şükrü KIZILOT, (1996) Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, s. 2145).

Azalan bakiyeler yöntemini sadece bilanço esasına göre defter tutan mükellefler uygulayabilir. Azalan bakiyeler yöntemine göre iktisadi kıymetlerin amortismanına tabi tutulması, amortisman süresini etkilememektedir. Bu yöntemi uygulayan mükellefler % 20 yerine % 40 amortisman ayırarak daha fazla gider yazmakta ve vergi avantajı sağlamaktadır.

IV. Şüpheli Duruma Gelen Alacakların Karşılık Ayırma Suretiyle Gider Yazma Avantajı

İşletmelerin vadeli satışları sonucu oluşan alacaklarının bir bölümünü belirlenen zamanlarda tahsil edemedikleri ve yaptıkları takiplere rağmen tahsilat yapamamaları alacaklarının tahsili şüpheli hale geldiği ve bu alacaklarını tahsil edememe riski ile karşılaştıkları sık sık görülmektedir. Bu şekilde tahsili şüpheli hale gelen alacaklara ilişkin düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde yapılmıştır.

A - Alacağın Şüpheli Alacak Haline Gelmesi ve Karşılık Ayrılabilmesi İçin Aranılan Şartlar

Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesine (2365 Sayılı Kanun'un 55. ve 2455 Sayılı Kanun'un 3. maddesiyle değişen şekli) göre;

"Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak koşulu ile;

- Dava ve icra safhasında bulunan alacaklar;

- Yapılan protestoya ve yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olan ve dava ve icra takibine değmeyecek kadar küçük olan alacaklar; şüpheli alacak sayılmış ve bu alacaklara değerlendirme günü tasarruf değeri üzerinden pasifte karşılık ayrılacağı" hüküm altına alınmıştır.

Madde metnine göre bir alacağın şüpheli alacak sayılması ve karşılık ayrılarak zarar yazılabilmesi için aşağıdaki şartları taşıması gerekmektedir.

VERGİ AVANTAJLARI

1 - Alacağın Ticari ve Zirai Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi ile İlgili Olması Gerekmetedir

Tahsili şüpheli hale gelen her alacağa karşılık ayrılabilmesi için, alacağın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili bir olayın vukuundan doğmuş olması gerekmektedir.

Yani alacağın daha önce bir mal satışından doğmuş ve hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş olmalıdır.

2365 Sayılı Kanun'un 55. maddesiyle yapılan değişikliğin gerekçesinde;

"Karşılık ayrılmak suretiyle, zarara intikal ettirilecek alacağın ticari ve zirai faaliyetin elde edilmesi veya idamesi ile ilgili olması, diğer bir ifade ile alacağın daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş bulunması gerekmektedir. Buna rağmen, özel alacaklarını tahsil edemeyen bazı tacirlerin bunları ticari defterlerine ithal edip, sonradan karşılık ayırmak suretiyle matrahlarını düşürdükleri görülmektedir. Bu konudaki vergi kaybını ve ihtilafları önlemek için, karşılık ayrılacak alacağın ticari veya zirai kazancın elde edilmesi veya idamesi ile ilgili olması şartının madde metninde sarih şekilde belirtilmesi uygun görülmüştür"

Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkisi olmayan alacaklara şüpheli alacaklar karşılığı ayrılmaz.

2- Alacağın Dava ve İcra Safhasında Olması Gerekmetedir

Alacağın birinci maddedeki şartı taşımasının dışında tahsil edilemeyerek dava ve icra safhasında olması gerekmektedir. Alacağın borçlu tarafından davaya intikal ettirilmesi sonucu değiştirmemektedir. Mahkemeye dava dilekçesinin, icra dairesine de icra takip dilekçesinin verilmiş olması alacağın dava ve icra safhasına geldiğinin göstergesidir. Ancak burada dilekçeler bir şekil şartının gereğidir. Bu şekil şartından sonra davanın görülmeye başlaması ve icra takibatının da bilfiil başlatılması gerekmektedir. Yoksa bir dilekçe verip devamında yapılması gereken takibatların yapılmayarak gerek davanın gerekse icra takibatının düşmesine sebep olunması halinde alacağın şüpheli alacak haline geldiğinden bahsedilemez.

3- Dava ve İcra Takibine Değmeyecek Kadar Küçük Alacaklar

Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili dava ve icra takibine değmeyecek kadar küçük alacakların protesto edilmesi veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen tahsil edilememiş olması halinde, bu alacaklar şüpheli alacak sayılmakta ve karşılık ayrılabilir. Burada iki hususa dikkat edilmesi gerekmektedir.

a- Dava ve İcra Takibine Değmeyecek Miktarın Tespiti

Dava ve icra takibine değmeyecek alacakların miktar itibariyle tanımı yapılmamıştır. Yalnızca "dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük" tabiri kullanılmıştır. Bundan dava veya icra takip masraflarının alacaktan fazla olması halinin anlaşılması gerekmektedir. Örneğin, 20 milyon lira alacağın icra veya dava masrafları 30 milyon tutuyorsa bu alacağın şüpheli hale geldiği kabul edilmeli ve karşılık ayrılmalıdır.

b- Protestonun veya Yazı İle İki Kez İstenilmesinin Kanıtı

Dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacakların noter protesto makbuzu ile protesto edildiği kanıtlanabilir.

Yazı ile birden fazla istenilmesine Kanun'da bir şekil şartı getirilmemiştir. Ancak birden fazla istenildiğinin kanıtlanması için yazıların iadeli taahhütlü olarak posta kanalı ile gönderilmesi ve istenildiğinde posta alındıkları ile birden fazla istenildiğinin kanıtlanması gerekir.

4- Alacağın Teminatlı Olmaması Gereği

Madde metnindeki "*Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder*" hükmü, teminatlı alacaklara karşılık ayrılamayacağını, ancak teminatın karşılamadığı alacak kalanı için karşılık ayrılacağını ifade etmektedir.

Uygulamada, zaman zaman alacağın ne kadarlık kısmının teminatlı, ne kadarlık kısmının teminatsız olduğunun tespitinde zorluklarla karşılaşmaktadır.

Danıştay'ın da katıldığı bir görüşe göre bu durumda yani, alacağın ne kadarlık kısmının teminatsız kaldığının bilinmemesi halinde, kısmen de olsa karşılık ayrılamaz.

Danıştay 4. Dairesinin 29.12.1972 tarihinde vermiş olduğu bir kararda; "*Değerleme gününde değerlendirme konusu alacaklardan ne kadarının teminatlı, ne kadarının teminatsız olduğunun kesin olarak bilinmemesi hallerinde karşılık ayrılmasının mümkün olmadığı*" yönünde karar vermiştir. Alacaklardan ne kadarının teminatlı, ne kadarının teminatsız olduğu (sözgelişi % 50'sinin) bilinmemekte ise karşılık ayrılabilir. Aksi bir uygulama, alacaklardan bir kısmının teminat durumu bilinmiyor diye işletmeyi tüm alacaklar yönünden karşılık ayırma olanağı tanımama suretiyle cezalandırmak olur. Bu da, işletmenin dönem kazancının gerçeğe uygun bir şekilde saptanamamasına yol açar (M. Kemal GÜNDÜZ-Necati PERÇİN, (1997) Amortisman ve Yeniden Değerleme, Yaklaşım Yayınları, s. 208).

VERGİ AVANTAJLARI

5 - Alacağın Tahakkuk Etmiş Olması Gereği

Şüpheli hale gelen alacaktan söz etmek için herşeyden evvel alacağın, tahakkuk etmiş olması gerekir.

Şarta bağlı alacaklar, varlığı tartışma konusu olan alacaklar, beklenti halindeki alacaklar, madde metnindeki diğer şartları taşıyabilirler, şüpheli alacak sayılmazlar.

6 - Bilanço Usulüne Göre Defter Tutulmuş Olması

Şüpheli alacaklar için karşılık ayırma hakkı, değersiz alacakların tersine, yalnız bilanço usulünde defter tutan mükelleflere tanınmıştır.

İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefler bu haktan yararlanamazlar. Yani, işletme hesabı esasında defter tutan tüccar ve çiftçilerin, şüpheli alacaklar için karşılık ayırmaları veya bunları başka şekilde gider yazmaları mümkün değildir. Çünkü, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler VUK'un 195. maddesine göre emtia envanteri yaparlar. Bu mükellefler alacaklarının envanterini yapmadıklarından, ayrılan şüpheli alacaklardan sonraki dönemlerde tahsilat yapıp yapılmadığının kontrolü mümkün değildir. Ayrıca 323. maddede şüpheli alacak için pasifte karşılık ayrılacağı belirtilmektedir. İşletme hesabı esasında aktif-pasif karakterler yerine gelir-gider karakterler söz konusudur.

Bu nedenle de şüpheli alacak karşılığı ayırmaları fiilen olanaksızdır (Şükrü KIZILOL, (1993) Danıştay Kararları ve Özelgeler, Yaklaşım Yayınları, Cilt I, s.2871).

7 - Alacağın Değerleme Gününde Şüpheli Halde Bulunması

Alacağa karşılık ayrılabilmesi için dönem sonunda, yani değerlendirme gününde şüpheli hale gelmiş bulunması gerekir.

Dönem içinde şüpheli hale gelen, ancak vade uzatımı, taksitlendirme vb. nedenlerle belirli ödeme planına bağlanan alacaklar için karşılık ayrılmaz. Alacağın dönem sonundaki durumu karşılık ayırmaya esastır.

8 - Şüpheli Alacak Karşılık Ayrılmadan Zarar Yazılmamalıdır

Şüpheli alacak uygulamasını düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesi hükmünden de açıkça anlaşılacağı üzere, şüpheli alacak için pasifte karşılık ayrılmadan zarar yazılması mümkün değildir.

Nitekim Danıştay'ın da şüpheli alacağa karşılık ayrılmadan zarar yazılamayacağı yönünde kararları bulunmaktadır (Dn. 3. D. 01.02.1991 Tarih, E.1991/1853, K.1991/2746, KIZILOL, a.g.e., s.2627).

Ancak Danıştay'ın aksi yönde yani şüpheli alacak için karşılık ayırmadan da

ŞÜKRÜ KIZILOL

gider yazılabileceği yönünde kararları da bulunmaktadır (Dn. 4. D. 19.10.1992 Tarih, E. 1991/2342, K. 1992/4472, KIZILOL, a.g.e., s. 2626).

Bizce de şüpheli alacağa karşılık ayırmadan gider yazılmamalıdır. Çünkü, şüpheli alacağın daha sonra, tahsilinin izlenebilmesi için pasifte detaylı karşılık hesaplarına ihtiyaç vardır. Diğer taraftan karşılık hesabı açmadan gider yazılması, Maliye Bakanlığı 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne de aykırıdır (26 Aralık 1992 Tarih ve 21447 mükerrer Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

9- Şüpheli Hale Gelen Alacağa Tasarruf Değeri Üzerinden Karşılık Ayrılacağı

Şüpheli alacağın düzenlendiği VUK'un 323. maddesinde "... Şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir..." hükmü bulunmaktadır.

Tasarruf değerinin ne olduğu da Vergi Usul Kanunu'nun 264. maddesinde "Bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değer" olarak tanımlanmıştır.

Gerçek değer ne olduğuna dair bir tanımlama veya objektif bir ölçü de belirtilmemiştir. Bundan dolayı uygulamada, işletmeler genellikle şüpheli hale gelen alacağın mukayyet değeri (defterlerde kayıtlı değeri) üzerinden karşılık ayırmaktadır.

Burada sahibi için ifade ettiği gerçek değer hesabında, bir tanımlama veya objektif bir ölçü belirtilmemesi, uygulamada duraksamalara yol açmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 261. maddesinde 8 adet değerlendirme ölçüsü sıralanmış olup, 281 ve 285. maddelerde de alacak ve borçların mukayyet değeri (defterde kayıtlı değer) ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

B- Şüpheli Alacak ve Karşılık Ayırmada Özellik Taşıyan Durumlar

1 - Kefaletle Bağlı Alacaklar

Kefaletle bağlı alacaklar da şüpheli alacak uygulamasında teminatlı alacak olarak değerlendirilirler. Ancak, kefil hakkında da takibata geçilmiş olunmasına rağmen alacak tahsil edilmemişse karşılık ayrılabilir (Hasan YALÇIN, (1996) "Şüpheli Alacaklar ve Muhasebe Uygulaması", YAKLAŞIM, Yıl: 4, Sayı: 47, s.75).

2 - Kamu İdare ve Müesseselerinden Olan Alacaklarda

Son yıllarda, bütçe açıkları nedeniyle (kaynak yetersizliğinden), kamuya iş yapan kişi ve kurumların, alacakları zamanında ödenmemekte ve sürüncemede

VERGİ AVANTAJLARI

kalmaktadır. Bazen aylar, bazen de yıllar sonra alınabilmektedir. Bu durumda olan alacak için karşılık ayrılacak mıdır?

Maliye Bakanlığı vermiş olduğu, 29.06.1995 Tarih, 13000-220/7897 Sayılı Özelgesi'nde, kamu idare ve müesseselerinden alacağın tahsil edilememesinin mümkün olmadığı düşüncesiyle, kamudan olan alacaklara karşılık ayrılmayacağını belirtmiştir.

Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu 28.05.1962 Tarih ve K. 1962/2, Y. 116 No.lu Kararı'nda kamu idarelerine karşı yapılan inşaat taahhüt işlerinden doğan istihkakların tahsil edilememesi durumunda şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesine karar vermiştir.

VUK'un 323. maddesinde kamu kurum ve kuruluşlarından olan alacaklara karşılık, ayrılamayacağına dair bir hüküm yoktur.

Kanun'da öngörülen koşulların sağlanması (alacağın icraya intikal ettirilmesi, mahkemeye dava açılması gibi) halinde kamu kurum ve kuruluşlarından olan alacaklara da karşılık ayrılabilenlidir.

Yoksa kamu tüzel kişiliği için çifte standart getirilmiş olur.

Ayrıca kamu kuruluşlarından olan alacaklar uzun dönemde tahsil edilecek ve bu tarihte de kar zarar hesaplarına intikal ettirileceğinden, herhangi bir vergi ziyayı olmadığı gibi vergilendirmede dönemsellik ilkelerine daha uygun hareket edilmiş olacaktır.

3 - Hatır Senedi ve Çekleri

Hatır senedi ve çeklerinin gerçek amacı işletmelerin finansman ihtiyacını karşılamaktır. İşletmenin faaliyeti sonucu doğmaz. Her ne kadar işletmenin muhasebe kayıtlarında görünse de işletmenin ticari ve zirai kazancının elde edilmesi için yapılan bir mal satışı veya hizmet ifası sonucu doğmamıştır. Bundan dolayı bu tür alacaklara şüpheli alacaklar karşılığı ayrılmaz.

Nitekim bu konuda Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu'nun 22.06.1960 Tarih, 102 Yayın No, 102 Genel Sıra No: Kararı da "Hatır bonoları için karşılık ayrılamayacağı" yönündedir.

4 - Haciz İşlemi Uygulanan Alacaklarda

Borçlunun borcunu vadesinde ödememesi üzerine mallarına haciz konulması alacağın teminata bağlandığı anlamına gelir. Bundan dolayı karşılık ayrılamaz.

Bu konuda Danıştay 4. Dairesinin 17.01.1994 Tarih ve E. 1983/679, K. 1984/204 (Şükrü KIZILOT, Danıştay Kararları ve Özelgeler, s. 2635) Sayılı Kararı'nda, "Haciz yoluyla teminat altına alınmış alacaklar için karşılık ayrılamayacağını" kabul etmiştir.

Buna göre yıl içinde vadesinde ödenmeyen bir alacak için haciz uygulanmış ve

ŞÜKRÜ KIZILOĞ

haczedilen malın 31.12... tarihine kadar satışı gerçekleşmemişse karşılık ayrılmayacak, aynı alacak için yıl sonuna kadar haciz uygulanmamışsa karşılık ayrılacaktır.

Haczedilen malın paraya çevrilmesi sonucu, haczin karşılamadığı, kalan bir alacak olması halinde karşılık ayrılacağı doğaldır.

5 - Adi Ortaklıklardan Olan Alacaklarda

Adi ortaklığın borçlarından ortaklar şahsen ve müteselsilen sorumludurlar.

Adi ortaklıktan alacakları olanların karşılık ayrılabilmesi için, ortaklardan her biri için ayrı ayrı takibat yapılarak alacağının tahsil edilememiş olması gerekir.

6 - Kollektif Şirketlerden Olan Alacaklarda

Kollektif şirketler sermaye şirketi olmayıp şahıs şirkettir. Türk Ticaret Kanunu'nun 178. maddesi gereğince; kollektif şirket ortakları, şirketin borçlarından ve taahhütlerinden dolayı, kamuya ve üçüncü şahıslara, müteselsilen ve bütün şahsi mal varlıklarıyla sorumludurlar.

Yine Ticaret Kanunu'nun 179. maddesinde kollektif şirketten takip edilen ancak alınamayan alacaklar için, şirket sona erse bile, ortaklar adına dava açılabilmesi için, ihtiyati haciz uygulaması yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, kollektif şirketlerden olan alacaklara şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için, kollektif şirket ve ortakları hakkında takibata geçilmesi ve bu takibatların sonuçsuz kalması gerekmektedir.

7 - Holding ve Bağlı Kuruluşları Arasındaki Alacaklarda

Holdingleler ve kendisine bağlı kuruluşları ve iştirakleri arasında, faaliyetleri gereği, borç-alacak ilişkisi bulunmaktadır.

Holdinglelerin üçüncü şahıs ve şirketlerden olan alacakları ile, iştirakleri ve kendisine bağlı şirketlerinden olan alacakları arasında bir fark yoktur. Hukuken aynı statüde alacaklardır. Bu bakımdan yazımızın öngördüğü şartları taşımaları koşuluyla, holdingleler bağlı kuruluşları ve iştiraklerinden doğan alacakların da şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayırmak suretiyle zarar yazabilirler.

8 - Yurt Dışı Müşterilerden Olan Alacaklarda

VUK'un 323. maddesinde bir alacağın "şüpheli alacak" olarak, nitelendirilebilmesi için aranan şartlar belirtilirken, bu alacağın Türk Lirası cinsinden veya yabancı para cinsinden bir alacak olması gerektiği yönünde bir ayırım yapılmamıştır. Bundan dolayı yabancı para cinsinden olan alacaklarda, diğer

VERGİ AVANTAJLARI

aranan koşulları taşımaları halinde, şüpheli alacak yoluyla karşılık ayrılabilir.

Yurt dışından alacakların şüpheli hale geldiğinin ispatlanabilmesi için yurt dışından yurda getirilmesi gereken alacaklara ilişkin hükümleri düzenleyen Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkındaki 32 Sayılı Karara ilişkin 91-32/5 Sayılı Tebliğ'in 22. maddesince ihtilaf neticesi, dava açılmış olan alacaklar,

i) Yurt dışından temin edilecek belgelerin dış temsilciliklerimize onaylatılması,
ii) Lahey Devletler Özel Hukuku Konferansı çerçevesinde hazırlanan "*Yabancı Resmi Belgelerin Tasdik Mecburiyetinin Kaldırılması Sözleşmesi*" hükümlerine göre onaylanmış olması halinde şüpheli alacak olarak ayrılıp, sonra da karşılık ayırmak yoluyla gider yazılabilir.

Şüpheli hale gelmesinden dolayı karşılık ayrılmasına karar verilen yabancı para cinsinden olan alacakların kur farklarına da karşılık ayrılabilir.

9 - Avanslarda Şüpheli Alacak Uygulaması

Avanslar gelecekte yapılacak olan, mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade eder.

Bu anlamıyla avanslar gerçek bir borç veya gerçek bir alacak karakteri taşımaz. Çünkü; gerçek bir borç veya alacak karşılıklı edimlerin yerine getirilmesi sonucu yapılan işlemlerin muhasebe kayıtlarında hasılat veya maliyet yazılmasıyla doğar.

İşlem sonucu gelir-gider yaratıcı bir unsur veya işletmeyi ilgilendiren bir iktisadi değer (mal/hizmet) yoksa; gerçekleşmemiş bir işlem mevcuttur ve gerçek bir borç-alacak doğmaz.

Borç-alacak ilişkisi tahakkuk etmiş sonuç hesaplarına intikal etmesi, yani karşılıklı edimleri, yerine getirilmesi sonucu doğar. Avans ise gelecekte gerçekleşmesi istenen, ancak edimlerin henüz yerine getirilmemesi nedeniyle tekamül etmemiş ve sonuç hesaplarına intikal etmemiş bir işleminden doğar.

Görüldüğü gibi verilen avanslar bir mal satışı ve hizmet ifası sonucu tahakkuk edip, netice hesaplarına intikal ettirilmediğinden, şüpheli alacak karşılığı ayrılamaz.

10 - Konkordato'da Şüpheli Alacak Uygulaması

Konkordato, elinde olmayan nedenlerle ödeme güçlüğüne düşen iyi niyetli borçluları korumak için, İcra İflas Kanunu'nun 285 ve 309. maddeleriyle getirilmiş bir müessesedir. Bu müessesenin amacı iyi niyetli borçlunun iflasını önlemek, borçlunun durumunu düzeltmek ama borçlarını ödeyebilmesi için süre tanımadır.

Konkordato borçlunun, alacaklılarının en az üçte ikisinin ve Ticaret Mahkemesi'nin tasdik etmesiyle hüküm ifade eden bir anlaşma türüdür.

Yapılan bu anlaşmaya göre alacaklılar (imtiyazlı alacaklar hariç), borçluya karşı alacaklarının bir bölümünden fedakarlık ederek, kalan alacakları için de belirli bir vade tanırlar. Borçlu bu vadede taahhüt ettiği borcunu ödeyerek borcun

ŞÜKRÜ KIZILOĞ

tamamından kurtulur.

32

Açıklamalardan da anlaşılacağı gibi konkordato sözleşmesi, alacağın şüpheli hale geldiği anlamına gelmez. Tam tersine alacağın belirli vadelerde ödeneceğini mahkeme kararı ile garantiye alır. Bundan dolayı konkordato sözleşmesine tabi tutulan alacaklar şüpheli alacak sayılmaz, dolayısıyla karşılık ayrılmaz.

Konkordato yoluyla alacağın vazgeçilen kısmı da, alacaklı açısından değersiz alacak olup, bu da Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesinde değersiz alacak olarak işleme tabi tutulur.

11 - İflas Halinde Şüpheli Alacak Uygulaması

İflas halinde borçlunun, haczi mümkün olan tüm malları, alacaklarının tamamı için iflasın konusunu oluşturur.

İflasın açılması, İİK'nın 193. maddesine göre iflas, haciz, rehin, paraya çevrilme ve teminat gösterilmesine ilişkin takipleri durdurur. İflas kararının kesinleşmesi ile takipler düşer. Alacaklıların bu durumda borçluyu dava etmeleri veya icra yoluyla takip yoluna gitmeleri yasal olarak mümkün değildir. Alacaklıların bu durumda yapabilecekleri iflas masasına kaydolmaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun yukarıdaki bölümlerde açıkladığımız 323. maddesinde bir ayırım yapılmaksızın dava ve icra safhasında bulunan alacaklar için karşılık ayrılabilceği hüküm altına alınmıştır. Mükelleflerin alacaklısı oldukları müşterilerin iflası halinde, alacaklarını iflas masasına kaydettirmek koşuluyla, bu alacakları için karşılık ayırmaları mümkündür. Ancak yine bu durumda da karşılığın, alacağın iflas masasına kaydının yapıldığı dönemde ayrılması gerekir (Bu konuda bkz. Kemal GÜNDÜZ - Necati PERÇİN, a.g.e., s.229).

Şüpheli hale geldiği yılda ayrılmayan karşılık, izleyen yıllarda ayrılmaz. Hatta eski yıllarla ilgili olarak düzeltme yolu dahi kapalıdır. İflas tasfiyeleri çoğunlukla uzun bir sürede gerçekleştiğinden, işletmelerin bu konuda dikkatli davranmaları ve karşılığı ilgili yılda ayırmaya özen göstermeleri gerekir (Bu konuda ayrıca bkz. Mehmet BİNGÖL, (1983) "İflas Hali ve Şüpheli Alacak Karşılığı" Vergi Dünyası, Sayı: 41, s.3).

12 - Katma Değer Vergisinden Kaynaklanan Alacaklara Karşılık Ayrılıp Ayrılmayacağı

Katma değer vergisinden kaynaklanan alacaklara karşılık ayrılıp ayrılmayacağı hususunda, hem ayrılacağı yönünde, hem de ayrılmayacağı yönünde iki farklı görüş vardır.

VERGİ AVANTAJLARI

a - Ayrılmayacağı Görüşü

Bir alacağın karşılık ayrılmak suretiyle zarar yazılabilmesi için hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş olması gerekir. Mal satışı ve hizmet ifasından doğan katma değer vergisinin ise hasılat hesaplarıyla ilişkilendirilmediği açıktır. Bu nedenle, katma değer vergisinden kaynaklanan alacaklar üzerinden şüpheli alacak karşılığı ayrılmayacaktır (Erdoğan SAĞLAM, (1998) "Şüpheli Alacak Karşılığı Uygulaması ve Birkaç Sorun", Vergi Dünyası, Yıl: 13, Sayı: 155, s.43).

Bir alacağın karşılık ayrılmak suretiyle zarar yazılabilmesi herşeyden önce Kanun maddesinin gerekçesinde de belirtildiği üzere, daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş olması gerekir. Oysa mal teslimi ve hizmet ifasından doğan katma değer vergisinin hasılat hesaplarına intikal ettirilmeyeceği açıktır. Bu nedenle müşterilerden olan alacakların katma değer vergisini içeren kısmı için karşılık ayrılmayacaktır.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinin 1. fıkrası hükmüne göre; *"Bir alacağın şüpheli alacak sayılabilmesi ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması şartına bağlanmaktadır. Oysa; bilindiği üzere KDV indirim mekanizması yoluyla nihai tüketiciye yansıtılan bir vergidir. Dolayısıyla, KDV niteliği itibarıyla ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile doğrudan ilgili olmayan bir vergidir. Bu nedenle karşılık ayrılmak suretiyle zarar yazılması sözkonusu olamaz"* (Konuyla ilgili olarak bkz. A. Murat YILDIZ, (1996) "Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılmasında Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar", Vergi Sorunları Dergisi, Yıl: 15, Sayı: 88, s.10).

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, şüpheli duruma düşen alacakların KDV'ye ilişkin kısmına, KDV'nin daha önceden tahsil edilerek hasılat kaydedilmediği ve ticari kazancın idame ettirilmesi ile doğrudan ilgili bulunmadığından, şüpheli alacak yoluyla karşılık ayrılmayacağı yönünde görüşler vardır.

b - Ayrılacağı Yöündeki Görüşler

Tahsilatta güçlükle karşılaşıldığında katma değer vergisini de içeren alacak tutarı Vergi Usul Kanunu'nun 322 veya 323. maddelerine göre değersiz alacak yahut şüpheli alacak olarak işleme tabi tutulabilir (Mehmet MAÇ, (1996) KDV Uygulaması , s. 213).

Tüm batı ülkelerinde şüpheli alacak müessesesi yalnız gelir ve kurumlar vergilerinde değil, fakat katma değer vergilerinde de geçerlidir (Şükrü KIZILLOT, (1998) "Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması" Yaklaşım Yayınları, s. 1705).

Alacağın şu veya bu tür bir kaynaktan oluşmasının artık bir önemi bulunmamaktadır. Yasa, karşılık ayırmayı, tahsil edilmeyen ve şüpheli hale gelen alacaklar için genel olarak düzenlemiştir.

ŞÜKRÜ KIZILOĞ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda esas olan indirim mekanizmasının işletilmesidir. İndirim mekanizması indirilebilecek katma değer vergisinin indirilmesine yetişmez ve bilançonun aktifinde birikir ise, bu durumda birikimin gider yazılarak yok edilmesi düşünülmez. Yasa hükmü ile mükellefin katma değer vergisini indirmesi amaçlanmıştır. Katma değer vergisinin gider yazılmayacağı kuralının anlamı budur.

Katma değer vergisinin gider yazılmayacağı ile ilgili 58. madde hükmünü böyle anlamak gerekir. Maddenin bu şekilde anlaşılması Vergi Usul Kanunu'nun düzenlediği şüpheli alacağa karşılık ayırma hükmününün, katma değer vergisi ya da vergisinin uygulanmasını engellemektedir (Hasan KURT, (1994) "Katma Değer Vergisinin Şüpheli Alacak Karşılığı Yoluyla Gider Kaydı", YAKLAŞIM, Sayı: 16, s. 44).

KDV'ye ilişkin alacaklara şüpheli alacak yoluyla karşılık ayrılacağına dair görüşler de yukarıdaki açıklamalar yönündedir.

c - Kişisel Görüşümüz

Katma değer vergisi mükellefi nihai tüketicidir. Mal satan veya hizmet ifa edenler yapılan işleme ait (satış-hizmet ifası-ithalat vb.) KDV'den satışa konu mal/hizmet için ödedikleri KDV'yi mahsup ederek kalanı vergi dairesine yatırmaktadırlar. Bir anlamda KDV konusunda vergi idaresinin tahsildarlığını yapmaktadırlar. Yapılan bu indirim mekanizması incelendiğinde, ticari kazancın elde edilmesinde olduğu gibi burada da tahakkuk esasının cari olduğunu görmekteyiz. Çünkü vergi sorumlusu durumundaki mükellefin, aldığı mal, yaptığı ithalat ve yaptırdığı hizmet karşılığı KDV'yi ya ödemekte veya borçlanarak kayıtlarına intikal ettirmektedirler. Diğer taraftan, bu mal, hizmet ve ithalata konu olan malların satışı veya hizmet yanında KDV'yi ya tahsil etmekle veya alacaklı duruma geçerek kayıtlarına geçirmekte ve farkın vergisini (borçlandığı KDV ile alacaklandığı KDV'nin farkı), vergi dairesine ödemektedir.

Ülkemizde izlenen ekonomik politikaların sonucu günümüzde mal ve hizmet satışlarının tamamına yakın bir bölümü de vadeli yapılmakta ve KDV'de bundan dolayı peşin tahsil edilmemektedir. Mal ve hizmet satan, KDV yönünden müşterilerinden alacaklı duruma geçmesine rağmen, bu KDV'lerini ertesi ay vergi dairesine yatırmak durumunda kalmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda uygulanan rejime göre, KDV'den oluşan alacak ile ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirebilmesi için yapılan mal ve hizmet satışları sonucu oluşan alacaklar arasında herhangi bir fark yoktur.

Kanun koyucu mal ve hizmet satışı sonucu oluşan ve tahsili şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılabilceğini hüküm altına almışken, tahakkuk eden KDV'den oluşan alacak (ayrıca mükellef bunu tahsil etmediği halde vergi dairesine yatırmıştır) için karşılık ayrılmayacağı mantığında olması düşünülemez. Çünkü

VERGİ AVANTAJLARI

KDV'den oluşan alacağa karşılık ayrılamaması herşeyden önce;

- Vergilemedeki adalet işlemine aykırıdır.
- Vergi Usul Kanunu'ndaki "*Şüpheli Alacaklar ve Karşılık Ayırma*" müessesine aykırıdır.

- Pratikte uygulama şansı da yoktur. Örneğin, mal-hizmet satış bedeli ve KDV'den oluşan bir alacağa, yapılan ödemeler sonucu kalan ve tahsili şüpheli hale gelen alacağın ne kadarının KDV, ne kadarının mal ve hizmet karşılığı olduğunun, objektif ölçülerle tespiti de mümkün değildir.

- Ayrıca KDV uygulamasının temel mantığı olan indirim müessesesine de terstir. Çünkü ödediğiniz ancak tahsil edemediğiniz KDV mükellefi olunmadığı halde yüklenilmiş olacaktır.

Netice itibariyle KDV'den dolayı oluşacak alacaklar için karşılık ayrılabilir. Çünkü VUK'un 323. maddesinde, KDV'den doğan alacağa karşılık ayrılmayacağına dair bir hüküm yoktur. Kanunla tanınan bir haktan, kanunda öngörülmeyen bir nedenle yararlanılmaması adilane değildir. Vergi idaresinin uygulamadaki birliği sağlamak ve görüş ayrılıklarını ortadan kaldırmak için bu konuyu bir tebliğ ile düzenlemesinde yarar vardır (Ekrem SARISU, (1996)"Dönem Sonu Şüpheli Alacak Uygulaması ve Muhasebe Kayıtları", Yaklaşım, Yıl: 6, Sayı: 61, s. 109).

VII - Satılan Demirbaşların Kazancının Vergisini Üç Yıl Erteleme Avantajı

İşletmeler çeşitli nedenlerle sahip oldukları iktisadi kıymetleri satarak yenilemek isterler. Bu istek işletmeye yeni iktisadi kıymetler kazandırdığı gibi ekonomiyi de canlı tutar. Yenileme fonu bir bakıma iktisadi kıymetlerin yenilenmesinde mükellefler için cazip bir müessese olmaktadır.

Bilanço esasına göre defter tutan;

- Gelir vergisi mükellefleri ve
 - Kurumlar vergisi mükellefleri
- yenileme fonu ayrabilmektedirler.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler yenileme fonu ayıramazlar (Şükrü KIZILOL, (1993) "Yenileme Fonu ve Muhasebesi", Yaklaşım, Sayı: 3, Mart 1993, s. 21; M. Tahir UFUK, (1997) "Yenileme Fonu", Vergi Dünyası, Sayı: 196, s. 37).

VUK'un 328. maddesinde; "satıştan tahassül eden kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir." denilmek suretiyle yenileme fonu bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin kullanacakları vergisel bir avantaj olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yenileme fonunun konusu, amortisman tabii iktisadi kıymetlerin satışından elde edilen kar ile hasar veya afetler neticesinde zayı olmasından dolayı alınan sigorta tazminatlarından oluşan karıdır. Oluşan kar, şartların var olması halinde yenileme

ŞÜKRÜ KIZILOĞLU

fonuna alınabilir.

36

Üç yıl içerisinde duran varlığın yenilemesi halinde bu duran varlık üzerinden ayrılan amortismanlarla yenileme fonu kapatılır. Üç yıl içerisinde duran varlık yenilemez ise fonun tamamı 3. yılın sonunda gelir kaydedilir (İsmail KÖKBULUT, (1996) "Yenileme Fonu ve Özellik Arzeden Hususlar", Yaklaşım, Sayı: 384, s. 90; Necati PERÇİN; (1997) "Yenileme Fonu Uygulama ve Muhasebesi", Vergi Sorunları, Sayı: 100, s. 56).

VIII- Yatırım Yapanlara Yatırım İndirimi Avantajı

A - Genel Açıklama

İşletmeleri yatırım yapmaya teşvik etmek ve özendirmek için, yatırım yapan işletmelere bir takım vergisel avantajlar sağlanmıştır. "Yatırım indirimi" müessesesi de bu avantajlardan birisidir. Yatırım indirimi "Yatırım Teşvik Belgesi"ne bağlı olarak (bazı şartların var olması halinde yatırım teşvik belgesine bağlı olmaksızın) uygulanmaktadır.

Yatırım indirimi, GVK'da ek maddeler halinde düzenlenmiştir.

Bu maddeler çerçevesinde gerçekleştirilen yatırımla ilgili harcamaların yatırım teşvik belgesinde yazılı olan yatırım indirimi yüzdesi kadar kısmı matrahtan indirilmektedir. Yatırım indiriminin uygulanması için yatırımın tamamlanması şart değildir. Yıllar itibarıyla yapılan harcamalar yatırım indirimi uygulaması için yeterli bulunmaktadır.

B - Yapılacak Yatırımlarda En Az Yatırım Tutarı

En az yatırım tutarı 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere;

- Ticari ve sınai yatırımlar için en az 50 milyar lira,
- Zirai yatırımlar için en az 10 milyar lira,
- Kalkınmada öncelikli yörelerde bu tutarın yarısı dikkate alınacaktır.

C - Yatırım İndiriminin Konusu ve Oranı

I - Yatırım İndiriminin Konusu

Yatırım indiriminin konusunu, yapılan harcamalardan, bina, makine, tesisat, araç (sadece işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olanlar) ve benzeri amortismanla tabi aktif değerlerin yeni olanlarının maliyet bedelleri oluşturur.

Yatırım indiriminin konusuna göre bu aktif değerlerin yeni olmasından maksat, bunların yurt içinde veya yurt dışında hiçbir şekilde kullanılmamış bulunmasıdır. Ancak, yurt dışında kullanılmış olsa dahi Hazine Müsteşarlığınca uygun görülerek

VERGİ AVANTAJLARI

ithali gerçekleştirilen makine ve tesisler yatırım indirimi uygulaması bakımından yeni sayılır.

2 - Yatırım İndirimi Oranı

Yatırım indirimi oranı, yatırım tutarının %40'ıdır. Bakanlar Kurulu bu oranı kalkınma planı ve yıllık programlarda özel önem taşıdığı belirtilen sektörlerde yapılan yatırımlar için %100'e, 250 milyon ABD Doları karşılığı Türk Lirasını aşan sınıai yatırımlarda %200'e kadar artırmaya veya kanuni orandan az olmamak üzere yeniden tespit etmeye yetkilidir. Bu oran organize sanayi bölgelerinde ve kalkınmada öncelikli yörelerde %100 olarak uygulanır.

D - Endekslemenin Tanımı, Nasıl Yapıldığı, Süre Sınırlamasının Kaldırılması ve Dönemler İtibariyle Endeksleme Uygulaması,

1 - Endekslemenin Tanımı ve Nasıl Yapıldığı

a - Endekslemenin Tanımı

Yatırım harcamalarının yapıldığı yılda yeterli vergi matrahının bulunmayışı nedeniyle indirilemeyen ve bu nedenle bir sonraki yıla devreden yatırım indirimi tutarının, indirimin yapılacağı yıla kadar, "yeniden değerlendirme oranında artırılarak" gözönüne alınması suretiyle enflasyondan korunması "endeksleme" olarak tanımlanabilir.

b - Endekslemenin Nasıl Yapıldığı

Yeterli vergi matrahının olmayışı nedeniyle indirilemeyen yatırım indirimi, izleyen yılda, o yılın yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır.

Devreden, yani endekslenecek olan yatırım indirimine, hangi yılın yeniden değerlendirme oranının uygulanacağı, endeksleme uygulamasında özellik taşıyan bir durumdur. 4369 Sayılı Yasa ile ilgili gerekçenin, yatırım indirimine ilişkin bölümünde verilen örneğe göre, harcamanın yapıldığı yıl kazancından indirilemeyen yatırım indirimi tutarı, "harcamanın yapıldığı yılı izleyen yılın yeniden değerlendirme oranında" endekslemeye tabi tutulacaktır.

Sonraki yıllarda da endekslemeye devam olunması halinde, yine aynı uygulama sürdürülecek ve indirilemeyen yatırım indirimi, izleyen yılda, o yılın yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle endekslemeye tabi tutulacaktır.

ŞÜKRÜ KIZILOT

c - Endekslemede Süre Sınırlamasının Kaldırılması

4369 Sayılı Yasa ile yatırım indirimi konusunda yapılan en önemli düzenleme, endekslemedeki süre sınırlamasının kaldırılması olmuştur. Daha önce üç yıl süre ile endekslemeye tabi tutulabilen yatırım indirimi endekslemesi, 4369 Sayılı Yasa'yla, süre ile sınırlı olmaktan çıkartılmıştır.

E - Dönemler İtibariyle Endeksleme Uygulaması**1 - 1 Ocak 1995 Öncesinde Alınan Teşvik Belgesi İle İlgili Uygulama**

Teşvik belgesinin 1 Ocak 1995 tarihinden önce alınmış olduğu durumlarda, endekslemenin bu tarihten önce yapılmış olan yatırım harcamalarına uygulanamayacağı kesindir.

Ancak, teşvik belgesinin 1 Ocak 1995 tarihinden önce alınmış olduğu yatırımlarda 1 Ocak 1995 tarihinden itibaren yapılan harcamalar için endeksleme yapılıp yapılmayacağı tartışmalıdır.

Yapılabileceğini savunanların görüşü şu şekildedir.

Yatırım yapanların, bu yatırımlarının birkaç yıl sürmesi ve yatırım boyunca da kazanç elde etmemeleri, yaşanan yüksek enflasyon nedeniyle, yararlanılabilecek yatırım indirimini aşındırmakta ve yatırım dönemi uzadıkça da, yatırım indirimi reel anlamda düşmektedir.

Kanun koyucu bunu belli bir ölçüde engelleyebilmek amacıyla, ilgili yıl kazancından indirilemeyen yatırım indirimi için, üç yıl süreyle yeniden değerlendirme oranında artırım avantajı getirmiştir (Ek Md. 4.).

Gelir Vergisi Yasası'nın geçici 43. maddesinin, konu ile ilgili birinci fıkrasında, bu husus şu şekilde açıklanmıştır:

"... Ek 4. madde hükmü 01.01.1995 tarihinden sonra, yatırım teşvik belgesine bağlanmış olan yatırımlar için 01.01.1995 tarihinden itibaren yapılan yatırım harcamalarına uygulanır."

Yukarıdaki hükmü, Türkçe imla kurallarını da gözönüne alarak okuduğumuzda, aşağıdaki gibi bir anlam çıkmaktadır.

- Ek 4. maddede öngörülen endeksleme ile ilgili hüküm 01.01.1995 tarihinden sonra, (virgülün yerine dikkat),

- Yatırım teşvik belgesine bağlanmış yatırımlar için 01.01.1995 tarihinden itibaren yapılan yatırım harcamalarına uygulanacaktır.

Yukarıda "sonra" sözcüğünün ardından gelen virgülün, yatırımcı yönünden onmilyarlarca veya yüz milyarlarca liralık hatta trilyonluk bir avantajı vardır (Şükrü KIZILOT, (1997) "Yatırım İndiriminde Virgül'ün Trilyonluk Önemi", Sabah, "Mali Yaklaşım Köşesi", 04.07.1997, s. 12.).

VERGİ AVANTAJLARI

39

Virgöl'ü gözönüne alarak okuyanlara göre; 01.01.1995 tarihinden önce teşvik belgesi alınmış olsa dahi, bu yatırımcılar 01.01.1995 tarihinden sonraki yatırım harcamalarını yeniden değerlemeye tabi tutabilirler (Bu görüşler için Bkz. Hasan AKTAŞ, (1995) "Yatırım İndiriminde Yeniden Değerleme Uygulamasının Başlangıç Zamanı Konusunda Bir Sorun", Vergi Dünyası, Sayı: 168; s. 52-53. Cemalettin TURAN, (1995) "Yatırım İndiriminde Endeksleme Uygulaması İçin Yatırım Teşvik Belgesinin Mutlaka 1.1.1995 Tarihinden Sonra Alınmış Olması Gerekli midir?", Vergi Dünyası, Sayı: 185, s. 33-38. Sakıp ŞEKER, (1997) "1.1.1995 Tarihinden Önce Alınan Yatırım Teşvik Belgelerine İlişkin Yatırım Harcamalarında Endeksleme", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 54, s. 83-85).

Aksi görüşte olanlara göre de; Yasa'nın ruhu, 01.01.1995 tarihinden sonra teşvik belgesi alanların yararlanabileceği şeklindedir. Plan ve Bütçe Komisyonu'nda kabul edilen metin de bu yöndedir (Bu görüş için de Bkz. Osman ARIOĞLU, (1997) "Yatırım İndirimi Uygulamasında Endeksleme", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 54, s. 24-27 (Ayrıca Bkz. 187 Sayılı Gelir Vergisi Tebliği); Buradaki görüş farklılığı "virgöl"den kaynaklanmaktadır.

Olumlu görüşte olanlar, Maliye Bakanlığı'nda uzun süre hesap uzmanı ve gelirler kontrolörü olarak görev yapmış değerli denetim elemanlarıdır. Ancak, olumsuz görüşte olan da yine, hesap uzmanı kökenli, gelirler genel müdür yardımcısı değerli bir bürokrattır.

Yukarıda belirtilen tartışmalar, bir süre daha devam edecek gibi gözükmektedir. Ancak, Kanun'un ruhuna göz attığımızda "endeksleme" ile yatırımcıya ilave bir avantajdan çok, enflasyondan kaynaklanan aşınmaya karşı kısmi bir önlem getirildiği fark edilmektedir. Ayrıca, lehte olan değişikliklerden yararlanılması da temel bir hukuk ilkesidir.

Bu konuda ortaya çıkan uyuşmazlıklardan, birisi "Danıştay" aşamasında sonuçlanmış ve Danıştay 4. Dairesi, Vergi Mahkemesinin Kararı'nı bozmuştur.

Danıştay 4. Dairesi'nin 06.05.1998 Tarih ve Esas No: 1997/6135, Karar No: 1998/1814 Sayılı Kararı'na göre:

"1 Ocak 1995 tarihinden sonra yatırım teşvik belgesine bağlanmış olan yatırımlar için bu tarihten itibaren yapılacak yatırım harcamaları, yatırım indiriminde endeksleme uygulamasından yararlandırılacaktır. 1 Ocak 1995 tarihinden önce yatırım teşvik belgesi alanların ise, 1 Ocak 1995 tarihinden sonra yaptıkları yatırım harcamaları endekslemeden yararlanamayacaktır."

Uyuşmazlık konusu olayda, kararı veren Vergi Mahkemesinin ya da Danıştay kararının aksi yönde karar verecek olan diğer vergi mahkemelerinin, Danıştay'ın bozma kararına uymayıp kararlarında direnmeleri halinde uyuşmazlık, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'na intikal edebilecektir. Ancak, şu gerçeği de gözardı etmemek gerekir; bu aşamada, emsal olarak gözönünde bulundurulması gereken, Danıştay'ın vermiş olduğu bir karar vardır. Bu da, bu konudaki ilk karar olma özelliğini taşımaktadır.

ŞÜKRÜ KIZILOĞ

2- 1 Ocak 1995-31 Aralık 1997 Döneminde Alınan Teşvik Belgeleriyle İlgili Yatırım İndirimi

Gelir Vergisi Yasası'nın geçici 43. ve geçici 50. maddeleri uyarınca, bu dönemde yapılan yatırım harcamalarından hareketle hesaplanan yatırım indirimi tutarı, yalnızca "üç yılla sınırlı olarak" endekslenebilecektir.

3- 1 Ocak 1998 Tarihinden Sonra Alınan Teşvik Belgeleriyle İlgili Yatırım İndirimi

Gelir Vergisi Yasası'nın 4369 Sayılı Yasa ile değişen ek 4. maddesi ve geçici 50. maddesi uyarınca, 1 Ocak 1998 tarihinden sonra alınan teşvik belgelerine dayanılarak 1 Ocak 1998'den itibaren yapılan harcamalara göre hesaplanacak yatırım indirimi tutarları, herhangi bir süre ile sınırlı olmaksızın endekslenebilecektir.

F- Gelecek Yıl Yapılması Öngörülen Yatırım Harcamalarının, Yatırım İndiriminden Yararlandırılması**1 - Yatırım İndirimi Uygulamasının Ne Zaman Başlayıp Ne Zaman Biteceği**

4369 Sayılı Kanun ile ek 4. maddede yapılan değişiklikle, yatırım indirimi uygulamasına ne zaman başlanacağı ve bu uygulamanın ne zaman bitirebileceği açıklığa kavuşturulmuştur.

Yapılan düzenlemeye göre; yatırım indirimi uygulamasına, yatırım teşvik belgesinin alındığı tarihte beyanname verme süresi geçmemiş ilk hesap döneminden itibaren başlanacak ve indirimden yararlanılacak miktara ulaşıncaya kadar devam olunacaktır. Bu durumda, teşvik belgesinin beyanname verme süresi geçtikten sonra alınması halinde, yatırım indirimi uygulamasına belgenin alındığı hesap döneminde başlanacaktır. Örneğin, 1999 yılı Ocak ayı içinde yatırım teşvik belgesi için başvuruda bulunan bir kurumun, teşvik belgesini 1999 yılının Nisan ayı sonuna kadar alması durumunda, sadece 1999 yılı ile ilgili olarak öngördüğü yatırım harcama tutarı üzerinden hesaplayacağı yatırım indirimi tutarını 1998 yılı ile ilgili olarak vereceği beyannamede indirim konusu yapabilecektir.

Görüldüğü üzere 2000 yılı ile ilgili olarak öngörülen yatırım harcamaları üzerinden hesaplanacak indirim tutarının 1998 yılı kazancından indirim sözkonusu değildir. Teşvik belgesinin 1999 yılında 30 Nisan'dan sonraki bir tarihte örneğin Ağustos ayı içinde alınması durumunda 1998 yılı kazancından herhangi bir indirim yapılmayacak, 1999 yılı ile ilgili olarak yapılan yatırım harcaması ile 2000 yılı ile ilgili olarak öngörülen yatırım harcama tutarları üzerinden hesaplanan yatırım indirimi tutarı 1999 yılı kazancından indirilecektir.

VERGİ AVANTAJLARI

Yapılan yatırım harcamalarının ilgili yıl kazancından indirilemeyen kısmı ise izleyen yıllarda yeniden değerlendirilerek dikkate alınacaktır. Ancak teşvik belgesiz yatırımlar endeksleme olanağından yararlanamayacaktır.

Gelecek yıl yapılması öngörülen harcamaları ile ilgili olarak yatırım indiriminin cari yıl kazancından indirilebilmesi ile ilgili düzenleme 1 Ocak 1999 tarihinden itibaren Gelir Vergisi Kanunu'nun yatırım indirimi ile ilgili ek 4. maddesinde yapılan değişiklikle getirilmiştir. Buna göre; 1999 yılı başından itibaren 30 Nisan 1999'a kadar alınacak olan teşvik belgelerinde, 1999 yılı için öngörülecek yatırım harcamaları nedeniyle 1998 yılı kazancından yatırım indirimi düşülebilecektir.

2 - Önceki Dönemlerden Gelen Yatırım İndirimi Bulunanların, İndirim Tutarını Hangi Sırayla İndirebileceği

2 - Önceki Dönemlerden Gelen Yatırım İndirimi Bulunanların, İndirim Tutarını Hangi Sırayla İndirebileceği

Ek 4. maddenin son fıkrasında, birden fazla yatırım teşvik belgesi olan veya safi kazancın yetersizliği nedeniyle önceki dönemlerden gelen yatırım indirimi bulunan mükelleflerin, indirim tutarını hangi sırayla indirecekleri tespit edilmiştir. Buna göre,

- İlk olarak, önceki yıllarda tamamen uygulanamamış olan eski yatırımlarla ilgili devreden indirimler,
- Sonra yeni yatırımlara ilişkin indirimler,
- Daha sonra ise bir yıl sonra yapılacak yatırım harcamaları ile ilgili indirimler, vergiye tabi matrahın tespitinde indirim konusu yapılacaktır.

Bir sonraki yıl için öngörülen yatırım harcamaları üzerinden hesaplanan yatırım indiriminin, cari yılda indirim konusu yapılması, yatırım harcamalarının zamanında yapılmasını önemli hale getirmiştir. Bu nedenle, yapılan bir başka düzenleme ile teşvik belgeli yatırımlarda her yıl itibarıyla gerçekleştirilmesi öngörülen ve yatırım indirimi uygulamasından yararlanan yatırım harcamasının tamamının gerçekleşmemesi halinde, eksik yapılan harcama dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergilerin gecikme faizleri ile birlikte CEZASIZ OLARAK tahsil edilmesi öngörülmüştür.

G- Yatırım İndiriminde Stopajın Kaldırılmış Olması

1 Ocak 1996 tarihinden geçerli olmak üzere, yatırım indirimi olarak, indirim konusu yapılan tutar yüzde 15 oranında stopaja tabi tutuluyordu (Bkz. 15.12.1995 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 95/7593 Sayılı Kararname).

Ancak, 4369 Sayılı Kanun'la değişen Gelir Vergisi Yasası'nın bu stopaja ilişkin 94. maddesinin 6/b-ii bendine göre; dağıtılsın veya dağıtılmasın kurumlar vergisine tabi kurumların, Kurumlar Vergisi Yasası'nın 8. maddesinin 1 numaralı bendi dışında kalan "kurumlar vergisinden müstesna" kazanç ve iratlardan stopaj yapılması öngörülmüştür. Bu stopajın oranı da yasa gereği Bakanlar Kurulunca

ŞÜKRÜ KIZILOT

42

belirlenerek açıklanmaktadır (GVK Md. 94).

İlk bakışta, yatırım indiriminden yararlanan kurumların da, yukarıdaki hükme göre stopaja tabi olacakları anlaşılmaktaysa da, ilgili bent hükmü dikkatle incelendiğinde, yapılan düzenlemenin, Yasa'nın kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançlarla ilgili 8. maddesi açısından bir anlam ifade ettiği sonucuna ulaşılmaktadır. Oysa, 8. maddenin hiçbir bendinde, yatırım indirimi yer almamıştır. Daha geniş bir yorumla, 8. maddede yer alanlar da dahil olmak üzere, kurumlar vergisinden müstesna tutulan tüm kazançların kastedildiğini varsaysak dahi, yatırım indirimi yine bu tanımlamanın içinde yer almaz.

Kaldı ki, Gelir Vergisi Yasası'nın 94. maddesinin 6/b-ii bendinden hemen sonra gelen (iii) bendinde bir başka tevkifat konusu, "*indirim*" ve "*istisna*" sözcükleri ayrı ayrı kullanılmak suretiyle açıklanmıştır.

Yatırım indirimi, adından da anlaşılacağı üzere bir indirimdir. Kurumlar vergisinden müstesna tutulan değil, kazançtan indirim konusu yapılan bir indirimdir. Nitekim Gelir Vergisi Yasası ek madde 1'de de; kurumlar vergisi mükellefleri dahil yatırım harcamaları, ilgili kazançlarından indirilir, denilmek suretiyle, bu yorumumuz doğrulanmıştır.

Ayrıca Gelir Vergisi Yasası'nın, 4369 Sayılı Yasa'nın, 39. maddesiyle değiştirilen 75. maddesinin 4 numaralı bendinin önceki şeklinde de "*Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren kurumların İNDİRİM ve İSTİSNALAR....*" denilmek suretiyle, yatırım indiriminde stopaj yapılmasına olanak sağlayan düzenleme "*indirim*" ve "*istisna*" sözcükleri ayrı ayrı kullanılmak suretiyle yapılmıştı....

Görüldüğü gibi "*indirim*" sözcüğü yasa koyucunun yabancı olan bir kavram değildir.

Bilindiği üzere, "*Yatırım İndirimi*" müessesesi Gelir Vergisi Yasası'nda yer almaktadır. Ancak, Yasa sistematığı açısından olayı irdelediğimizde "*İSTİSNALAR*" ile ilgili bölümde değil "*İNDİRİMLER*" başlıklı yedinci bölümden hemen sonra gelen sekizinci bölümde "*YATIRIM İNDİRİMİ*" başlığı altında yer aldığını fark ediyoruz.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Yasaları'nın hiçbir maddesinde "*Yatırım indirimi istisnası*" ya da "*Yatırım indiriminin gelir ya da kurumlar vergisinden müstesna olduğu*" şeklinde bir hüküm yer almamıştır. Nitekim vergi hukukçusu bilim adamları da, vergi kolaylıklarını "*vergi muaflıkları*", "*vergi istisnaları*" ve "*yatırım indirimi*" şeklinde kategorize ederek, yatırım indirimini ayrı bir sınıflamaya tabi tutmuşlardır (Bkz. Mualla ÖNCEL-Ahmet KUMRULU- Nami ÇAĞAN, (1997) Vergi Hukuku, s. 357-360; Sadık KIRBAŞ, (1998) Vergi Hukuku, s. 103-105).

Kaldı ki, "*yatırım indirimi*" müessesesi ve uygulaması, "*istisna*" kavramının tanımına da uymamaktadır. "*İstisna*" olayında, konular "*muafiyet*"de de kişiler vergiye tabi olmamaktadır.

Yatırım indiriminde ise, yatırım yapan firmanın, sadece yatırım konusu geliri

VERGİ AVANTAJLARI

değil, diğer gelirleri de yatırım indiriminden yararlanmaktadır. Örneğin, bir otoyol şirketinin, iş makineleri yatırımından dolayı yararlanacağı yatırım indirimi, aynı firmanın inşaat malzemesi satışı işinden hatta uç bir örnek vermek gerekirse disco işletmeciliğinden (İstisna ve muafiyet kavramlarının tanımı ve yatırım indiriminden farkı için Bkz. ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU, a.g.e, s. 357-360; KIRBAŞ, a.g.e., s. 103-104; Abdurrahman AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, Geliştirilmiş Baskı, Ankara, Kasım 1997, s. 132-133; Abdurrahman AKDOĞAN, (1998) Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, 2. Baskı, s.11) doğan kazancından da indirilebilmektedir. Başka bir anlatımla, yatırım indirimi olayında, yalnızca yatırım konusu işten sağlanan kazancın yatırım indiriminden yararlandırılması koşulu aranmaz. Dolayısıyla, konuya yönelik bir istisnadan da söz edilemez.

Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin "**Vergi Kanunlarının Uygulaması**" başlığını taşıyan A fıkrasının ikinci bendinde; "*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder*" hükmü yer almaktadır.

Sonuç olarak konuyu bir bilim adamı gözüyle, hukuki açıdan incelediğimizde, yasanın lafzi yorumu, stopajın yapılmasına engeldir. Ancak, idarenin ileride açıklayacağı görüş stopajın yapılması yönünde olabilir. Bu aşamada izlenecek yol ise; ihtirazi kayıtlı beyanname verip, "*dava açma*" yoluna gidilmesi ve "*yürütmenin durdurulması*" talebinde bulunulması olabilir (Şükrü KIZILOL, (1998) "Yatırım İndiriminde Stopaj Kalktı mı?" Sabah, "Mali Yaklaşım Köşesi", 18.12.1998, s. 11).

Sonuç olarak belirtmek gerekirse, 4369 Sayılı Yasa ile yatırım indirimi konusunda "*olumlu düzenlemeler*" yapılmıştır.

Teşvik belgesine bağlanan yatırımlarda, "*projelene yatırım harcaması*" tutarının, cari yılda yatırım indirimi oranında matrahtan indirilebilmesi olanağı getirilmiştir. İndirilemeyen ve bir sonraki yıla devreden yatırım indirimi tutarına 1 Ocak 1998'den itibaren alınan teşvik belgeleri için, tamamen indirilebileceği yıla kadar "*sürekli endeksleme*" olanağı getirilmiştir.

Yapılacak olan yatırımın tutarının 250 milyon ABD dolarını geçtiği durumlarda, Bakanlar Kurulu'na yatırım indirimi oranını %200'e kadar çıkartabilme yetkisi verilmiştir. Ancak bu uygulama, 1 Ocak 1999 tarihinden itibaren alınacak teşvik belgelerine istinaden yapılan yatırımlar için uygulanabilecektir.

Bu arada, yatırım indiriminde öteden beri uygulanan stopajın, ileride yeni bir yasa değişikliği olmadığı sürece, GVK'nın 94. maddesinin 6/b-ii bendine göre yapılamayacağı düşüncesindeyiz. Haksız yere alınan verginin "*tecil faizi oranında*" bir faizle birlikte geri ödenecek olması da, idareyi bu konuda dikkatli hareket etmeye zorlayacaktır.

ŞÜKRÜ KIZILOĞ

IX - Varlıkların Satış Karının Maliyet Bedeli Artırımı Yoluyla Vergi Dışı Tutulması Avantajı

İşletmeler, belli koşullarda sahip oldukları iştirak hisseleri, gayrimenkuller ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışından elde ettikleri karları belirli koşullarda vergi dışı tutabilmektedirler. Maliyet bedeli artırımı ile işletmelerin aktifine kayıtlı gayrimenkuller, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin iki tam yıl elde tutulduktan sonra elden çıkarılması halinde ortaya çıkan fiktif karların vergilendirilmemesi amaçlanmıştır. Maliyet bedeli artırımı yolu ile satışta ortaya çıkan karlar vergilendirilmemektedir (İsmail KOŞ, (1998) "Maliyet Bedeli Artırımı", Vergi Dünyası, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Sayı: 208, s. 108).

Maliyet bedeli artırımına konu olan aktife kayıtlı iktisadi kıymetler şunlardır.

- Gayrimenkuller
- İştirak hisseleri
- Amortismanına tabi maddi duran varlıklar
- Amortismanına tabi maddi olmayan duran varlıklar

Yukarıda sayılan iktisadi kıymetler işletmelerin aktifinde iki tam yıl süre ile bulunmak koşuluyla iktisap edildiği ve elden çıkarıldığı yıllar hariç olmak üzere yeniden değerlendirme oranında artırılabilir. Artırım kümülatif esasa göre yapılacaktır. Artırılan tutar bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında bekletilecektir. Bu fonun sermayeye ilavesi mümkündür.

Maliyet bedeli artırımından;

- Bilanço esasına göre,
- veya
- İşletme hesabı esasına göre,

defter tutan, ticari ve zirai kazanç sahipleri yararlanabileceklerdir. Serbest meslek kazanç sahipleri bu uygulamadan yararlanamamaktadır. Maliyet bedeli artırımı sonunda zarar doğması halinde, ortaya çıkan zarar fiktif zarar kabul edildiğinden mali karın tespitinde kazançla ilave edilecektir.

X- Şahıs Sigorta Primlerini Kazançtan İndirme Avantajı

Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir üzerinden şahıs sigorta primlerinin indirilmesi mümkündür.

Beyan edilen gelirin %5'inin ve her bir kişi için asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigortalarının primleri (sigortanın Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta şirketi nezdinde aktedilmiş ve gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olmak, beyannameye alınmış ücretler varsa bunların safi miktarlarının hesaplanması sırasında, ayrıca

VERGİ AVANTAJLARI

indirilmemiş bulunmak şartıyla; eşlerin ve çocukların kendi gelirleri için ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait sigorta primleri aile reisi gelirinden indirilmez). Yıllık beyanname ile beyan edilen gelirden indirilebilir.

Dar mükellefiyete tabi olanlar sigorta primi indirimi yapamazlar. Buna göre mükellefin kendisine, eşine ve çocuklarına ait şahıs sigorta primlerinin beyan edilen gelirden indirilebilmesi için;

- Sigortanın Türkiye’de kain ve merkezi Türkiye’de bulunan bir sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması,

- Yıllık beyannameye ithal edilmiş ücretler mevcut ise bu ücretlerin safi tutarının tespitinde indirilmemiş olması,

- Gelirin elde edildiği yılda ödenmiş bulunması,

Ayrıca her bir kişi için ödenen primin, beyan edilen gelirin ilgili bulunduğu dönemde yürürlükte olan asgari ücretin yıllık tutarını ve beyan edilen gelirinde %5’ini aşmaması,

şartları topluca aranmaktadır.

Bu şartlara uygun şahıs sigorta primleri gelir vergisi matrahından indirileceği için vergi mükellefi bir yandan kişilerin sosyal ve sağlık güvencesini temin ederken diğer taraftan istisna edilen gelirin girdiği vergi dilimindeki vergi oranı kadar vergi avantajı sağlamış olacaktır.

XI - Serbest Meslek Faaliyetlerinde Şirketleşme Avantajları

Serbest meslek faaliyeti icra eden; doktor, mühendis, mimar, muhasebeci, mali müşavir vb. serbest meslek erbabı şirket kurarak ferdi olarak faaliyet göstermelerine nazaran daha az vergi ödeyebilirler.

01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere envantere dahil binek otomobillerin giderleri ile amortismanların gider yazma hakkı tanınmıştır.

Bilindiği gibi 1998 yılı dahil önceki yıllarda bu giderlerin kazançtan indirilmesi mümkün değildi.

Serbest meslek kazancı elde edenler şirketleşmeleri halinde aşağıda belirtilen gider yazma avantajlarından yararlanabileceklerdir.

- Serbest meslek kazanç sahiplerine envantere kayıtlı olmayan ve dolayısıyla kiralama yoluyla edinilen taşıtların giderlerinin indirilmesine olanak verilmemiştir. Oysa sermaye şirketleri envanterine dahil olan taşıtların yanında kiralama yoluyla edinilen taşıtların giderleri de kazançlarından indirebilmektedir.

- Serbest meslek kazanç sahipleri bilanço usulüne tabi defter tutmadıklarından azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırmamaktadır. Şirketlerde bu kısıtlama bulunmamaktadır.

- Şirketleşme halinde kendisine, eşine ve çocuklarına ücret ödeyebilir.

- Amortisman tabi iktisadi kıymetleri yeniden değerlemeye tabi tutabilir.

- Varlıkların satışında maliyet bedeli artırımından yararlanabilir.

ŞÜKRÜ KIZILOĞ

- Yenileme fonu müessesinden yararlanabilir.
- Serbest meslek kazancından stopaj gelir vergisi kesintisi yapıldığı halde şirketlerin kazançlarından böyle bir kesinti yapılmamaktadır.

XII - Vergilendirilmeyecek Değer Artış Kazançları Avantajı**1 - Genel Açıklama**

Vergi Kanunları'nda yapılan son düzenlenmeler ile diğer kazanç ve iratlar yeniden düzenlenmiştir. Eski uygulamaya nazaran daha açık ifadelerle değer artış kazançları açıklanmıştır.

01.01.1999 tarihinden itibaren menkul kıymetlerde değer artış kazançlarının vergilendirilmesi şöyle olacaktır.

İktisap şekli ne olursa olsun, hisse senetleri ve portföyünün en az % 25'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisselerin senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerinin, iktisap tarihinden başlayarak üç aydan fazla süre ile elde tutulduktan sonra elden çıkarılması (GVK Md. 81/5, 4387 Sayılı Kanun Md. 5/6-1) halinde değer artış kazancı hesaplanmayacak ve verginin konusuna girmeyecektir.

Yine GVK'nın 80. maddesinin üçüncü fıkrasına göre;

"... vergilendirme yapabilmek için bir takvim yılı içinde elde edilen diğer kazanç ve iratlar kapsamındaki gelirin, 103. maddede yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşması şarttır."

Buna göre, menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan ve enflasyondan arındırıldıktan sonra kalan safi tutar, 103. maddede yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısından az ise vergilendirme yapılmayacak. Aşılıyor ise tamamı vergilendirilecektir.

1999 yılı için 103. maddede tespit edilen birinci gelir dilimi ile ikinci gelir dilimi toplamı (2+5) = 7 milyar liradır. Yarısı ise 3,5 milyar liradır.

1999 yılında elde edilen değer artış kazancının safi tutarı 3,5 milyar lirayı geçmiyorsa vergilendirilmeyecektir.

Gelir dilimleri her yıl yeniden değerlendirilmesinde artırılacağından dolayı vergiden istisna değer artış kazancı da aynı oranda artmış olacaktır.

2 - Vergilendirilecek Değer Artış Kazançları

Vergilendirilecek menkul kıymet değer artış kazançlarının nasıl tespit edileceği, endekslemenin veya indirim oranının hangi esaslara göre tespit edileceği GVK'nın 82. maddesinde açıklanmıştır.

Buna göre;

- İktisap bedeli tevsik edilemeyen menkul kıymetlerin maliyet bedeli olarak

VERGİ AVANTAJLARI

iktisap tarihindeki rayiç bedel alınacaktır. Aynı yıl içinde birden fazla menkul kıymet alınıp satılması halinde, bunların kazancı birlikte hesaplanacak olup, alım-satımın birinden doğan zarar, diğerinin karından mahsup edilebilecektir.

- Menkul kıymetlerin elden çıkarılması halinde elde edilen gelirin enflasyondan arındırılmasından sonra kalan kısmının vergilendirilmesi amaçlanmaktadır.

Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından oluşan gelirin reel tutarının belirlenmesi amacıyla uygulanmakta olan endeksleme yöntemi, yıl yerine ay bazında oturtulmuş ve endeksleme iki ayrı yöntemden birinin seçim hakkı gelir sahibine tanınmıştır.

Birinci yöntemde;

Dileyen gelir sahipleri, elden çıkarılan menkul kıymetlerin iktisap bedelini, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki (TEFE) artış oranında artırarak tespit edebilir.

İkinci yöntemde ise;

Dileyen gelir sahipleri elden çıkarılan menkul kıymetlerden elde edilen kazançlarından, GVK'nın 76. maddesinde belirlenen indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmı düşmek suretiyle reel gelirlerini hesap edebilirler. Bu yöntemin uygulanması halinde birinci yöntem uygulanmaz.

XIII - Gayrimenkul Satış Kazançlarında Vergi Avantajı

4369 Sayılı Kanun ile değiştirilmeden önce iktisap tarihinden itibaren 4 yıl süre elde tutulan gayrimenkullerde değer artış kazancı hesaplanmamaktaydı. Bu uygulamaya 31.12.1998 tarihinden itibaren son verilmiştir. Yeni uygulama ile bu süre 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmıştır. Alış ve satış arasında ne kadar süre geçmiş olursa olsun değer artış kazancının hesaplanmasına ve vergilendirmeye etki etmeyecektir.

Ancak yeni uygulamaya, bir istisna getirilmiştir.

Buna göre;

31.12.2008 tarihine kadar uygulanmak üzere, iktisap şekli ne olursa olsun 5 yıldan fazla elde tutulan (veraset yoluyla iktisap edilenlerde 5 yıllık süre şartı aranmaz) konutlar ile köy kıymet beyan defterine kayıt edilmesi gereken gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar gelir vergisinden istisnadır.

01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere vergilendirme yapabilmek için, bir takvim yılı içinde elde edilen diğer kazanç ve iratlar kapsamındaki gelirin 103. madde yazılı tarifinin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşması şarttır.

Buna göre, gayrimenkulün elden çıkarılmasından sağlanan (gayrimenkulün elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere DİE ve belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılmış bedeli ile satış bedeli arasındaki fark) safi

ŞÜKRÜ KIZILOT

tutar, 103. maddede yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısından az ise vergilendirme yapılmayacak, aşılıyor ise, tamamı vergilendirilecektir.

1999 yılı için 103. maddede tespit edilen birinci gelir dilimi ile ikinci gelir dilimi toplamı (2+5=) 7 milyar liradır. Yarısı ise 3,5 milyar liradır. Demek oluyor ki, 1999 yılında elde edilen gayrimenkul satış kazancının safi tutarı 3,5 milyar lirayı geçmiyorsa vergilendirilmeyecektir.

XIV - AR-GE Yoluyla Vergi Erteleme Avantajı

Mükelleflerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerinden dolayı belli koşulları sağlayarak, vergi erteleme imkanı vardır.

Araştırma ve geliştirmeyi teşvik amacıyla 01.01.1986 tarihinden geçerli olmak üzere gelir ve kurumlar vergisi kanunlarında düzenlemeler yapılmıştır.

Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Kanunu'nda;

"Mükelleflerin yıl içinde yaptıkları kendi araştırma ve geliştirme harcamaları tutarını geçmemek üzere ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık kurumlar vergisinin %20'sinin kanuni süresinde tahsilinden vazgeçilerek, bu orana isabet eden vergi üç yıl süre ile faizsiz olarak ertelenebilir. Ertelenen bu vergi üç yıl içinde kurumlar vergisinin ödenme taksitleri ile birlikte eşit taksitler halinde ödenir. Bu uygulamanın usul ve esasları Maliye Bakanlığınca tayin ve tespit olunur" hükmü yer almaktadır.

Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinden dolayı vergi erteleme avantajından yararlanmak isteyen mükellefler bir dilekçe ile ve aşağıdaki bilgileri içeren eden belgelerle Maliye Bakanlığı'na başvurmaları gerekmektedir (Orhan ERGÜN (1997) "Vergi Ertelenin Bir Yolu da AR-GE Yapmak", Yaklaşım, Sayı: 52, s. 144).

- i- İşletme içinde kurulan araştırma ve geliştirme ünitesinin amaçları,
- ii- Araştırma ve geliştirme ünitesinde çalışan personelin sayısı ve kadroları ile eğitim durumu,
- iii- Araştırma ve geliştirme faaliyeti ile ilgili projeler ve bu projelerin sonuçları ile uygulanma durumu,
- iv- Varsa araştırma ve geliştirme ünitesine ait Yatırım Teşvik ve Yatırım İndirimi Belgesinin noterden onaylı bir örneği,
- v- Araştırma ve geliştirme harcamalarının kalemleri (Personel giderleri, yatırım harcamaları ve işletme giderleri olarak),
- vi- Araştırma alet ve teçhizat imkanları,

Bu belgelerin Maliye Bakanlığı'na ibrazından sonra; ilgili bakanlık ve kuruluşların olumlu görüşü üzerine, araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kuruluşların ödemeleri gereken vergilerinin % 20'si ertelenebilecektir (Bu konuda hazırlanan Yönetmelik 17.09.1986 tarih ve 19224 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

VERGİ AVANTAJLARI

XV - Karı Sermayeye İlave Avantajı

Vergi Kanunları'nda yapılan yeni düzenleme kapsamında, karın dağıtılmayıp sermayeye ilave edilmesi halinde gelir vergisi stopajından kurtulma imkanı bulunmaktadır.

4369 Sayılı Yasa ile GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan düzenleme 1999 yılı kurum kazançlarından başlanmak üzere 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe girmiş olacaktır.

Bu düzenlemeye göre;

"Kurumlar vergisinden istisna kazançlara isabet eden kısım düşüldükten sonra, 75. maddenin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (karın sermayeye ilavesi kar dağıtımı sayılmaz) (kurumlar ile gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve muaf olanlara ödenenler dahil)" (GVK Madde 94/6-b/i)

gelir vergisi stopajı yapılacaktır.

Ancak 94. maddenin 4369 Sayılı Kanun'la değiştirilen 6-b bendinin parantez içi hükmü ile gelir vergisi stopajı uygulamasına istisna getirilmiştir (Mustafa KOÇ, (1998) "Şirketlerde Karın Dağıtılmayıp Sermayeye Eklenmesinin Avantajları", Yaklaşım, Sayı: 69, s. 86).

"Karın sermayeye ilavesi kar dağıtımı sayılmaz" hükmü ile karın dağıtılmayıp sermayeye ilave edilmesi kar dağıtımı sayılmayarak gelir vergisi stopajının dışında tutulmuştur.

Ancak, karın sermayeye ilavesi durumunda, ortaklara "bedelsiz hisse senedi" verilmesinin, kar dağıtımı sayılmayacağı ve vergilendirilmeyeceği yönünde, Yasa'da açık bir hüküm yoktur.

Bize göre, Gelir Vergisi Yasası'nın 76. maddesinde, "İrat Sayılmayan Haller" başlığı altında yeralan menkul sermaye iradı sayılmayan durumlar arasında, karın sermayeye eklenmesine ve ortaklara bedelsiz hisse senedi verilmesine ilişkin bir hükme verilmediği için, ortaklar yönünden, vergilendirilecek menkul sermaye iradının varlığından söz etmek gerekmektedir.

XVI - Devir ve Birleşmelerdeki Avantaj

Sermaye şirketlerinin belirli koşullarda devir ve birleşmelerinde vergi avantajı bulunmaktadır. Sermaye şirketi diğer bir sermaye şirketine bilançosunun aktif ve pasifiyle aynen devredilirse; devreden devir bilançosunu aynen almak, devreden şirket ortaklarına devralınan değerler nispetinde hisse vermek ve vergi dairesine devralınan kurumun borç ve alacaklarının da üstlenildiğini bildirir devir beyannamesi vermek koşullarıyla, devredilen sermaye şirketi ve ortakları bu devirden dolayı kurumlar vergisi ve gelir vergisi ödemezler (Hayreddin ERDEM,

ŞÜKRÜ KIZILOĞLU

(1997) "Vergi Hukuku Yönünden Tasfiye, Birleşme ve Devir", Yaklaşım, Sayı: 52, s. 127).

XVII - İştirak Hissesi ve Gayrimenkul Satış Kazancı ile İlgili Avantaj

Tam mükellef kurumların aktiflerinde kayıtlı bulunan iştirak hisseleri ve gayrimenkullerinin satışından elde ettikleri ve sermayelerine ilave ettikleri kazançlar belirli koşullarda vergi dışı tutulabilmektedir.

31.12.1999 tarihine kadar uygulanmak üzere, tam mükellefiyete tabi kurumların en az iki yıldan beri işletmelerinin aktifinde bulunan, iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı, kurumlar vergisinden istisnadır (Menkul ve gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurumlar bundan yararlanamaz). Vadeli satış halinde, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen kazançların tutarı, ilgili yıl kurum kazancından indirilir. Bu tarihten sonra yapılacak tahsilat için bu hüküm uygulanmaz. İlk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilir.

Bu muafiyet kurumların üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerinin tamamının veya bir kısmının, teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak olan bir sermaye şirketine veya yeni kurulacak olan yabancı ortaklı bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulması halinde de uygulanır. Bu durumda yeni kurulacak şirketin tam mükellef ve yapacağı yatırımın asgari 5 milyon ABD Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası olması şarttır. Bu şartlara ilave olarak yabancı ortaklı sermaye şirketinde yabancı ortağın sermaye payının 1 milyon ABD Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve %20'den az olmaması ve kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin tevsik edilmesi gerekir.

A- İstisnadan Yararlanacak Olan Mükellefler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 23/a maddesindeki iştirak hisseleri ve gayrimenkullerinin satışından sağlanan kazançların belli koşullarla kurumlar vergisinden istisna edilmesinden tam mükellef kurumlar yararlanacak, dar mükellef kurumlar yararlanamayacaktır. Bu istisnadan yararlanacak olan tam mükellefler, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesindeki,

A- Sermaye Şirketleri

- 1- Anonim Şirketler,
- 2- Limited Şirketler,
- 3- Eshamlı Komandit Şirketler,

B- Kooperatifler,

C- İktisadi Kamu Müesseseleri,

VERGİ AVANTAJLARI

D- Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler,

E- İş Ortaklıklarıdır.

51

B - İştirak Hisseleri ve Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazancın Kurumlar Vergisinden Müstesna Tutulmasının Koşulları

İştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satışından sağlanan kazançların kurumlar vergisine tabi tutulmaması için belirli koşullar aranmaktadır. Bunlar sırası ile;

1 - İştirak Hissesi ve Gayrimenkulün İki Tam Yıl Süre İle Aktifte Bulundurulması

İstisnanın uygulanabilmesi için istisnaya konu iştirak hissesi veya gayrimenkulün iki tam yıl süre ile işletmenin aktifinde yer almış olması gerekmektedir. Örneğin 20.2.1997 tarihinde işletmenin aktifine giren bir iştirak hissesi veya gayrimenkulün bu istisnadan yararlanabilmesi için en erken 20.2.1999 tarihinden sonra satılması gerekmektedir. Bu tarihten önce satılması halinde bu istisnadan yararlanılamayacaktır. Ayrıca, iştirak hisselerine karşılık verilen bedelsiz hisse senetlerinin satışı neticesinde elde edilecek olan kazancın sermayeye ilave edilmesi halinde ise, bedelsiz alınan hisse senedinin aktifte bulunma süresi değil, bedelsiz hisse senedi verilmesine neden olan hisse senedinin aktifte bulunma süresi dikkate alınacaktır. Yani bedelsiz hisse senedi verilmesine neden olan hisse senedi aktifte iki tam yıl süre ile yer almış bulunuyorsa, bu hisse senedinden dolayı verilen bedelsiz hisse senedinin satışından elde edilen kazancın sermayeye ilave edilmesi halinde, bu kazanç da kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

2 - Gayrimenkul ve Menkul Kıymet Ticareti İle Uğraşılması

Gayrimenkul ve menkul kıymet ticaretiyle uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları, gayrimenkullerin ve iştirak hisselerinin satışından sağladıkları kazançları için bu istisnadan faydalanmaları mümkün bulunmamaktadır. Ancak bu kurumların faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri gayrimenkullerin (Örneğin, kendi kullanımlarına tahsis edilen iş merkezleri) satışından sağlanan kazançlar bu istisna kapsamına girmekte olup istisnadan yararlanacaktır.

3 - Sermaye Artırımının Gerçekleştirilmesi

İştirak hissesi ve gayrimenkulün satışından elde edilen kazancın istisnaya konu edilebilmesi için kazancın satışın yapıldığı yıl sermayeye eklenmesi gerekmektedir. Ancak bazı durumlarda sermaye artırımını işlemleri satışın yapıldığı yıl sonuna kadar

ŞÜKRÜ KIZILOT

yetişmeyebilir. Bu gibi hallerde, satışın yapıldığı döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar şirket yetkili organlarınca sermaye artırımına karar verilip ilgili Bakanlığa sermaye artırımı için müracaat edilmesi (kayıtlı sermaye sistemini uygulayanların sermaye piyasası kuruluna başvurusu) ve sermaye artırım işlemlerinin, satışın yapıldığı yıla ait kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği hesap dönemi sonuna kadar verilmesi gerekmektedir. Bu süreleri içinde sermaye artırım işlemlerinin tamamlanmaması halinde bu istisnadan yararlanılması mümkün değildir. Sermaye artırımını bu süreler, içinde tamamlayamayan mükelleflerin yararlandıkları istisna nedeniyle zamanında alınmayan vergiler, Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerince kendilerinden tahsil edilecektir.

C - İstisnanın Uygulanması

İstisna uygulaması peşin ve vadeli satışlarda değişiklik arz etmektedir.

1 - Peşin Satışlarda İstisna Uygulaması

İştirak hisseleri ve gayrimenkul satışından elde edilen kazançlara uygulanacak istisna satışın yapıldığı yılda sermayeye ilave edilen kazanç kısmına uygulanacaktır. Buna göre istisna uygulaması için kazancın tamamının sermayeye ilave şartı aranmayacaktır. Kazancın sermayeye ilave edilen kısmına istisna uygulanacak, kalan ve sermayeye ilave edilmeyen kısmı ise vergiye tabi tutulacaktır. Satışın yapıldığı yıl sermayeye eklenmeyen kazanç hiçbir şekilde istisnaya tabi tutulmayacak ve satışın yapıldığı yılın kazancı olarak vergilendirilecektir. Kazancın sermayeye eklenebilmesi için herşeyden evvel nakit olarak tahsil edilmesi gerekmektedir. Nakit deyiminden paranın yanı sıra her an paraya çevrilebilir, devlet tahvili, hazine bonusu, Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkartılan menkul kıymetler, Bankalar Kanunu'nun 13/4. maddesinde kalkınma ve yatırım bankalarının çıkartılan tahvil, bono ve benzeri menkul kıymetler ile Sermaye Piyasası Kanunu'na göre Sermaye Piyasası Kurulunca halka arzına izin verilen menkul kıymetler ve tahvillerin anlaşılması gerekmektedir. Ancak her an nakde çevrilebilir bu menkul kıymetlerin en geç sermaye artırımının gerçekleştirildiği tarihe kadar nakde çevrilmesi gerekmektedir.

İştirak hisselerinin ve gayrimenkullerin devri, temliki, trampası satış hükmünde olmadığından istisna kapsamı dışındadır. Gayrimenkullerin kamulaştırması sonucu doğan kazançları için de yukarıdaki koşulların yerine getirilmesi sonucu istisnadan yararlanılması gerekmektedir. Kamulaştırma bedelinin tamamının kamulaştırmanın yapıldığı yıl tahsil edilmesi halinde sermayeye ilave edilmesi koşuluyla istisnadan yararlanılacaktır. Aynı yıl sermayeye ilave edilmeyen kamulaştırma bedeli için hiçbir şekilde istisnadan yararlanılamayacaktır. Kamulaştırma bedelinin,

VERGİ AVANTAJLARI

mahkemeye açılan dava sonucu artırılması halinde artırılan tutarın tahsil edildiği yıl kamulaştırma bedelinin geç ödenmesi halinde ise ödendiği yıl sermayeye ilave edilmek suretiyle istisnadan yararlanılacaktır. Ancak kamulaştırma bedelinin geç ödenmesinden dolayı tahsil edilen bedeller için istisnadan yararlanılamayacaktır.

2 - Vadeli Satışlarda İstisna Uygulaması

İştirak hisseleri ve gayrimenkullerin vadeli satılması halinde, istisnanın uygulanabilmesi için süre açısından bir sınır getirilmiştir. Buna göre satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden, ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen ve sermayeye eklenen kazanç tutarı o yılın kurum kazancından indirilebilecektir. Bu şekilde kurum her yıl tahsil ettiği ve sermayeye eklediği kazanç kadar istisnadan yararlanmış olacaktır. Ancak, satışın yapıldığı dönemi takip eden ikinci yılın sonuna kadar tahsil edilemeyen kazançların sonraki tarihlerde tahsil edilerek sermayeye eklenmesi durumunda bile istisnadan yararlanılamayacaktır.

D - İstisnanın Uygulanmasında Özellik Taşıyan Durumlar

1 - Holding Şirketlerin İstisna Karşısındaki Durumu

Holding şirketler kısa süreli fiyat hareketlerinden yararlanarak, kar elde etmek amacıyla geçici bir süre elde tutmak için alınan ve "II- Menkul Kıymetler" ana hesabı alt hesaplarında izlenen, hisse senetleri ve ortaklık paylarının satışından elde edilen kazançları ile ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 23/a maddesindeki istisnadan yararlanamazlar. Ancak holdinglerin spekülatif amaçlarla almadıkları uzun vadede yatırım amacıyla aldıkları ve kurum bünyesinde "24- MALİ DURAN VARLIKLAR" ana hesabının alt hesaplarında izlenen iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar için ise 23/a maddesinde aranan koşulların taşınması taşıması halinde istisnadan yararlanılabilecektir (52 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 12.07.1995 Tarih ve 22341 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.). Ayrıca holdinglerin gayrimenkul satışından doğan satış kazançları içinde bu istisnadan yararlanılacaktır.

2 - Sermayeye Eklenen Kazançların İşletmeden Çekilmesi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 23/a maddesi hükmünce istisnadan yararlanan ve sermayeye eklenen iştirak ve gayrimenkul satış kazançlarının 5 yıl

ŞÜKRÜ KIZILOĞ

süre ile işletmeden çekilmesi veya işletmenin tasfiye edilmesi halinde, daha evvel kurumlar vergisine tabi tutulmamış olan bu kazançlar, işletmeden çekildiği veya tasfiye edildiği yılın kazancı sayılarak kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Beş yıllık sürenin başlangıç tarihinden, iştirak hissesinin veya gayrimenkulün satışından sağlanan kazancın sermayeye eklendiği tarihin anlaşılması gerekmektedir (Hasan YALÇIN, (1997) İstisnalar, Klavuz Yayınları, s. 506).

3 - Kurumlar Vergisinden Müstesna Tutulan Kazançlar Hakkında Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. Maddesinin Son Fıkrası Hükmü Uygulanmayacaktır

Kurumların geçici 23/a maddesince sermayelerine ilave ettikleri iştirak kazançları ve gayrimenkul satışlarından doğan kazançları hakkında Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinin son fıkrası hükmü uygulanmayacaktır. Yani geçici 23/a maddesine göre istisnaya tabi tutularak sermayeye ilave edilen iştirak kazançları ve gayrimenkul satış kazançları için ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesince "maliyet artışı" uygulaması yapılmayacaktır.

4 - Bedelsiz Olarak Alınan Hisse Senetlerinin Satışından Elde Edilen Kazançlarda İstisna Uygulaması

İki tam yıl süre ile aktifte bulundurulmuş hisse senetlerine bağlı olarak, bedelsiz elde edilen hisse senetlerinin satışından elde edilen kazançlar için de 23/a maddesindeki iştirak hisseleri ve gayrimenkul satış kazancı istisnasından yararlanılacaktır. Yani işletme aktifinde bulunan hisse senetleri nedeniyle bedelsiz olarak elde edilen hisse senetlerinin satışından elde edilen kazançlar sermayeye ilave edilmek koşuluyla kurumlar vergisi istisnasından yararlanılacaktır.

5 - Satış Vaadi Sözleşmesi İle Satışı Öngörülen Gayrimenkuller

Gayrimenkullerin tapuya tescili yapılmadan, mülkiyet hakkı alıcıya geçmemektedir. Satış vaadi sözleşmesi ve satış akitleleriyle yapılan gayrimenkul satışları geçici 23/a maddesindeki istisna kapsamı dışında bulunmaktadır. Bundan dolayı, satış vaadi sözleşmeleri ve akitlelere dayanarak yapılan gayrimenkul satışları karşılığı alınan tahsil edilen bedeller sermayeye eklense bile istisna uygulanmayıp kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Ancak, söz konusu gayrimenkullerin alıcıları adına tapuya tescil edilmesinden sonra, kazancın sermayeye ilave edilen kısmın kurumlar vergisinden müstesna tutulacağı tabidir.

VERGİ AVANTAJLARI

E - İştirak Hisseleri ve Gayrimenkullerin Satışında Diğer Vergiler ve Harçlara Ait İstisnalar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 23/a maddesi hükmünce getirilen iştirak hisseleri ve gayrimenkul satışlarından doğan kazançların kurumlar vergisinden müstesna tutulması uygulamasında diğer bazı vergi ve harçlara da istisna getirilmiştir.

1 - Tapu ve Kadastro Harçlarında İstisna

İştirak hisseleri ve gayrimenkul satış kazançlarında Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 23/a maddesince, satışı yapılan gayrimenkullerin devir ve tescili sırasında ödenmekte olan tapu ve kadastro harçları da istisna kapsamına dahil edilmiştir. Bu gayrimenkullerin devir ve tescili muameleleri sırasında harç ödenmeyecektir.

2 - Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 23/a maddesi hükmünce uygulanmakta olan istisna kapsamında lehe alınan paralar banka ve sigorta muameleleri vergisinden istisna tutulmuştur. İştirak hisseleri ve gayrimenkul satış kazançları istisnası kapsamında olan muameleler sırasında lehe alınan paralardan dolayı banka ve sigorta muameleleri vergisi ödenmeyecektir.

3 - Katma Değer Vergisi İstisnası

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 10. madde ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 23/a maddesi hükmünce uygulanmakta olan iştirak hisseleri ve gayrimenkul satış kazançları istisnası kapsamında yapılan teslimler katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur.

Yukarıdaki istisnaların uygulanabilmesi için iştirak hisseleri ve gayrimenkul satış kazançlarının tamamının Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 23/a maddesinde öngörülen süre içinde sermayeye ilave edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamdaki istisnadan yararlanan mükelleflerin, bu istisnanın uygulanması için aranan şartları yerine getirmemeleri halinde zamanında alınmayan harç ve vergilerin ilgili mevzuat çerçevesinde geri alınacağı tabidir (Ekrem SARISU, (1998) "Şirketlere Son Fırsat", Posta, "Sorun - Cevaplayalım Köşesi", 21.09.1998, s.6).

XVIII - Yatırım Teşvik Belgeli Makine Teçhizat Teslimlerinde KDV İstisnası

KDV Kanunu'nun 13. maddesine 4369 Sayılı Kanun'un 59. maddesiyle eklenen ve 01.08.1998 tarihinden itibaren yürürlüğe giren (d) bendi ile "Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri" vergiden istisna edilmiştir. Eklenen hüküm Kanun'un 16/1-a maddesiyle birlikte değerlendirildiğinde teslimleri vergiden istisna edilen yatırım teşvik belgesi kapsamındaki malların ithali de vergiden istisna olmaktadır.

14 Ağustos 1998 Tarih ve 23433 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 69 Seri No.lu KDV Tebliği'nde 1 sıra No.lu Muhasebe Uygulama Tebliği'ne gönderme yapılarak makine ve teçhizatın tanımı yapılmıştır. Buna göre, "Makine ve teçhizat, amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliği taşıyan ve mal ve hizmet üretiminde kullanılan sabit kıymetlerdir."

A - Teslim ve İthalinde İstisna Uygulanamayacak Yatırım Malları

Makine ve teçhizat tanım ve kapsamına girse dahi sektörlerin yapısı itibarıyla üretim faaliyetinin yanı sıra idari ve pazarlama gibi üretim dışı alanlarda kullanılan aynı cins sabit kıymetler istisna kapsamına dahil edilmemiştir.

Üretim dışı alanlarda kullanılan makine ve teçhizata ilişkin kısıtlamada, Tebliğ'de yeralan "sektörlerin yapısı itibarıyla üretim faaliyetinin yanı sıra idari ve pazarlama gibi alanlarda kullanılan aynı cins sabit kıymetler bu kapsama dahil edilmemiştir." tabirinin kısıtlama içeren yönü, anlayışımıza göre, münhasıran idari ve pazarlama faaliyeti sürdürenlerin kapsam dışına çıkarılmış olduğu yönündedir. Aksi takdirde kapsama giren makine teçhizatı hem üretim hem de idari ve pazarlama faaliyetinde birlikte kullanılanların istisna kapsamı dışında kalması sonucu doğar ki bu da oranlama gibi tartışmaları beraberinde getirir.

Aşağıda sayılan kıymetler de istisna kapsamı dışındadır.

- 1-Sarf Malzemeleri
- 2-Yedek Parçalar
- 3-Hizmet üretiminde doğrudan ve zorunlu olarak kullanılanlar dışındaki masa, sandalye, koltuk, dolap, mefruşat gibi demirbaşlar.

4-Taşıt araçları (Euro I ve Euro II normlarına uygun yeşil motor haiz çekici ve treylerlerle 45 tonu geçen off road tipi kamyonlar ile karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar, madencilikte kullanılan damperli kamyonlar, frigorifik kamyonlar, forkliftler, iş makineleri, vinçler, tarım makineleri ve benzerleri hariç.)

İstisna kısıtlaması, yürürlükten kaldırılan İthalde KDV ertelemesi uygulamasına ilişkin 42 Seri No.lu KDV Genel Tebliğ'de yer verilen KDV ertelemesinden yararlanamayacak teşvikli yatırım malları ile de paralellik arz etmektedir.

Hava, deniz ve demiryolu taşıma araçları, makine ve teçhizat kapsamına

VERGİ AVANTAJLARI

girmemesine karşın Kanun'un 13/a maddesi kapsamında gerekli şartları haizse istisna uygulamasına tabi olacaktır (Mümin TÜZSÜZOĞLU, (1998) "Yatırım Teşvik Belgeli Makine-Teçhizat Teslimlerinde KDV İstisnası Uygulaması", Yaklaşım, Sayı: 69, s. 108).

B - İstisna Uygulaması Yatırım Teşvik Belgesi İlişkisi

4369 Sayılı Kanun'la getirilen düzenlemeler yatırım teşvik belgesinin 01.08.1998 tarihinden önce veya sonra alınmasına göre farklılık arz etmektedir. 69 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde 01.08.1998 tarihinden sonra alınan yatırım teşvik belgeleri "Yeni Teşvik Belgesi" 01.08.1998 tarihinden önce alınan yatırım teşvik belgeleri de "Eski Teşvik Belgesi" olarak tanımlanmıştır.

1 - Yeni Teşvik Belgeli Makine Teçhizat Teslimlerinde İstisna Uygulaması

İstisna uygulamasının, YTB veren idare, yatırımcı ve satıcı (İthalatta Gümrük İdaresi) olmak üzere 3 muhatabı bulunmaktadır.

İstisnanın uygulanabilirliği açısından; YTB veren idare YTB'ye ekli listelerde gösterilen sabit kıymetlerden hangilerinin makine ve teçhizat tanımına girdiğini belirlemek ve istisnadan yararlanacakları açıkça ifade etmek durumundadır.

Yatırımcı, uygun şartları taşıyan YTB ve ekli listenin aslını satıcıya veya gümrük idaresine ibraz ederek istisna uygulanmasını talep edecektir.

Satıcılar veya gümrük idaresi ise, sabit kıymetin belgede istisna kapsamına giren mallar arasında yer aldığını belirledikten sonra KDV uygulamaksızın işlem yapacaklardır. Ayrıca listenin uygun bir yerine de satılan veya ithal edilen mal miktarını belirten "listenin sırasındaki adet makine ve teçhizat .././..... tarih ve sayılı fatura / beyanname ile satılmıştır / ithali yapılmıştır." şerhini koyarak imza ve kaşe (mühür) tatbiki suretiyle onaylamaları gerekmektedir.

Yatırımcı, satıcı veya gümrük idaresi şerhli ve onaylı liste ve YTB'nin birer fotokopisini imza ve kaşeleterek satıcıya veya gümrük idaresine verecektir.

2 - Eski Teşvik Belgeli Yatırım Mallarında İstisna ve Erteleme Uygulaması

Yeni düzenlemelerin içerdiği yasa hükmü, YTB 01.08.1998 tarihinden önce düzenlenmiş dahi olsa 69 Seri No.lu KDV Tebliği'ndeki tanımlamalar ve kapsam çerçevesinde gerçekleştirilen makine ve teçhizat teslimlerini KDV'den istisna kılmaktadır. Ancak 01.08.1998 tarihinden önce düzenlenmiş bulunan YTB, makine ve teçhizat kapsamına giren belirleme ve şerhleri içermediğinden, ekli listeler belgeyi veren idare tarafından çözkonusu belirlemeyi ihtiva edecek şekilde yeniden düzenlenene kadar, istisnadan faydalanmak isteyen alıcılar, makine ve teçhizat kapsamına giren malların belirlenmesi için YTB ve eki listeyle birlikte ildeki

ŞÜKRÜ KIZILOĞ

Sanayi ve Ticaret Müdürlüklerine başvurarak tıpkı yeni YTB'lerde olduğu gibi İl Müdürlüklerinde "listenin sıralarında yer alan mallar makine ve teçhizat kapsamındadır." şerhini koydurup onaylatacaklardır. Başvuru sırasında şayet liste içeriği yatırım mallarından yurt içinden alımı ya da ithali yapılmış olan varsa başvuru sahibi yatırımcı tarafından liste üzerinde adetleri de belirtilerek imza ile beyan edilecektir.

İstisnanın uygulanması için ise yukarıdaki şekilde onaylatılan YTB ve ekli listelerin satıcılara veya gümrük idaresine ibraz edilmeleri gereklidir. Satıcı veya gümrük idaresinin şerh ve imza/mühür uygulaması konusunda eski ve yeni YTB açısından bir farklılık arz etmemektedir.

3 - İstisnanın Uygulanması ve İstisnadan Faydalanılması

YTB'ye bağlanmış yatırımlarda yatırımcılara yapılan makine ve teçhizat teslimlerinin istisna edilmesinde istisnanın uygulayıcısı olan satıcılar, istisna teslimlere ilişkin bedelleri KDV beyannamesinin 28. satırına dahil ederek matrahtan düşeceklerdir (İstisna uygulayan satıcılar, 69 Seri No.lu KDV Genel Tebliği eki "YTB Kapsamındaki Makine Teçhizat İstisnası Bildirim Formu" nu doldurarak KDV beyannamesinin ekinde vergi dairesine vereceklerdir.). İstisna, tam istisna niteliğinde olduğundan, istisna kapsamına giren makine ve teçhizat teslim edenler, bu malların iktisabı sırasında ödedikleri KDV'yi genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapacaklardır. İndirimin mümkün olmaması halinde ise nakden veya mahsuben iade talep edebileceklerdir.

İstisnadan faydalanan yatırımcı (alıcı) olup, cezai yaptırım ilişkisi de yatırımcı yönünde öngörülmüştür. Madde hükmünde, istisna şartlarına uygun satış yapan satıcılara herhangi bir sorumluluk yüklenmemiştir.

Ancak satıcılara, istisna kapsamına girip girmediği konusunda, kendilerine ibraz edilen şerhli listelerdeki miktarların aşılmasına dikkat etmelerinin salık verilmesi dışında bir sorumluluk yüklenmemiştir.

XIX - Konsinyasyon Suretiyle Yapılan Satışlarda KDV Avantajı

KDV'nin doğması ve beyanı için, vergiyi doğuran işlemin gerçekleşmesi yeterlidir. KDV'nin konusunu oluşturan işlemler ise, mal teslimi ve hizmet ifasıdır.

Verginin doğması için malın teslim edilmesi ve hizmetin ifası yeterlidir. Teslim ve hizmete ait bedelin tahsil edilip edilmemesi, verginin doğmasını ve beyan edilmesini etkilememektedir.

Ancak, Kanun'un 10/d maddesinde, yukarıda belirtilen genel ilkenin bir istisnasını oluşturan bir düzenleme yapılmış bulunmaktadır. Madde hükmüne göre, komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda KDV

VERGİ AVANTAJLARI

yönünden vergiyi doğuran olay, malların alıcıya teslimi halinde meydana gelmektedir.

Bu şekilde bir düzenleme yapılmasının gerekçesi ise, komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda mal sahiplerine komisyonculara veya konsinyeye mal tevdiinde, malın tasarruf hakkı devredilmemekte, mal sadece satılmak üzere bunlara verildiğinden, bu aşamada teslimden söz edilmesi mümkün olmamaktadır. Bu şekilde yapılan satışlarda teslim ve vergiyi doğuran olay, malların komisyoncu veya konsinyeye tevdiinde değil, malların bunlar tarafından gerçek alıcısına satılması anında meydana gelmektedir.

Malların satışının yapılacağı tarihe kadar vergiyi doğuran olayın meydana gelmesini erteleyen bu tür satışları, yukarıda da belirtildiği üzere özellikle bayilik sistemi ile satan kişi ve kuruluşlar ile bayileri yönünden bir vergi avantajı sağlamaktadır.

XX - İhraç Kaydıyla Teslimlerde KDV Avantajı

İhracatçıları, ihraç etmek şartıyla aldıkları mallara KDV ödemekten kurtaran tecil-terkin sistemi, KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesinde düzenlenmiştir.

Bu düzenlemeye göre Kanun'un 11/1-c maddesinde düzenlenen tecil-terkin sistemi kapsamında ihraç kaydıyla mal teslim etmesi uygun görülen kişi ve kuruluşlar tarafından ihraç kaydıyla ihracatçılara (Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ile Sektörel Dış Ticaret Şirketleri dahil) yapılan teslimlere ait KDV, ihracatçılar tarafından ödenmemekte, ancak bu kapsamda mal teslim edenler tarafından tahsil edilmediği halde ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilmekte, ihracatın gerçekleştirilmesini müteakip aranılan belgelerin ibrazı üzerine tecil edilen vergi terkin edilmekte, teçile rağmen telafi edilemeyen vergi ise iade edilmektedir.

XXI - Şahıs Şirketlerinin Sermaye Şirketlerine Devir ve Dönüşümlerinde KDV Avantajı

Şahıs şirketlerinin katma değer vergisi ödemediği sermaye şirketlerine devri veya sermaye şirketine dönüşümü imkanı vardır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 81. maddesinde belirtilen şartlar çerçevesinde şahıs şirketlerinin sermaye şirketlerine devri veya dönüştürülmesi işlemleri KDV'den istisnadır. Bu istisna ile devir ve dönüşüm işlemleri KDV yönünden teşvik edilmiştir.

Bir şahıs işletmesinin KDV'den istisna olarak bir sermaye şirketine devrinin yapılabilmesi için,

- Şahıs işletmesinin kazancının bilanço esasına göre tespit edilmesi,
- Şahıs işletmesinin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması

ŞÜKRÜ KIZILOĞ

- Şahıs işletmesinin bilançosunun devralan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi,

- Devredilen şahıs işletmesinin sahip veya sahiplerinin şirketten devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (A.Ş.'lerde ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır) gerekir (İlhan KIRIKTAŞ, (1997)"Şahıs Firmalarının Limited veya Anonim Şirkete Dönüşmesinde KDV İstisnası", Yaklaşım, Sayı: 49, s. 45).

Kollektif ve adi komandit şirketlerin yukarıda belirtilen şartlar çerçevesinde nevi değiştirerek sermaye şirketine dönüşmesi de KDV'den istisnadır.

XXII - Serbest Bölgelerle İlgili Vergi Avantajı

Serbest bölgeler; bir ülkenin, siyasi sınırlarının içinde bulunmakla birlikte gümrük sınırları dışında kalan, çeşitli amaçlarla kullanılabilen ve ekonomik faaliyetlerin, ev sahibi ülkenin diğer yörelerine göre daha çok teşvik edildiği, sınırları belirlenmiş ve sıkı bir şekilde korunan toprak ya da toprak ve su alanıdır.

Bu bölgeye gelen mallar henüz ülkeye ithal edilmemiş kabul edilmekte ve dolayısıyla bütün gümrük ve ithalat işlemleri ancak mal serbest bölgeden ülke içine çıkarılmak istendiğinde sözkonusu olmaktadır. Ülkeden bu bölgeye mal nakledilmesi ihracat olarak kabul edilmektedir.

Serbest bölgeler; serbest ticaret bölgeleri, serbest üretim bölgeleri, serbest limanlar, serbest bankacılık alanları ve kıyı bankacılığı, ikiz fabrikalar ve yatırım bölgeleri olarak ayrılabilirler (Rıfat ORTAÇ, (1998) "Serbest Bölgelerde Çalışan Hizmet Erbabına Ödenen Ücretlerin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu", Yaklaşım, Sayı: 66, s. 101).

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinde;

"Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılır.

Bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgelerdeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratları, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de, gelir ve kurumlar vergisinden muafır" hükmü yer almıştır. Dolayısıyla serbest bölgelerdeki faaliyetlerden dolayı elde edilen kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden muafır.

Serbest bölge rejiminin uygulandığı mal ve hizmetler KDV'den de istisna edilmiştir.

- Türkiye'den serbest bölgeye yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları gerekli şartların, gerçekleşmesi koşuluyla ihracat kapsamında KDV'den istisnadır.

- Fakat bölgelerden Türkiye'ye yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları ise ithalat kapsamında KDV'ye tabi olacaktır. Yurt dışından serbest bölgeye yapılacak ithalat ise KDV'ye tabi değildir.

VERGİ AVANTAJLARI

- Serbest bölge içinde gerçekleştirilecek teslim ve hizmetler ise KDV'den istisnadır.

Belirtilen istisna nedeniyle serbest bölgede faaliyet gösteren mükellefler KDV yönünde büyük bir avantaj sağlamaktadırlar. Örneğin yurt dışından serbest bölgeye ithal edilen malların buradan başka bir ülkeye ihraç edilmesi halinde, serbest bölgedeki firma KDV dışında kalarak, aynı faaliyetle uğraşan Türkiye'deki bir firmaya göre avantaj sağlamış olacaktır.

XXIII - Menkul Kıymetlerin Değerlemesi

31.12.1998 tarihine kadar;

- Hisse senetleri
- Yatırım fonu katılma belgeleri
- Tahviller
- Hisse senedi ve tahvil kuponları
- Hazine bonoları
- Finansman bonoları
- Kar - Zzarar ortaklığı belgesi
- Varlığa dayalı menkul kıymetler
- Gelir ortaklığı senetleri
- Banka bonoları

Alış bedeli ile değerlemeye tabi idi. Bir başka ifadeyle yukarıda sayılan senet ve tahvillerin hesap dönemi sonundaki değeri ne olursa olsun (hesap dönemi sonuna kadar işlemiş faizler dahil) alış bedeli ile değerlemeye tabi tutulmayacaktır.

4369 Sayılı Kanun ile 279. maddede yapılan değişiklik ile 31.12.1999 tarihinden itibaren sadece;

1- Hisse senetleri,

2- Fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulu bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeli ile değerlemeye tabi tutulabilecektir. Dolayısıyla sayılan menkul kıymetlere sahip olanlara diğerlerine nazaran vergi avantajı sağlanmış olmaktadır.

Bunların dışında bulunan menkul kıymetler ise borsa rayici ile değerlemeye tabi tutulacaktır. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazzalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa, menkul kıymetin değerlendirilmiş bedeli menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır.

Ancak, 4387 Sayılı "1999 Yılı Genel ve Katma Bütçeleri Kanunlaşınca Kadar Devlet Harcamalarının Yapılmasına ve Devlet Gelirlerinin Tahsiline Yetki Verilmesine Dair Kanun"un (30.12.1998 tarih ve 23569 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.) 5/a maddesi ile 1999 yılı içinde ödenmesi gereken gelir vergisi,

ŞÜKRÜ KIZILOT

kurumlar vergisi ve geçici vergi yönünden 01.01.1999 tarihinden önce ihraç edilmiş bulunan devlet borçlanma senetleri ile vadesi bir yıl ve daha uzun olan aynı neviden menkul kıymetlerin VUK'un 279. maddesinin 4369 Sayılı Kanun'la değişmeden önceki hükmüne göre, yani alış bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

XXIV - Vadesi Gelecek Yıla Sarkan Banka Hesaplarının Vergi Avantajı

Vadesi cari yıl (içinde bulunan yıl) yerine gelecek yıla sarkan banka mevduat faiz gelirleri gelecek yılın geliri sayılmaktadır.

Örneğin; bankalara vadeli olarak yatırılacak mevduatların faizi 1999'a sarkarsa tasarrufçunun 1998 yılında elde ettiği faiz gelirinə kıyasla, üç ayrı avantajı olacak.

1- 1998'de elde edilen faiz geliri Mart 1999'da beyan edilecek olmasına karşın, 1999'da elde edilecek faiz Mart 2000'de beyan edilecek.

2- 1998'de elde edilen faiz geliri, yüzde 25-55 oranında vergilendirilecek olmasına karşın, 1999'da elde edilecek faiz geliri daha düşük oranda yani yüzde 15-40 arasında vergilendirilecektir.

3- 1998'de elde edilen ve enflasyondan arındırıldıktan sonra 2,5 milyar lirayı aşan faiz geliri Mart 1999'da beyan edilecektir. Oysa, 1999'da elde edilecek ve Mart 2000'de beyan edilecek olan faiz gelirlerinde bu sınır 3,5 milyar liradır.

Görüldüğü gibi, banka mevduat hesaplarının vadesinin 1999'a sarkması, tasarrufçu açısından üç önemli avantaj sağlamaktadır. Bu nedenle, özellikle içinde bulunduğumuz günlerde hesap açtırırken, vadesini belirleme yönünden yukarıda sıralanan avantajları gözönünde bulundurmakta yarar vardır.

Yukarıdaki açıklamalardan da fark edileceği üzere, bugünlerde açılacak olan bireysel hesapların 1999'a sarkması halinde; birincisi vergiyi bir yıl daha geç ödemek, ikincisi 10 puan daha az vergi ödemek üçüncüsü de, 2,5 milyar lira yerine 3,5 milyar liraya kadarlık beyanda bulunmama sınırından yararlanmak söz konusudur.

Bir başka avantaj da, yurt dışında çalışan ya da yaşayan vatandaşlarımızla ilgili. Bunlar, vergi yasaları açısından "*Dar Mükellef*" olarak nitelendirildiklerinden, elde ettikleri faiz gelirinın tutarı ne olursa olsun gelir vergisi beyannameşi vermeyecekler. Daha açık anlatımla, 1998 ya da 1999 yılında elde ettikleri mevduat faizi, repo ya da devlet tahvili faizi 500 milyar lira olsa dahi, bu gelirlerini beyan etmeyecekler ve gelir vergisi ödemeyecekler.

XXV - Yurt Dışındaki İşçilerimizin Vergi Avantajı

Vergi yasalarımıza göre, yurt dışında oturma ya da çalışma izni bulunan ve altı aydan daha fazla süredir yurt dışında yaşayan vatandaşlarımız, "*Dar Mükellefiyet*" esasına göre vergilendirilmektedir.

Bu vergilendirme nedeniyle, Türkiye'de elde ettikleri;

VERGİ AVANTAJLARI

- Banka mevduat faizi,
- Repo geliri,
- Hazine bonusu ve devlet tahvili faizi,
- Döviz tevdiat hesabı,
- Üzerinden vergi stopajı yapılmış olan işyeri kira gelirleri,
- Anonim şirketlerden alınan temettü geliri (kar payı olarak),
- Limited şirketten aldıkları kar payları,

tutarı ne olursa olsun yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek suretiyle beyan etmeyecekler, dolayısıyla gelir vergisi de ödemeyeceklerdir. Örneğin, Almanya'da oturma izni bulunan bir Türk vatandaşı, Türkiye'de; 300 milyar lira mevduat faizi, 100 milyar lira repo geliri, 150 milyar lira da devlet tahvili faizi geliri, 300 milyar lira işyeri kira geliri elde etmiş olsa dahi, bu gelirlerini Türkiye'de beyan etmeyecek ve gelir vergisi de ödemeyecektir. Ancak, yurt dışındaki işçilerin 1998 yılı içinde Türkiye'de 240 milyon lirayı geçen konut kira geliri elde etmeleri halinde, bu konut kira geliri için yıllık gelir vergisi beyannamesi verme mecburiyeti vardır. Konut kira gelirinden 240 milyon liralık istisna, % 25 götürü gider ya da gerçek giderler indirildikten sonra kalan konut kira miktarı üzerinden gelir vergisi hesaplanacaktır.

Sonuç

Yukarıda yapılan açıklamalardan ve dayanağı olarak gösterilen yasa hükümlerinden de fark edileceği gibi, vergi yasalarımızda mükelleflere bazı vergi kolaylıkları sağlayan çeşitli avantajlar vardır.

Bu avantajlar, bir yandan yatırımları ve istihdam yapmayı teşvik ederken, diğer yandan da enflasyonun etkilerini gidermeye yöneliktir.

Getirilen vergi avantajları ile bazı mali avantajlar sağlanarak, olayın vergisel boyutunun yanı sıra ekonomik ve sosyal yönlerine de dönük düzenlemeler yapılması amaçlanmıştır. Özellikle, enflasyon muhasebesinin olmadığı ülkemizde, enflasyona karşı koruyucu bazı müesseselere yer verilmesi son derece olumlu bir yaklaşım olarak göze çarpmaktadır.

Kaynakça**Kitaplar ve Tezler**

AKDOĞAN Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Geliştirilmiş Baskı, Ankara, Kasım 1997.

AKDOĞAN Abdurrahman, *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, 2. Baskı, Ankara 1998.

GÜNDÜZ N. Kemal,

ŞÜKRÜ KIZILOĞLU

PERÇİN Necati, *Amortisman ve Yeniden Değerleme*, Yaklaşım Yayınları, Şubat 1997.

KIRBAŞ Sadık, *Vergi Hukuku*, Ankara 1998.

KIZILOĞLU Şükrü, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1996.

KIZILOĞLU Şükrü, *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1996.

KIZILOĞLU Şükrü, *Danıştay Kararları ve Özelgeler*, Yaklaşım Yayınları, Cilt I, Ankara, 1993.

MAÇ Mehmet, *KDV Uygulaması*, İstanbul 1996.

ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku*, Ankara 1997.

YALÇIN Hasan, *İstisnalar*, Klavuz Yayınları, İstanbul 1997.

YÜCE Mehmet, *Enflasyon Vergisi ve Türk Vergi Sisteminde Enflasyonunun Etkilerini Gidermeye Yönelik Müesseseler* (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Bursa 1998.

Makaleler

AKTAŞ Hasan, "Yatırım İndiriminde Yeniden Değerleme Uygulamasının Başlangıç Zamanı Konusunda Bir Sorun", *Vergi Dünyası*, Sayı: 168.

ARIOĞLU Osman, "Yatırım İndirimi Uygulamasında Endeksleme", *Yaklaşım* Sayı: 54, Haziran 1997.

ATİK Ahmet, KARYAĞDI, Nazmi "Dönem Sonu Değerlemesinde LIFO Yöntemi", *Vergi Dünyası*, Sayı: 196, Aralık 1997.

BİNGÖL Mehmet, "İflas Hali ve Şüpheli Alacak Karşılığı", *Vergi Dünyası*, Sayı: 41.

ERDEM Hayreddin, "Vergi Hukuku Yönünden Tasfiye, Birleşme ve Devir", *Yaklaşım*, Temmuz 1997, Sayı: 52.

ERGÜN Orhan, "Vergi Ertelemenin Bir Yolu da AR-GE Yapmak", *Yaklaşım*, Haziran 1997, Sayı: 52.

GÜNDÜZ N. Kemal, "Satılan veya İmal Edilen Emtianın Stok Değerleme Yöntemleri ve LIFO", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 93, Haziran 1996.

HIZLI Mithat, "Alacak ve Borç Senetlerinin Değerlemesi", *Vergi Dünyası*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Sayı: 208, Aralık 1998.

KARYAĞDI Nazmi, "Dönem Sonu Stok Değerlemesinde LIFO Yöntemi", *Vergi Dünyası*, Sayı: 192, Ağustos 1997.

KIRIKTAŞ İlhan, "Şahıs Firmalarının Limited veya Anonim Şirkete Dönüşmesinde KDV İstisnası", *Yaklaşım*, Sayı: 49, Mart 1997.

¹KIZILOĞLU Şükrü, "Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması", *Petkim Uygulamalı Mevzuat Dergisi*, Sayı: 13, Aralık 1990.

VERGİ AVANTAJLARI

- ⁴KIZILOT Şükrü, "Yenileme Fonu ve Muhasebesi", *Yaklaşım*, Sayı: 3, Mart 1993, s. 21; M. Tahir UFUK, "Yenileme Fonu", *Vergi Dünyası*, Sayı: 196, Aralık 1997.
- ³KIZILOT Şükrü, "Yatırım İndiriminde Virgül'ün Trilyonluk Önemi", *Sabah*, "Mali Yaklaşım Köşesi", 04.07.1997.
- ²KIZILOT Şükrü, "Yatırım İndiriminde Stopaj Kalktı mı?", *Sabah*, "Mali Yaklaşım Köşesi", 18.12.1998.
- KOÇ Mustafa, "Şirketlerde Karın Dağıtılmayıp Sermayeye Eklenmesinin Avantajları", *Yaklaşım*, Sayı: 69, Eylül 1998.
- KOŞ İsmail, "Maliyet Bedeli Artırımı", *Vergi Dünyası*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Sayı: 208, Aralık 1998.
- KÖKBULUT İsmail, "Yenileme Fonu ve Özellik Arzeden Hususlar", *Yaklaşım*, Sayı: 384, Şubat 1996.
- KURT Hasan, "Katma Değer Vergisinin Şüpheli Alacak Karşılığı Yoluyla Gider Kaydı", *Yaklaşım*, Sayı: 16.
- KÜÇÜK Sema, KÜÇÜK Muzaffer, "Yeniden Değerleme", *Vergi Dünyası*, Ocak 1997, Sayı: 185.
- MEIGS Robert,
MEIGS Walter, "F. Accounting the Basis For Business Decisions", *Mc Graw Hill*, 1999
- ORTAÇ Rifat, "Serbest Bölgelerde Çalışan Hizmet Erbabına Ödenen Ücretlerin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu", *Yaklaşım*, Sayı: 66, Haziran 1998.
- ÖZBUDAK Mehmet, "Yeniden Değerleme Üzerine Bir İrdeleme", *Yaklaşım*, Sayı: 35, Kasım 1995.
- ÖZER M. Salih, "Yeniden Değerleme", *Vergi Dünyası*, Sayı: 126, Şubat 1992.
- SAĞLAM Erdoğan, "Şüpheli Alacak Karşılığı Uygulaması ve Birkaç Sorun", *Vergi Dünyası*, Yıl: 13, Sayı: 155.
- SARISU Ekrem, "Dönem Sonu Şüpheli Alacak Uygulaması ve Muhasebe Kayıtları", *Yaklaşım*, Yıl: 6, Sayı: 61.
- SARISU Ekrem, "Şirketlere Son Fırsat", *Posta*, "Sorun-Cevaplayalım Köşesi", 21.09.1998.
- PERÇİN Necati, "Yenileme Fonu Uygulama ve Muhasebesi", *Vergi Sorunları*, Sayı: 100, Ocak 1997.
- ŞEKER Sakıp, "Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yönteminin Vergisel Boyutu", *Yaklaşım*, Sayı: 92, Eylül 1994.
- ŞEKER Sakıp, "1.1.1995 Tarihinden Önce Alınan Yatırım Teşvik Belgelerine İlişkin Yatırım Harcamalarında Endekslleme", *Yaklaşım* Sayı: 54, Haziran 1997.
- TAYLAN Emin, "Kurumların Gayrimenkullerini Satışından Doğan Kazançlarda Vergi İstisnası ve Muhasebe İşlemleri", *Yaklaşım*, Sayı: 45, Eylül 1996.
- TURAN Cemalettin, "Yatırım İndiriminde Endekslleme Uygulaması İçin

ŞÜKRÜ KIZILOT

- Yatırım Teşvik Belgesinin Mutlaka 1.1.1995 Tarihinden Sonra Alınmış Olması Gerekli midir?", *Vergi Dünyası*, Sayı: 185.
- TÜRKER Masum, "Stoklarda Değerleme", *Yaklaşım*, Sayı: 62, Şubat 1998, s. 40-45; Selman Aziz ERDEN, "LIFO ve Getirdikleri", *Kocaeli Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı: 1, Yıl: 1997.
- TÜZSÜZOĞLU Mümin, "Yatırım Teşvik Belgesi Makine-Teçhizat Teslimlerinde KDV İstisnası Uygulaması", *Yaklaşım*, Sayı: 69.
- ULUATAM Özhan,
- METHİBAY Yaşar, *Vergi Hukuku* (1999), Ankara, Değişik üçüncü baskı.
- YALÇIN Hasan, "Şüpheli Alacaklar ve Muhasebe Uygulaması", *Yaklaşım*, Yıl: 4, Sayı: 47, s.75
- YILDIZ A. Murat, "Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılmasında Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar", *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl: 15, Sayı: 88.