



İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI  
ISTANBUL CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

[www.istanbulismmodasi.org.tr](http://www.istanbulismmodasi.org.tr)

# MALİ ÇÖZÜM

# 46

## MUHASEBECİLERİN SİYASİ PARTİLERDEN BEKLEDİKLERİ MESLEKİ VE TOPLUMSAL TALEPLERİ

**Yahya ARIKAN**  
**İSMMMO Başkanı**

Genel ve yerel seçimlere 2 aydan daha az bir süre kaldı. İstanbul'da 14 bini aşkın seçkin üyesi bulunan, Türkiye'nin önde gelen meslek kuruluşlarından İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası olarak, temsil ettiğimiz kitle adına, sorumlu yurttaşlığın gereğini yerine getirerek bizi yönetmeye talip olanlara isteklerimizi dile getirmekte büyük yarar görüyoruz.

Siyasi partilerin merkez yöneticileri, Türkiye Büyük Millet Meclisi ve yerel yönetim adayları, milyonlarca kişinin, daha ileri ve çağdaş bir toplumda, uygar çalışma koşullarında yaşamasını ve dünyanın gelişmiş ülkelerinde geçerli olan kuralların ve anlayışın Türkiye'ye yerleşmesini amaçlayan bu taleplerimize kulak tıkamaları halinde bizden oy alamayacaklardır.

Seçimlere giren siyasi partilerden isteklerimizin başlıcalarını iki gruba ayırıyoruz. Bunlardan birincisi muhasebeci ve mali müşavirlerin mesleki talepleridir. Diğer de toplumsal isteklerimizi kapsamaktadır. Aslında mesleki taleplerimiz, sadece meslek mensuplarının çıkarını gözetmemektedir. Bunların uygulamaya geçmesi, Devletin mali sisteminin daha da iyileşmesini, daha hızlı ve verimli çalışarak, kaynak toplamasının kolaylaşmasını sağlayacaktır. Toplumsal taleplerimiz ise 65 milyonluk güçlü, modern Türkiye'nin, yeni bir yüzyıla gelişmiş ülkelerle aynı kulvarda girmesini hedeflemektedir.

### MESLEKİ TALEPLERİMİZİN BAŞLICALARI

#### **BASİT USULDE VERGİLENDİRMEDE MUHASEBECİLER DIŞLANMAMALIDIR:**

Muhasebeciler, yıllardır kayıt dışı ekonominin önlenmesi için götürü verginin kaldırılmasını savunmuşlardır. Bu konu şu anda yaklaşık 1 milyon vergi mükellefini ilgilendirmektedir. Bu nedenle götürü usulün kaldırılarak yerine basit usulün gelmesi yerinde olmuştur. Fakat uygulamada muhasebeci ve mali müşavirler devre dışı bırakılmıştır. Faturaları esnaf odaları yazmakta ve kaydetmektedir. Böyle bir sistem olamaz. Uygulamannın, özel ihtisas büroları oluşturarak, esnaf odaları, muhasebeci odaları ve maliyenin işbirliği içinde yapılması gerekirdi. Muhasebeci ve mali müşavirlerin saf dışı bırakılmamızı kabul etmiyoruz .

**PEŞİN VERGİ YUMUŞATILMALIDIR:** Bu yıldan itibaren başlayacak olan ve mükelleflere 3'er aylık dönemler itibariyle geçici vergi hesaplama yükümlülüğü getiren uygulamada beyanname verme süresi 6 aya çıkarılmalıdır Yada beyanname verme süresi 1 ay uzatılmalıdır. Örneğin; 1.2.3. ayların geçici vergi beyannamesinin 15 Mayıs yerine 15 Haziran da verilmesi gibi. İdarenin, ülkenin ve dünyanın içinde bulunduğu zor koşulları da göz önünde bulundurarak mükellefi sıkıntıya sokmayacak önlemleri almasını istiyoruz.

**MALİ TATİL:** Vergi Kanunu'na geçici bir madde eklenerek her yıl 1 ay süreli mali tatil uygulanmasını istiyoruz. Türkiye'de 45 bin serbest muhasebeci, mali müşavir ve yeminli mali müşavir bulunmaktadır. Vergi dairelerinde ve sigorta müdürlüklerinde çalışanların da bu kapsama alınmasıyla mali tatilden yararlanacakların sayısı 200 bin kişiye ulaşacaktır. Temmuz ya da Ağustos ayında uygulanacak bir mali tatil, aynen adli tatilde olduğu gibi meslek mensuplarının dinlenmesini sağlayacaktır. Mali Tatil ile, meslek mensupları, beyanname verme gibi mükellefiyetleri bir ay sonraya erteleyecektir. Vergi dairelerinde ve sigorta müdürlüklerinde çalışan binlerce memur, bu sürede ister dönem tatillerini kullanacak, isterse de iş yükünün iyice hafiflediği bir ortamda sağlıklı koşullarda çalışabilecektir. Ortalama ömür yaşı kısalan, stresse dayalı şeker ve kalp hastalığı ile çok karşılaşan meslek mensuplarının iş riski azalacaktır.

**ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULANMALIDIR:** Vergi Yasası'nın enflasyon muhasebesine tam manasıyla girememesi çok önemli bir eksikliklerdir. Yasa'nın büyük zaafıdır. İşverenlerin en çok şikayet ettiği konuların başında enflasyon ve vergi oranlarının yüksekliği gelmektedir. İşveren, kazancının enflasyondan korunmasını, geriye kalan kısmın ise ciddi anlamda vergilenmesini istemektedir. Enflasyondan korunma olmayınca faaliyet dışı gelirler artmakta, kayıt dışı çalıştırma çoğalmaktadır. Türkiye'nin geleceği için faaliyet dışı gelirlerin azaltılması gerekmektedir.

**VERGİ DENETİMİ ARTTIRILMALIDIR:** Türkiye'de vergi denetim oranının yüzde 1'in altında olması nedeniyle büyük vergi kaçağı oluşmaktadır. Vergi denetimini memur sayısını arttırarak çözemeyiz. Şu anda bir işlevi olmayan tek vergi numarasının daha yaygın ve etkin hale gelmesi için öncelikle Bankalarda da uygulanması sağlanmalıdır. Daha sonra Banka, Tapu İdaresi ve nakil vasıtaları işlemlerinin bilgisayarla birbirine bağlanması sağlanarak tüm ekonomik işlemlerin fotoğrafı çekilmelidir. Ayrıca, Vergi İdaresi'ne ve üçüncü şahıslara verilecek olan tüm beyannameler ve mali tablolar meslek mensuplarımızca denetlendiği zaman vergi kaçağı yok denecek boyuta ulaşmış olacaktır.

**NAYLON FATURAYA KARŞI ÖNLEM ALINMALIDIR:** Piyasada birkaç katrilyonluk naylon fatura dönmektedir. Ufak bir firmada 300-400 milyon liralık, 3-5 trilyon liralık cirosu olan bir firmada zaman zaman 300-500 milyar liralık naylon fatura ortaya çıkarılmaktadır. Piyasada 200'ün üzerinde naylon fatura düzenleyen firma vardır. Naylon fatura Maliye ve adli organlara karşı muhasebecileri zor duruma sokmaktadır. Naylon faturaların kalkması önemli miktarda vergi kaçağının önüne geçecektir. Antlaşmalı matbaalarda fatura basılırken hologramlı faturaların basılması ile naylon fatura ortadan kalkar. Devlet isterse kayıt dışı ekonominin can damarlarından olan naylon fatura olayının önüne bir günde geçebilir.

**ÇEK KULLANIMINDA YENİ DÜZENLEMELERE GİDİLMELİDİR:** 1998 yılında karşılıksız çıkan çek sayısının 1 milyona ulaştığı tahmin edilmektedir. Bunun anlamı, Türkiye'de, alacaklı veya borçlu olarak milyonun üstünde tacirin birbiriyle uyuşmazlık içinde olması ve ekonomik barışın bozulmasıdır. Bu ortam doğal olarak yasa dışı güçlere, mafyaya fırsat vermektedir. Alacağın tahsili konusundaki hukuki boşluk mafyaya iş yaratmaktadır.

Çekle ilgili son yasal düzenleme 1986 yılında yapılmıştır. Bu tarihte yargıdaki çek davası sayısı 10 bin dolayında iken 1995'te aynı sayı 180 bini aşmıştır. Karşılıksız çek

kullanımına ağır ve caydırıcı cezalar getirilmeli, çek davaları hızlandırılmalı, hamiline çek düzenlenmesi sisteminden vazgeçilmelidir. Bankaların müşterilerine çek vermesi daha dikkatli biçimde düzenlenmeli ve bu çeklerden dolayı bankalar da sorumlu olmalıdır.

**KARA PARA İNCELEMELERİ YOĞUNLAŞTIRILMALIDIR:** Türkiye, Kasım 1996’da “Kara Para’nın Aklanmasının Önlenmesine Dair Yasa”yı kabul etmiştir. Ancak yasa gereği oluşturulan “Mali Suçları Araştırma Kurulu” bugüne değin çok yol alamamıştır. Türkiye’de yasa dışı yollardan elde edilen paranın miktarı milyarlarca dolarla ifade edilmektedir. Bu kirli paranın sahibi olan karanlık güçler, ülkemizin finans, sanayi, medya alanındaki önemli kurumlarına sahip olarak güçlerini de artırmaya çalışmaktadırlar. Bu suç örgütlerinin ekonomik bağlantılarının ortaya çıkarılması noktasında disiplinli ve dış etkilerden uzak çalıştırılacak bir Mali Suçları Araştırma Kurulu’na büyük görevler düşmektedir. Bu Kurul’un, kendisinden bekleneni verecek somut çalışmalarını beklemekteyiz.

**VERGİ TABANI GENİŞLETİLMELİDİR:** Devletin, çok iyi kazançlar sağladığı halde Maliye tarafından adı bile bilinmeyen, henüz vergi ödemek gibi bir mutluluk kendilerine nasip olmamış kesimlere de vakit geçirmeksizin ulaşması gerekmektedir. Kısacası vergi tabanı genişletilmelidir. Bugün Türkiye’de kimler vergi vermektedir? Başta ücretliler ve ticaret erbabı vergi vermektedir. Hep aynı kişilerden vergi almaya devam edilmesi halinde, bu yük ileride sosyal patlamaya neden olacaktır.

**SERMAYE PİYASALARINA AÇIKLIK VE GÜVEN GELMELİDİR:** Türkiye’nin tek menkul kıymet borsası olan İMKB’de gerek uygulama gerek mevzuat açısından ivedi düzenlemeler yapılmalıdır. İMKB, küçük yatırımcıların soyulmasına olanak sağlanan, büyük manipülatörlerin egemenliğindeki bir kumarhane olmaktan çıkarılmalıdır. Öncelikle bilançoların inandırıcı ve doğru olması sağlanmalıdır. Insider trading (içeriden öğrenenlerin ticareti) önlenmeli, yapanlara büyük cezalar verilmelidir. Başkalarının aleyhine işlem yapan manipülatörler borsadan temelli çıkarılmalıdır. Borsada hisse senetlerinde derinlik sağlanmalı, gerçek bir sermaye piyasası aracı olması için kararlı adımlar atılmalıdır.

**SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI BİRLEŞTİRİLMELİDİR:** Vergi kaçağının en önemli nedenlerinden birisi de güçlü bir sosyal güvenlik kurumunun olmamasıdır. Yurttaşların gelecekte endişe duymamaları için Bağ-Kur’un, Emekli Sandığı’nın ve Sosyal Sigortalar Kurumu’nun tek çatıda birleştirilmesi sağlanmalıdır.

## **TOPLUMSAL TALEPLERİMİZİN BAŞLICALARI**

**KATILIMCI, DEMOKRATİK VE LAİK BİR DÜZENDE ISRAR EDİYORUZ:** Demokrasi, Türkiye’nin vazgeçemeyeceği tek yönetim tarzıdır. Ayrıca bu demokrasi, Büyük Atatürk’ün temelini attığı biçimde “Laik Demokrasi” olacaktır. Çok yakındaki 21’inci yüzyılın gereği olarak da katılımcı yönü ağır basmalı, yerel yönetimlerin güçlendiği bir niteliğe kavuşmalıdır. Demokratik ve laik cumhuriyete karşı, şeriat gibi çağdışı yönetimleri getirmek isteyenlerin ve oy amacıyla bu zararlı akımlara göz yumanların karşısında olduğumuzu ve her zaman karşısında olacağımızı belirtiyoruz.

**KALICI BARIŞIN TEMELLERİ ATILMALIDIR:** Türkiye’yi, yıllardan beri binlerce can kaybı, binlerce yaralı, binlerce kişinin gözyaşı ve harcanan milyarlarca dolar para gibi yıkım manzarası ile karşı karşıya bırakan güneydoğu sorununun sona ermesi için iyi bir fırsat ortaya çıkmıştır. Güneydoğu sorununun nedenleri üzerinde doğru teşhislerde bulunarak sosyal ve ekonomik önlemlerin zaman geçirmeksizin alınması ve uygulanması Türkiye’nin 21’inci yüzyıla barış içinde girmesini sağlayabilecektir.

**İDAM CEZASI KALDIRILMALIDIR:** Türkiye’de ülke yönetimine gelecek olanların insan hakları konusunda olağanüstü dikkatli ve titiz bir uygulama yapmasını bekliyoruz. Gelişmiş batı ülkeleri yurttaşlarına sağlanan çağdaş hak ve özgürlükler Türkiye’de yaşayan insanlara da aynen sağlanmalıdır. İdam cezası kaldırılmalıdır.

**ÖZELLEŞTİRMELER PEŞKEŞE DÖNÜŞMEMELİDİR:** Kamunun, artık özel sektörün üstlenmesi gereken alanlardan çekilmesi gereğini biz de kabul ediyoruz. Ancak, milyonların bunca yıldır zor koşullarda kazanarak ödedikleri vergilerle oluşan değerlerin yok pahasına elden çıkarılmasına da karşı çıkmaktayız. Bugüne kadar ki özelleştirmeler, bu konuda gereken hassasiyetin gösterilmediğini ortaya koymaktadır. Özelleştirmelerin büyük çoğunluğunda alıcı taraf sözleşmelerdeki yükümlülüklerine uymamıştır ve bu konuda inceleme ve denetim de yapılmamıştır. Öte yandan, enerji santrali ve elektrik dağıtım ihalelerinde görüldüğü gibi, sözleşme hükümleri, ortada bir talan uygulaması olduğunu kanıtlamaktadır. Devletin sırtındaki yükün kaldırılması ve verimliliğin artırılmasını amaçlayan özelleştirme yerine böylesi uygulamaların sürekli karşısında olacağız.

**ADİL BİR GELİR DAĞILIMI OLUŞTURULMALIDIR:** Türkiye’de en zengin ve en fakir kesimler arasındaki uçurum yıllardan bu yana giderek bozulmaktadır. Zenginler daha zenginleşmekte, fakirler daha da fakirleşmektedir. Uzun yıllardır süren yüksek enflasyon, kendisini koruyamayan dar ve sabit gelirliler kesimin durumunu iyice zora sokmuştur. Gelir dağılımının bozulması, gelecekte Türkiye’de sosyal barışın tehlikeli biçimde bozulacağını göstermektedir. Bunun işaretleri de var. Tüm siyasi partileri, dünyanın en yüksek enflasyonu olan enflasyonumuzla mücadeleleri ilk hedefleri arasına almaya çağırıyoruz.

**YASADIŞI ÇETELERLE AKTİF MÜCADELE EDİLMELİDİR:** Son dönemde, mafya tipi örgütlenmeler büyük ölçüde artmış, vatandaşlar bu suç örgütlerine karşı korumasız bırakılmıştır. Susurluk olayının ortaya çıkardığı gibi, Devletin içindeki kimi güçlerden de destek alan çetelerle amansız bir mücadele yapılmalıdır. Güvenlik güçlerinin kimi çetelerin çökertilmesine yönelik sevindirici çabalarına rağmen, çetelerin cezaevlerinde de aynı güçlerini sürdürdükleri gözlenmektedir. Biz, sade vatandaşın huzur ve güvenliğini birinci planda tutan, çetelerin her türünü, hiçbir kalıntısı kalmayacak biçimde temizlemeyi amaçlayan bir yönetim istiyoruz.

**ÇEVREMİZ TEMİZLENECEĞİNE KİRLENİYOR:** Çocuklarımız kendilerine bırakacağımız dünya için bizi hiç hayırla anmayacaktır. Durmaksızın artan çevre kirliliğinde birinci derecede sorumluluk merkezi ve yerel yönetimlerdedir. Çevrenin kirlenmesine, temiz deniz kalmamasına, su kaynaklarının kurummasına, ormanlarımızın tahrip edilmesine

yöneticiler göz yummaktadır. Çevre problemi, artık neredeyse dünyanın en önemli sorunudur. Biz, güzelim ülkemizin güzelliklerinin yok olmasına seyirci kalacak bir yönetim istemiyoruz. Ülke ve kent yönetimine aday olacakların bu konuda ne yapacaklarını belirterek taahhütte bulunmalarını istiyoruz.

**TRAFİK DEHŞETİ SON BULMALIDIR:** Yurdun birçok kentinde olduğu gibi, yaşadığımız kent olan İstanbul'un trafik sorunu içinden çıkılmaz hale gelmiştir. Yetkililerden çeşitli çözüm önerileri ortaya dökülmekte ancak hiçbir şey yapılmamaktadır. Kent içi ulaşım birkaç yıl içinde durma noktasına gelecektir. Dünya ülkelerinin önemle üzerinde durduğu raylı sistemler yerine, özel araçlara yönelik çözümler düşünülmektedir. Kentin her yanı denizle çevrilidir. Ancak denizden ulaşım çok küçük bir oranı oluşturmaktadır. Milyonlarca kişiyi her gün hasta eden trafiğin uzun dönemli çözümü için bir çeşit olağanüstü hal ilan edilmeli, yetkili bir Kent Trafik Konseyi kurulmalıdır. Trafik terörü nedeniyle her yıl binlerce yurttaşımız hayatını kaybetmektedir. Bu konuda ağır cezalar getirilerek, trafik terörüne son verilmelidir.

**ARAZİ YAĞMASINA VE KAÇAK YAPILAŞMAYA FIRSAT TANINMAMALIDIR:** Siyasi partilerin, daha çok oy almak uğruna, kamu arazilerinin işgal edilerek kaçak binaların yapılmasına izin vermesi öteden beri karşılaştığımız bir olgudur. Planlı, düzenli ve altyapısı oluşturulmuş yerleşim bölgeleri kurmak yerine, ileride yıllarca çarpık kentleşme örneği olarak sorun yaratan yerleşim bölgeleri kurulmasına izin veren anlayışa karşı çıkıyoruz. Sorumlu politikacıları bu konuda kamuoyuna karşı açıklama yapmaya davet ediyoruz.

## **BASİT USULDE VERGİLEMEDE, MESLEK MENSUBUNUN DURUMU VE MESLEK ODALARI**

**Metin BAŞER**  
**İSMMMO Başkan Yardımcısı**

4369 Sayılı Kanunun 31. Maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 46. maddesinde köklü değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişiklikte;

“ Basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır. Bu fark yapılan faaliyetle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre alınması ve verilmesi mecburi olan alış ve giderler ile hasılatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanır. Bu suretle tespit ve beyan olunan kazanç vergi tutarına esas alınır. Bu usulde vergilendirilenler, kazancın tespiti ve vergi usul kanununun defter tutma hükümleri hariç, bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz diğer ödevler ve ceza hükümleri ile bu kanun ve diğer kanunlarda yer alan ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabidirler.

Basit usulde vergilendirilen mükellefler faaliyetlerine ilişkin mal alış giderleri ile hasılatlarını gösteren belgeleri ayrı ayrı dosyalarda saklamak zorundadırlar. Bu belgelerin kayıtları, **mükelleflerin bağlı oldukları meslek odalarının oluşturdukları bürolarda tutulur. Bu bürolarda 13.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı kanuna göre yetki almış yeterli sayıda meslek mensubunun çalıştırılması zorunludur. Bu büroların kayıt, tasdik ve vergi dairesine karşı yükümlülükleri ile diğer usuller Maliye Bakanlığınca belirlenir.....”**

Maliye Bakanlığı kanundan aldığı yetkisini, 06.12.1998 gün ve 23545 sayılı Resmî Gazetede yayınladığı 215 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile kullanmıştır.

Söz konusu tebliğin meslek mensuplarımızı ilgilendiren bölümünde aşağıdaki hususlara yer verilmiştir.

### **Mükellef Kayıtlarının Tutulacağı Bürolar**

Mükellef kayıtları öncelikle mesleki yönden bağlı olunan odalar bünyesinde kurulacak bürolarda tutulacaktır. Mesleki yönden bağlı oldukları oda bünyesinde büro kurulmamış ise kayıtlar, iş yerlerinin bulunduğu yerdeki diğer meslek odalarında kurulmuş olan bürolarda tutulacaktır. İşyerlerinin bulunduğu yerde bulunan meslek odaları bünyesinde büro kurulmamış ise kayıtlar mükellefin bağlı olduğu odanın öngöreceği yerdeki büro tarafından tutulabilecektir.

### **Kayıtların tutulacağı bürolarda yetki almış yeterli sayıda meslek mensubunun çalıştırılması zorunludur.**

Vergilendirmede bütünlüğün bozulmaması yönünden bir büroda kayıtları tutulan mükelleflerin (işyerinin nakli hariç) o takvim yılının sonuna kadar tüm işlemleri aynı büro tarafından yerine getirilecektir.

Ancak, defterdarlık ve birliklerce uygun görülen mükellefler, kayıtlarını kendileri tutabileceklerdir. Bu takdirde vergilendirmeye ilgili ödevlerin tamamı kendileri tarafından yerine getirilecektir.

Maliye Bakanlığı, yukarıdaki tebliğin bazı hususlarını değiştiren, bazı hususlarına açıklık getiren 21.12.1998 tarih ve 048833 sayılı yazılarını teşkilatına göndermiştir.

Bilindiği üzere Resmi Gazetede yayınlanan Genel Tebliğlerde değişiklik yapılacak ise bu değişiklikler Genel Tebliğler ile olur. Genelge veya iç genelge ile Genel Tebliğlerin değiştirilmesi idare hukuku uygulamasına ters düşmektedir.

**3568 sayılı yasanın 2. maddesi muhasebe mesleğini aşağıdaki şekilde tanımlamıştır.**

“ Gerçek ve Tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlemlerini düzenlemek veya bu kanunlarda müşavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

**Yukarıdaki sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” denir. Yine aynı kanunun 5. maddesinin B bendine göre; kanunun (2/A) maddesinin (a) bendindeki işleri bağımsız olarak yapanlara “Serbest Muhasebeci” denilmektedir.**

Görüüleceği üzere, basit usuldeki kayıtların meslek odalarında kurulacak bürolarda tutulması ve bu bürolarda bağımlı meslek mensuplarımızın çalışması 3568 sayılı yasanın 2. maddesine aykırıdır. Söz konusu kanunun 45. maddesinde ise; yasaklar tanımı yapılmıştır.

**“Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler bu unvanlarla, Yeminli Mali Müşavirler ise bu unvan ve tasdik yetkisiyle; 2. maddede yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzelkişilere tabi ve onların İŞYERLERİNE BAĞLI OLARAK HİZMET AKDİ İLE ÇALIŞAMAZLAR, ticari faaliyette bulunamazlar, meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşmazlar.....”**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 46. maddesi ile 3568 sayılı kanunun 45. maddesi karşı karşıya gelerek tezat yaratmaktadır. Hal böyle olunca; Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odaları basit usuldeki mükelleflerin kayıtlarını tutmak üzere kurulan bürolarda bağımlı çalışacak meslek mensupları hakkında Disiplin Kovuşturması yapmak zorundadırlar. Aksi takdirde mesleğin bağımsızlığı zedelenmiş olacaktır.



**Sonuç olarak;**

- Bir mesleğin icrası, bir başka meslek odasının vesayetine bırakılamaz.
- Devlet ve mükellef arasında köprü görevi yapan muhasebe meslek mensuplarının daha çok rencide edilmemesi, mesleğini bağımsız olarak ifa etmesi sağlanmalıdır.
- Basit usuldeki sistemin oturması için, illerde kurulu esnaf meslek odaları yöneticilerinin muhasebe meslek odası ile diyalog içinde olmalıdır.
- İstanbul' da yaklaşık 80 bin basit usulde vergilendirilen mükellef bulunmaktadır. Bunların bağlı oldukları esnaf odaları yöneticileri bu yazının kaleme alındığı 1999/Mart ayının ilk haftasına kadar İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası ile hiçbir suretle diyalog kurmamıştır. Söz konusu odalar direkt Maliye Bakanlığı ile diyalog kurmayı tercih etmişlerdir.
- Gelir Vergisi Kanununun 46. maddesinde konu olan muhasebe büroları, Esnaf Odaları ile Muhasebe Odalarının iştiraki ile kurulmalıdır. Burada bağımlı meslek mensubu değil, mükellef konumunda olacak, Serbest Meslek Makbuzu düzenleyebilecek ve sadece bu iş ile uğraşacak meslek mensupları mesleğini ifa etmesi gerekir.
- Kurulacak bu büroların çalışma usul ve esasları Maliye Bakanlığı, TESK ve TÜRMOB tarafından ortaklaşa belirlenmelidir.
- Kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasında, önemli bir yeri olan basit usulde vergilemenin yasalarda belirtildiği şekli ile kayıtlarının tutulması konusunda muhasebe örgütü olarak her zaman özveriye hazır olduğumuzu bir kez daha yenilemek istiyoruz.

## BELEDİYELERDE MALİ YÖNETİM

**Ahmet AKIN**  
**Yeminli Mali Müşavir**  
**TÜRMOB Yönetim Kurulu Üyesi**

1980' li yıllardaki büyük bir hızla gelişen kentsel büyüme ve kent nüfusun karmaşıklaşması, halkın hizmete yönelik isteklerinde önemli bir artış ve çeşitlenmeyi beraberinde getirirken, yerel yönetimleri gelir ve kaynak açısından sıkıntıya sokmaya başlamıştır. Dünyadaki bir çok ülkede olduğu gibi, ülkemizde de yerel yönetimlerin karşı karşıya bulunduğu kaynak dar boğazı, kuşkusuz, 200' li yıllar boyunca giderek daha da artacaktır.

Özellikle ülkemizdeki bölgeler arasındaki dengesizlik, kentsel nüfusun her yıl büyük bir hızla artmasına neden olmakta, artan nüfus ile birlikte, içme suyu ve kanalizasyon, insan ve çevre sağlığını koruma, toplu taşımacılık gibi temel hizmetlere olan talep de belirgin bir artış görülmektedir. Öte yandan, yerel yönetimlerin, giderek artan kentsel talebi karşılayabilme gücü, çeşitli nedenlerden ötürü sınırlı kalmaktadır.

Yerel yönetimler, bir yandan mevcut hizmetleri daha yaygın ve daha iyi sunmak zorunda kılarken, diğer taraftan da yeni ve farklı hizmetlere olan talebi karşılamaya çalışmakta, sonuçta, giderek artan ve çeşitlenen hizmet talebini, giderek azalan kaynaklarla göğüslemek zorunda kalmaktadırlar. Bu kapsamda, belediye gelirlerine ve bütçesine geleneksel yaklaşımların aşılması, belediyelerin elindeki potansiyel kaynakları ve sermaye varlıklarının yaratıcı ve eleştirisel biçimde yeniden değerlendirilmesi ve bütçenin statik ve bürokratik uygulama olmaktan çok, dinamik aracı olarak kullanılması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Mali yönetimi, yalnızca merkezi yönetimden daha fazla kaynak aktarılmasına dayalı bir anlayışa indirgemek yerine, daha genel bir çerçevede, yerel yönetimde "yönetim kültürü" anlayışının geliştirilmesi ile birlikte ele alınması gerekmektedir.

Mali yönetim, diğer yönetim alanları ile iç içe bir görünüm sergilemekte olup, mali yönetimin geliştirilmesi ile insan gücü kaynaklarının geliştirilmesi arasında kopmaz bağlar vardır. Hizmet sunumu, sonuç olarak insan kaynağına dayanır. Mali kaynaklar ne denli yeterli sağlanırsa sağlansın, insan kaynağı doğru biçimde harekete geçirilemezse, başarılı hizmet sunma şansı azalır. Bu açıdan mali kaynakların geliştirilmesi, insan kaynağının da doğru biçimde harekete geçirilmesine dayanır. Ayrıca, belde halkının yerel yönetime sahip çıkmasının ve etkin bir biçimde yönetime katılmasının sağlanması da temel bir zorunluluktur. Yerel yönetimde katılımcı ve halka dönük bir yönetim anlayışının geliştirilmesi, aynı zamanda, belde halkının yerel yönetim üzerindeki denetimini güçlendirir. Bu demokratik denetim mekanizması, etkin bir mali yönetim sürecinin oluşturulması ve kurumlaştırılması açısından yaşamsal bir önem taşır.

Belediyelerde etkin mali yönetimin uygulaması ve kurumlaştırılması için; kaynakların dürüst ve yasal biçimde kullanılmasını sağlamak, halkın taşıdığı mali yükün, hizmetten yararlanmaya ve ödeme gücüne göre adil ve dengeli bir biçimde dağılmasını sağlamak, belediyeyi borçlarını ödeyebilir durumda tutmak ve belde halkına verilecek hizmetlere yetecek düzeyde gelir akışını sağlamak temel sorumluluklar olarak kabul edilmelidir. Kaynak açıklarına kapatma yöntemleri olarak; hizmetlerde etkinliği ve verimliliği arttırmak, alternatif

hizmet sunma yöntemlerinden yararlanmak ve gelirlerin arttırılmasını sağlamak konuları daima ön planda tutulmalıdır. Sunulan hizmetlerin maliyetlendirilmesi, çağdaş belediyecilik anlayışında yaşamsal bir önem taşımaktadır. Bu bakımdan, hizmetlerin maliyetlendirilmesi, ilk olarak, maliyetlerin fonksiyonlarına göre dağılmasını sağlayan bir bütçe ve muhasebe yapısını gerektirmektedir.

Yerel yönetimlerde başarılı bir mali yönetim organizasyonu ancak, demokratik ve etkili bir denetim sisteminin kurulması ile kendini gösterilebilecektir. Klasik bütçe sisteminin zayıflıkları; merkezi denetim, yargı organlarının denetimi ve kamuoyunun denetimi dışındaki bir denetim sistemi olarak görülen “bağımsız mali denetimi” gündeme getirmektedir. Bu tür bir mali denetim, bir iç denetim olmaktan çok, öz denetim niteliği taşıyan bir denetim olmaktadır. Bağımsız mali denetim, tüm belediyeler açısından, son derece yararlı ve yapıcı bir yönetim aracı olabilir.

Mali yönetim kavramının, yerel yönetimde kurumsal değerlere bağlı, halka yönelik, geleceği programlayan, yenilikçi ve girişimci, dinamik, esnek ve gerçekçi bir yönetim anlayışının gelişmesinde ve yerleşmesinde çok önemli fonksiyonlara sahip olduğu yadsınamaz bir gerçektir.

# MENKUL SERMAYE İRATLARINDA İNDİRİM UYGULAMASININ ELEŞTİRİSİ

**Seyit Ahmet BAŞ**  
**Hesap Uzmanı**

## I – Giriş:

Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanunu’ nun (GVK) 75/1 maddesinde; “sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyet dışında, nakdi sermaye veya para ile temsil edilebilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde edilen gelirler, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır.

Tanımdan anlaşılacağı üzere, sermayenin nakdi veya hisse senedi, tahvil gibi para ile temsil edilebilen ve olması ve bunun ticari, zirai veya mesleki işletme dışında değerlendirilmesidir.

Kanun koyucu söz konusu gelirleri diğer kazanç ve iratlardan ayırmış ve ayrı bir sedülde kategorize edilmiştir.

GVK’ nun değişiklik tarihine baktığımızda, gerek kanun koruyucunun, gerekse vergi idaresinin menkul sermaye iratlarını vergileme konusunda müteredit bir tavır içinde olduğunu görmekteyiz. Yazımızda, son birkaç yılda sürekli gündemde olan menkul sermaye iratları ile ilgili değişikliklere kısaca değinilmiş ve uygulamadaki tezatlarla dikkat çekilmiştir. Ayrıca yapılan değişikliklerin en önemlisi olan “menkul sermaye iratlarında indirim uygulaması”, vergileme ilkeleri açısından değerlendirilmiştir.

## II. Kısaca Uygulama Süreci

### A – 1.1.1994 Öncesi

Genel olarak, 3946 sayılı Kanun’ la yapılan değişiklikler (1.1.1994) öncesinde GVK’ nun 75/5,7,12 nolu bentlerinde yer alan menkul sermaye iratlarının genel vergileme rejimi tevkifat usulüydü. GVK’ nun 75/5 maddesinde belirtilen menkul sermaye iratlarından ticari işletmeye dahil olanlar kaldırılan mük.39. madde uyarınca ticari kazançtan indirim konusu yapılmaktaydı. Böylece gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiş olmaktaydı. Diğer taraftan söz konusu iratlar GVK’ nun 94/a ve b bentleri uyarınca stopaja tabi tutulmaktaydı. Ancak söz konusu bentlerde yer alan stopaj oranını Bakanlar Kurulu Kararıyla sıfıra indirilmiş olduğundan bu yolla da vergi alınmamıştır. Söz konusu iratlardan ticari işletmeye dahil olmayanlar ise, beyan edilmemekte ve diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi durumunda da beyannameye dahil edilmemekteydi.

GVK’ nun 75/7 ve 12 nolu bentlerinde sayılan iratlar, GVK’ nun 94/10-11 bentleri uyarınca stopaja tabi tutulmaktaydı. Söz konusu iratların ticari işletmeye dahil olması durumunda ticari kazançta dahil edilmekte ve tevkif suretiyle ödenen vergiler beyanname ödenecek gelir vergisinden mahsup edilmekteydi. Söz konusu gelirlerin şahsi portföye dahil olması durumunda ise beyanname verilmekte ve diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi durumunda da beyannameye dahil edilmekteydi.

Kanun' un 75/6 maddesinde yer alacak faizleri için herhangi bir stopaj öngörülmediğinden, tutarı ne olursa olsun yıllık beyannameyle beyan edilmesi gerekmektedir.

GVK' nun 75/14 maddesinde yer alan repo kazançları ise 3946 sayılı Kanun (1.1.1994) öncesinde GVK' nun 80/2 maddesi uyarınca değer artış kazancı olarak vergiye tabi tutulmaktaydı. Ancak Ticari İşletmeye dahil olmayan menkul kıymet alım – satımlarından doğan kazançlar Kanun' un geçici 27. maddesi ile 31.12.1999 tarihine kadar istisna edilmiş bulunmaktaydı. Paralel bir istisna hükmü Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 8/17 maddesinde yer almaktaydı.

3946 sayılı kanunla GVK' nun 75. maddesine eklenen 14. nolu bent ile repo kazançları menkul sermaye iradı sayılmıştır. Söz konusu kanunla GVK' nun 94. maddesinde yapılan değişiklikle (94/14) repo kazançları alınmıştır.

### **B. 1.1.1994 Sonrası**

3946 sayılı kanunla GVK' nun 75/5,7,12 ve 14 nolu bentlerinde yer alan menkul sermaye iratlarının vergilenmesi konusunda önemli değişiklikler yapılmış olmakla birlikte, GVK' na eklenen 39/7 bendi uyarınca yapılan değişikliklerin uygulaması 1.1.1997 tarihine kadar ertelenmiştir. Dolayısıyla 1.1.1997 tarihine kadar eski hükümler uygulanmış ve söz konusu menkul sermaye iratlarından yapılan stopaj nihai vergi olmuştur.

3946 sayılı kanunla konuyla ilgili olarak yapılan değişikliklerin en önemlileri; repo kazançlarının tanımının yapılması, söz konusu iratların beyan kapsamına alınması ve menkul sermaye iratlarında indirim uygulamasının öngörülmüş olmasıdır.

3946 sayılı kanunla öngörülen vergileme rejimi uyarınca 1.1.1997 tarihi sonrasında söz konusu menkul sermaye iratlarının belli tutarı aşması (1997 için 1,5 milyar lira) durumunda yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. 3946 sayılı kanunla kanunun 85 ve 86 maddelerinde yapılan değişikliklerle getirilen bu sistem halen yürürlükte bulunmaktadır. 1998 yılı itibariyle tevkif suretiyle vergilenmiş menkul sermaye iratlarının toplam tutarı 2.5 milyar lirayı aşması durumunda yıllık beyannameyle beyan edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan GVK' na göre eklenen geçici 39/5 maddesi ile, kanunun 75/5.6.7.12 ve 14 nolu bentlerinde yarı menkul sermaye iratları için 1.1.1997 tarihinden itibaren “indirim oranı uygulaması” öngörülmüş buna göre söz konusu iratların, kanunla belirlenen yöntem uyarınca Maliye Bakanlığınca tespit edilen oranı kadarlık kısmı 31.12.1999 tarihine kadar gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

GVK' na 3946 sayılı kanunla eklenen söz konusu hüküm 4369 sayılı kanunla kaldırılmış olmakla birlikte, yanı hüküm kısmi değişikliklerle kanunun 76. maddesine taşınmıştır. Böylece geçici olarak uygulanması öngörülen, yaygın adıyla enflasyondan arındırma uygulaması, sürekli hale getirilmiştir. İndirim uygulaması dolayısıyla, söz konusu menkul sermaye iratlarının beyan edilmesini gerektiren limit yükselmiştir. Buna göre söz konusu iratların beyan edilmesi veya verilen beyannamelere dahil edilmesi için 1997 yılında 4.629.630.000.- lirayı 1998 yılında 11.737.089.000.- lirayı aşması gerekmektedir.

### III. Maliye Bakanlığının Uygulaması

Konumuzu oluşturan menkul sermaye iratlarının yıllık beyan kapsamına alınmasıyla, bu iratlar üzerinden tevkif edilen vergilerin beyanname üzerinde hesaplanan gelir vergisinden genel esaslara göre mahsup edilmesi gereği ortaya çıkmıştır. Bu konuda tartışma olmamakla birlikte, yukarıda belirtilen indirim oranının uygulanmasıyla bulunan kısmın istisna edilmiş olması dolayısıyla, stopaj yoluyla ödenen vergilerden ne kadarının mahsup edileceği (gerekirse iade edileceği) konusunda tartışmalar süre gelmiştir ve devam etmektedir.

Yazımızda bu tartışmalara yer verilmemiş sadece konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığının iki farklı uygulamalarına aşağıda yer verilmiştir.

Enflasyondan arındırma yönteminin ilk defa uygulandığı 1997 yılı gelirleriyle ilgili olarak Maliye Bakanlığınca 209 sıra nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği\* yayımlanmıştır. Söz konusu Tebliğde indirim oranının tespiti ve uygulanması anlatılmış ayrıca örneklerle açıklanmıştır. Mezkür Tebliğde yapılan açıklamalarda, söz konusu menkul sermaye iratlarının beyanı sırasında, stopaj suretiyle ödenen vergilerin tamamının hesaplanan gelir vergisinden indirim konusu yapılabileceği belirtilmiş ve örneklerle gösterilmiştir. Enflasyondan arındırma uygulamasının bir sonucu olarak stopaj suretiyle ödenen verginin hesaplanan gelir vergisinden daha fazla olması gibi durumlar ortaya çıkmış ve bu gibi fazlası ola, mükelleflere iade edilmiştir. 1997 yılına ilişkin olarak verilen beyannamelerde bakanlık uygulaması bu yönde cereyan etmiştir.

1998 yılında elde edilen menkul sermaye iratlarının beyanına ilişkin olarak bakanlıkça yayımlanan 220 sıra nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde\* konuyla menkul sermaye iratlarında indirim konusu yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenlemede dikkat çeken husus, bakanlığın yukarıda yer verilen ve 1997 yılında uyguladığı yöntemden vazgeçmiş olmasıdır. Söz konusu Tebliğde ilgili menkul sermaye iratları ile ilgili olarak stopaj suretiyle ödenen vergilerden, ancak beyan edilen kısma ait olanlarının mahsup edilebileceği, kalan kısmının ise mahsup edilmemesi gerektiği belirtilmiştir. Bu durumda stopaj suretiyle ödenen vergilerden, duruma göre, bit kısmının iade edilmesi de söz konusu olmayacaktır.

### IV – İndirim Oranı Uygulamasının Amacı

4369 sayılı kanunla GVK' nun 76. maddesine eklenen 2. fıkra hükmüyle sürekli hale getirilen indirim oranı uygulaması ile ilgili olarak madde gerekçesinde; “enflasyonist ortamın vergilendirme bakımından yarattığı en önemli sakıncanın reel gelirin bu ortam içinde rahatlıkla tespit edilmemesi olduğu; nominal gelir üzerinden yapılan vergilendirmenin hakim ve adaletsiz uygulamalara yol açtığı, bu haksızlığın sermaye iratlarında daha belirgin şekilde ortaya çıktığı, dolayısıyla bu maddede yapılan değişikliğin tasarruf sahiplerini haksız vergilendirmeye karşı korumayı amaçladığı” belirtilmiştir. Ayrıca “yapılan düzenleme ile “75. maddedeki faiz niteliğindeki menkul sermaye iratlarının reel değerlerinin tespit edilmesinin ve vergilendirmede reel değerlerin baz alınmasının mümkün kılındığı” ifade edilmiştir.

Diğer taraftan 4369 sayılı kanunun genel gerekçesinde, “bu kanunda gerek 1998 bütçesinde gelir kaybına katlanılmasının mümkün olmaması, gerekse enflasyonu üç yıl içinde

---

\* Tebliğ 6.2.1998 tarih ve 23250 sayılı R.G. de yayımlanmıştır.

\* Tebliğ 22 Ocak 1999 tarih ve 23588 sayılı R.G. de yayımlanmıştır.

köklü bir biçimde düşürme hedefi nedeniyle tam enflasyon muhasebesine geçilmesine ilişkin düzenlemelere gidilmediği” belirtilmiştir. Ancak yukarıda belirtildiği üzere sadece bazı menkul sermaye iratları için enflasyonun etkisini giderebilecek bir düzenleme yapılmıştır.

## V – Değerlendirme

4369 sayılı kanunla ilgili yapılan düzenlemede enflasyon muhasebesine geçilmesini öngören herhangi bir düzenleme bulunmaktadır. Bu husus kanunun genel gerekçesinde de belirtilmiş ve “neden olmadığına” ilişkin birkaç neden sayılmıştır. Bu durum 4369 sayılı kanunun “reform” olarak nitelendirilmesinin önünde büyük bir engel olmuştur. Ancak “menkul sermaye iratlarında indirim” öngören düzenleme ile kanun koyucu menkul sermaye iradı sahiplerini; daha doğru bir deyişle faiz ve benzeri gelir elde edenleri (amiyane tabirle rantiyeciyi) kayırmıştır.

Kanaatimizce gerek kanunun geçici 39/5 maddesinde gerekse 76. maddesinde öngörülen uygulamalar, anayasada belirtilen “herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi” ilkesine aykırıdır. Zira aynı tutarda gelir elde eden mükelleflerin, kazanç türlerinin farklı olması dolayısıyla ödeyecekleri vergiler arasında çok büyük farklar meydana gelmektedir. Teorik anlamda ifade etmek gerekirse, bu durum vergileme ilkelerinden eşitlik ilkesine (hem yatay eşitliğe, hem de dikey eşitliğe) aykırıdır.

Diğer taraftan bu uygulama, vergi yüküne tüm toplum bireylerinin ortak olması şeklinde özetlenebilecek olan “vergide genellik ilkesine” aykırıdır. Modern toplumlarda genellik ilkesi ödeme gücü zayıf olanlardan vergi alınmaması, hatta asgari geçim standardının altında gelir elde edenlere devlet tarafından yardımda bulunması şeklinde cereyan ederken, ülkemizde tam tersi bir durum söz konusudur. Asgari ücretliden vergi alınmakta; ticari zirai ve mesleki kazanç sahiplerinden kazanç elde etmese de hayat standardı uygulamasıyla vergi alınmakta, ancak yukarıda irdelenen düzenlemeyle “rantiyeciden” daha az vergi almasının yöntemleri üzerinde durulmaktadır. Bütün bu durumlar vergilendirmede bireyler arasında adaletsizliğe yol açmakta, kamu vicdanını zedelemekte ve vergi bilincini zayıflatmaktadır. Buna paralel olarak da kaynak dağılımının değişmesine ve mükelleflerin çeşitli muvazaalı yöntemlere başvurmasına neden olmaktadır.

Vergi İdaresinin uygulamasına gelince; kanunda herhangi bir değişiklik yokken Bakanlık konuyla ilgili görüşünü değiştirmiş ve uygulamayı farklı yönlendirmiştir. Mevzuatta değişiklik yoktur, zira hem 1997 hem de 1998 yılı kazançlarına geçici 39/5 maddesi hükmü uygulanacaktır. Kanunun 76. maddesine eklenen hüküm ise 1.1.1999 tarihinden sonra elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Geçici 39/5 nolu bentte belirtilen yöntemle bulunacak tutarın “istisna” olduğu açıkça belirtildiğine göre; istisnanın beyan edilmesi de söz konusu olamaz. Kanaatimizce, 220 sıra nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile öngörülen uygulama doğrudur. Ancak Bakanlığın bir yıl önce tam aksi bir uygulama yapmış olması mükellefleri tereddüte ve endişeye sevk etmiştir.

Bütün gelir unsurlarının enflasyondan arındırılmasına yani enflasyon muhasebesine geçilmesine yönelik düzenlemelere ihtiyaç vardır. Bunu öngören bir yasa tasarısı ancak reform sayılabilir. Uygulamada görüldüğü üzere sadece bir veya birkaç gelir unsuruna yönelik düzenlemeler olumlu değil, daha çok olumsuz sonuçlar doğurmaktadır. Ya bütün gelir unsurları için enflasyon muhasebesine yönelik düzenlemelerin bir an önce yapılması veya

diğer gelir unsurlarıyla ilgili düzenlemeler yapıncaya kadar “menkul sermaye iratlarında indirim” uygulamasının kaldırılması kanaatimizce en uygunu olacaktır.



## TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRİLMİŞ 1998 YILI GELİRLERİNDEN MART/1999 DÖNEMİNDE BEYANI GEREKEN VE GEREKMEYENLER:

**Dr. Levent Demirdağ**  
**Vergi Denetmeni**

### GİRİŞ

4369 sayılı yasanın Vergi yasalarında çok önemli ve köklü değişiklikler yaptığı gerçeğini hiç kimse yatsıyamaz. Bu değişiklik ve yeniliklerin en önemlisi de şüphesiz ki 193 Sayılı Gelir Vergisi Yasasında yapılmıştır. Her şeyden önce gelirin tanımı değiştirilmiş, gelirin kavramı harcama ve tasarruf esasına dayandırılmıştır. Yani belirli bir dönemdeki kişi geliri, o kişinin o dönem içerisinde yaptığı harcama ve tasarruflardan az olmayacaktır. Bir diğer yenilik de gelirin, gerçek anlamda kişiselleştirilmiş olmasıdır. Toplama yapılmayan haller, ihtiyari toplama ve aile reisi beyanı kavramları tamamen kaldırılmıştır. Yasada tanımlanan gelirin elde eden kişi beyanname verecek olan kişi haline getirilmiştir. Sistem netlik kazanmıştır. Beyan durumu da, beyanname verilecek ve beyanname verilmeyecek haller olmak üzere ikili bir ayırımı tabi tutulmuştur.

Beyanname verilecek haller, sistemin temelini oluşturan hallerdir. Yani yasa da belirtilen geliri elde eden her gerçek kişinin beyanda bulunması esastır. Yasada belirtilen istisna ve muafiyetler dışında, kişilerin muhtelif gelir kaynaklarından elde ettikleri gelirleri bir araya getirip toplamaları ve bir beyanname ile beyan edilerek artan oranlı vergi tarifesi oranlarında vergilendirilmesi ve hesaplanan vergiden beyan edilen bu gelir unsurlarından varsa daha önce stopaj yoluyla kesilen vergilerin mahsubu sonucunda fark verginin ödenmesi, stopaj verginin daha fazla olması halinde ise fazla yatırılan verginin ilgisine red ve iadesi, üniter vergi sisteminin bir gereğidir. Bununla birlikte 193 sayılı gelir vergisi yasasında bazı hallerde beyanname verilmesine gerek görülmecek şekilde düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeden, Tevkif suretiyle vergilendirilmiş ve yasa ile saptanan belirli limitleri aşmayan gelir unsurlarının olmasına özen gösterilmiştir.

Yazımızın izleyen bölümlerinde bu gelir unsurları, özellikleri ve saptanan limitler ayrıntılı olarak anlatılacaktır.

### BEYANNAME VERİLMEYEN HALLER

4369 Sayılı yasanın 45. maddesi ile değiştirilen ve 1998 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere yasanın yayımı tarihinden itibaren yürürlüğe giren GVK'nun 86. madde hükmü ile hangi hallerde yıllık gelir vergisi beyanname verilmeceğine açıklık getirilmiştir. Bu haller, gelirin madde de belirtilen unsurlardan olması, yasal olarak saptanan limitlerin altında kalması ve Türkiye'de elde edilmiş olması gerekmektedir. Bu izahın karşıt anlamı ise, madde de sayılmayan, ya da madde de sayılmasına rağmen limitleri aşan gelir unsuru ise beyan edilecektir. Bir anlamda beyanname vermeme, beyanname vermenin istisnai bir durumudur.

Beyanname verilmeyecek haller, Tam ve dar mükellef açısından da farklılık göstermektedir. Konunun daha iyi anlaşılması açısından bu iki kavrama kısaca açıklama getirmek gerekir.

### TAM MÜKELLEFİYET

193 Sayılı Gelir Vergisi yasasının 1.ci maddesinde gerçek kişilerin geliri gelir vergisine tabi olacağı belirtildikten sonra izleyen maddelerde tam ve dar mükelleflerin kimler olduğu açıklanmıştır. Kısaca tanımlamak gerekirse, gelir vergisi bakımından tam mükellefler Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerdir. Vergi mükellefi olan tam mükellef gerçek kişiler, gerek Türkiye içinde ve gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilirler.

### DAR MÜKELLEFLER

Tam mükellefin aksine dar mükellef Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerdir. Genelde yabancı uyruklu kişiler gibi algılanmakta ise de bu doğru değildir. Türkiye’de yerleşik olmayan Türk Vatandaşları da bazen dar mükellef sayılabilmektedir. Vergi mükellefi olarak dar mükellef, sadece Türkiye içinde elde ettiği kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.

Kazanç ve iradın Türkiye’de elde edilmesinin hangi koşullara bağlı olduğu ise GVK’nun 7. maddesinde açıklanmıştır.

## **1- TAM MÜKELLEFİYETTE BEYAN DURUMU**

Yabancı ülkelerden elde edilen gelirler hariç olmak üzere tam mükellef bir gerçek kişinin 1998 Takvim yılı içerisinde elde ettiği gelir;

- Tek işverenden alınan ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretlerden ibaretse beyanname verilmeyecek, bu ücret birden fazla işverenden alınıyor ve gayri safi tutarı da 2,5 milyar lirayı aşıyorsa beyanname verilecektir.
- Tevkif yoluyla vergilendirilmiş ve gayrisafi tutarları toplam 2,5 milyar lirayı aşmayan menkul sermaye iratlarından ibaretse beyanname verilmeyecek, aşarsa verilecektir.
- Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 2,5 milyar lirayı aşmayan gayrimenkul sermaye iratlarından ibaretse beyanname verilmeyecek,
- Gerçek usulde vergilendirilmeyen Ziari kazançlardan ibaretse beyanname verilmeyecektir. Ziraî kazancın vergilendirme usulü prensip olarak Vergi tevkifi suretiyledir. Ancak yastada belirtilen işletme büyüklüğü ölçülerini aşanlar gerçek usulde vergilendirilirler. Dolayısıyla gerçek usulde vergilendirilmeyen Ziraî kazançlar, stopaj yoluyla vergilendirildiğinden tutarına bakılmaksızın beyanname verilmeyecektir. Tevkif edilen vergi çiftçinin nihai vergisidir.
- Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımları için de beyanname verilmeyecektir.
- Kişinin geliri, sayılan kazanç ve iratların birkaçı veya tamamından ibaretse yine beyanname verilmeyecektir. Burada her sayılan gelir unsuru bağımsız olarak ele alınacak ve saptanan limit her unsur için ayrı dikkate alınacaktır.

Üzerinde önemle durulması gereken nokta, limitin aşılması halinde aşan kısım için değil tamamı için beyanname verilecektir.

## **1- DAR MÜKELLEFİYETE BEYAN DURUMU**

Dar mükellef gerçek kişinin 1998 yılı içerisinde Türkiye’de elde ettiği gelir;

- Tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler, Serbest Meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile kurumlardan elde edilen kar paylarından ibaretse beyanname verilmeyecektir.

Dar mükelleflere, tam mükelleflerden farklı olarak; ücretlerde işveren sayısına bakılmamış, serbest meslek kazançları da kapsama alınmış ve herhangi bir limitle sınırlama getirilmemiştir.

- Diğer kazanç ve iratlardan, sayılan kazanç ve iratların birkaçından veya tamamından ibaretse yine beyanname verilmeyecektir.

Gerek tam mükellefler ve gerekse dar mükellefler olsun, beyanı gereken bir başka kazançları nedeniyle (ticari kazanç gibi) beyanname vermeleri halinde, yazımızın yukarıdaki 1 ve 2 kısımlarında belirtilen gelirleri beyannamelerine dahil etmezler.

## **BEYAN EDİLMEYEN GELİR UNSURLARINDAN MENKUL SERMAYE İRATLARI**

Tevkif suretiyle vergilendirilmiş gelirlerden özellik arz eden menkul sermaye iratlarıdır. Menkul sermaye iratlarının 2,5 milyar liralık limiti ayıp aşmadığı hususu hesaplanırken bir kısmına belirli oranda bir indirim uygulanır. Uygulanan indirim tutarı sonrası kalan kısım 2,5 milyar lirayı aşarsa beyanname verilecek aşmazsa verilmeyecektir.

Vergisi tevkif yoluyla alınan menkul sermaye iradının 2,5 milyar liralık sınırı aşp aşmadığının hesabında, tevkifata tabi tutulan unsurlar tek tek değil toplu olarak nazara alınır.

Kanunun netlik kazanması için önce menkul sermaye iradının tanımı ve menkul sermaye iradını oluşturan unsurlar, sonra indirim oranı (enflasyondan arındırma oranı) ve hesaplanması sonra da indirimin uygulanacağı menkul sermaye iratları açıklanacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinde; sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir. Şeklinde tanımlandıktan sonra kaynağı ne olursa olsun aşağıda belirtilen iratlar da menkul sermaye iradı sayılmıştır.

Bunlar;

- Her nevi hisse senetlerinin kar payları, iştirak hisselerinden doğan kazançlar,
- Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları
- Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım
- Her nevi tahvil faizleri ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve kamu ortaklığı idaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler
- Her nevi alacak faizleri
- Mevduat faizleri
- Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller
- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar
- Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri,
- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları,
- Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 75. maddesinde yazılı vergi alacağı
- Menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler,

Maddenin son fıkrasında, söz konusu iratlar, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde ticari kazancın tespitinde nazara alınacağı belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Yasasının 75. maddesinde, menkul sermaye iradı 13. bent halinde sayıldığı halde saptanan limitlere göre beyanı gereken menkul sermaye iratları 5,6,7,12 ve 14 nolu bentlerinde yer alanlardır. Bunun da nedeni, yine Gelir Vergisi Yasasının geçici 39. maddesinin 3 numaralı bendidir. Bu bent hükmünde, Yıllık beyanname ile beyanı gereken ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin 5,6,7,12 ve 14 nolu bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarının belirlenen indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısım gelir vergisinden müstesna olduğu açıklanmıştır.

## **I- İNDİRİME TABİ SERMAYE İRATLARI VE İNDİRİM ORANI**

### **A- İNDİRİME TABİ MENKUL SERMAYE İRATLARI**

GVK'nun 75. maddesinde 13 bent halinde sayılan tüm Menkul Sermaye İratları unsurlarının istisnalar dışında ilgilileri tarafından beyan edileceği tabiidir. Ancak beyanı gereken her unsura indirim oranı uygulanmayacaktır. İndirim oranının uygulanacağı unsurlar şöyledir.

- Alacak faizi
- Hazine Bonusu ve Devlet Tahvili faizi
- Repo geliri
- Banka mevduat faizi
- Özel sektör tahvil faizi
- Özel sektör bono faizi
- Varlığa dayalı menkul kıymet geliri

### **A- İNDİRİM ORANI VE HESABI**

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 39. maddesinin 5 numaralı bendinde; İndirim oranının VUK hükümlerine göre tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, aynı dönemde bir yıl vadeli Devlet Tahvili için uygulanan ortalama faiz oranına bölünmesi ile ve Maliye Bakanlığınca hesaplanacağı açıklanmıştır.

VUK hükümlerine göre 1998 yılı için saptanan Yeniden Değerleme oranı %77.8 dir. Aynı dönemde 1 yıl vadeli devlet tahvili için uygulanan ortalama faiz oranı %98,8 tir.

Buna göre 1998 yılı gelirlerinden indirim tabi tutulan menkul sermaye iratlarına uygulanacak indirim oranı ( $\frac{\%77,8}{\%98,8} = \%78,7$ ) olarak ortaya çıkmaktadır.

Saptanan bu indirim oranı göz önünde bulundurulduğunda, indirim sonrası kalan 2,5 milyar lira beyanname verme sınırı, 11.737.089.000.-TL tutarındaki brüt menkul sermaye iradına karşılık gelmektedir. Bu olay şu orantı ile belirlenmektedir. İndirim oranı %78,7 olduğuna göre, 2,5 milyar TL ( $100 - \%78,7 = \%21,3$ 'e tekabül etmektedir. ( $100 \times 2.500.000.000$ ) :  $\%21,3 = 11.737.089.000.-$

İndirim oranı uygulanan menkul sermaye iratlarının yıllık beyanname ile beyan edilmesi sırasında, sadece beyanname gösterilen kısım üzerinden yapılan vergi kesintisinin mahsup ve iadesinin yapılabileceği, iradın indirim oranına isabet eden kısım üzerinden yapılan vergi tevkifatının mahsup ve iade edilemeyeceği 220 seri nolu Gelir Vergisi Genel tebliğinde belirtilmiştir. Bu durumda indirim tabi iradın tevkif edilen gelir vergisinin sadece %21,3'ü mahsup edilecektir. Konuya ilişkin örnekler verilecektir. Ancak öncelikle menkul sermaye iratlarının beyanı, indirim tabi olup olmadığı, beyan edilecekse mahsup edilebilecek vergiyi içeren ayrıntılı bir tabloyu aşağıda sunmak istiyorum.

Menkul Sermaye İradının Türü	İndirime Tabi Olup Olmadığı	Bildirim Sınırı	Beyan Üzerinden Hesaplanan Vergiden Mahsup Edilecek Stopaj Vergi Miktarı
1-Döviz Tevdiat Hes.	Tabi Değil	2,5 milyar TL	Tamamı
2- Off-Shore Bankalardan alınan faiz	Tabi Değil	Sınırsız Beyana tabi	
3- Hisse senedi Temettü Geliri	Tabi Değil	2,5 milyar TL	Temettünün 1/3'ü
4- Limited Şirket kar payı	Tabi Değil	2,5 milyar TL	Temettünün 1/3'ü
5- Hisse senedi kuponunun satış kazancı	Tabi Değil	Sınırsız beyana tabi	-
6- Tahvil kuponu satış kazancı	Tabi Değil	Sınırsız beyana tabi	-
7- İştirak hissesi tahakkuk etmemiş kar payı satışı	Tabi Değil	Sınırsız beyana tabi	-
8- Senet iskonto bedelleri	Tabi Değil	Sınırsız beyana tabi	-
9- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kar payı	Tabi Değil	2,5 milyar	Kar payının 1/3'ü
10- Banka mevduat faizi	Tabi	11.737.089.000 TL	%21,3'ü
11- Repo geliri	Tabi	11.737.089.000 TL	%21,3'ü
12- Özel sektör tahvil faizi	Tabi	11.737.089.000 TL	%21,3'ü
13- Özel sektör bono faizi	Tabi	11.737.089.000 TL	%21,3'ü
14- Varlığa dayalı menkul kıymet geliri	Tabi	11.737.089.000 TL	%21,3'ü
15- Borsada kayıtlı menkul kıymet alım-satım kazancı		Vergiye tabi olmadığından stopaj mahsubu da yoktur	
16- (A) tipi fon geliri		Vergiye tabi olmadığından stopaj mahsubu da yoktur	
17- (B) tipi fon geliri		Vergiye tabi olmadığından stopaj mahsubu da yoktur	

Not: Tablonun 3. ve 9. sıralarında yer alan temettü ve kar paylarındaki 2,5 milyar TL nin hesabında temettü ya da kar payının 1/3'ü olan vergi alacağı dahil edilerek dikkate alınır.

## KONUVA İLİŞKİN AÇIKLAMALI ÖRNEKLER

Yazımızın önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere, 1998 yılından itibaren gelir elde eden aile bireylerinin durumu ayrı ayrı değerlendirilecek yani her birey bir üçüncü kişi gibi algılanacaktır. Yıllık beyanname ile beyan edilmesi gereken herhangi bir gelirin varlığı halinde beyanname, geliri elde eden aile bireyi adına düzenlenecek, imzalanacak ve ilgili vergi dairesine verilecektir. Yalnız gelir sahibinin, kısıtlı ya da küçük olması halinde, beyanname yine bu kişiler adına düzenlenecek ancak, veli vasi ya da temsile yetkili kayyum sıfatı ile imzalanıp verilecektir.

**Örnek 1:** Bay (A) sahip olduğu 15 milyar lirayı 1998 yılında Türkiye'deki muhtelif bankalarda repo yaparak 12 milyar lira repo geliri elde etmiştir. Repo gelirinden 720.000.000.-TL vergi kesintisi yapılmıştır.

Yapılması gereken

Beyan sınırını aşan bir gelir elde edildiği için Bay (A) beyanname verecektir. 12 milyara %78,7 oranında indirim uygulayacak.  $(12.000.000.000 \times 78,7) 9.444.000.000.-$  indirim sonrası kalan  $(12.000.000.000 - 9.444.000.000 =) 2.556.000.000.-$ TL beyan edilecek. Bu gelire isabet eden Gelir Vergisi 782.100.000.-TL dir. Bu vergiden tevkif yoluyla alınan verginin %21,3'ü olan  $(720.000.000 \times 21,3 =) 153.360.000.-$ TL mahsup edilecek ve geriye kalan  $(782.100.000 - 153.360.000 =) 628.740.000.-$ TL gelir vergisi 1999 yılı Mart, Haziran ve Eylül aylarında olmak üzere 3 eşit taksitte ödenecektir.

**Örnek 2:** Bayan (B) 150.000 dolarını Türkiye'deki bankalarda döviz tevdiat hesabına yatırarak 8.000 dolar faiz elde etmiştir. Elde edildiği tarihteki kur 300.000.-TL dir. Döviz faizi üzerinden %12 den 960 dolar vergi tevkifatı yapılmıştır.

Yapılması gereken:

Bayan (B) nin geliri beyan sınırı olan 2.5 milyar lirayı aşmadığından  $(8000 \times 300.000 =) 2.400.000.000.-$ TL yıllık beyanname vermeyecektir. Tevkif edilen 960 dolar  $(960 \times 300.000 =) 288.000.000.-$ TL nihai vergisi olacaktır.

**Örnek 3:** Bay (N) nin gelir durumu şöyledir:

Döviz tevdiat Hesabındaki döviz faizi	: 7000 Dolar (Alış kuru 300.000.-TL)
Mevduat Faizi geliri (İndirim oranı uygulandıktan sonraki tutar (5 milyar X %21,3)	: 1 Milyar 65 Milyon
Elde edilen kar payı	: 3 Milyar
Kar payına ilişkin vergi alacağı (3 milyar X 1/3)	: 1 Milyar
Konut kirası	: 200 Milyon
İşyeri kirası	: 2 Milyar
İki işverenden alınan ücret	: 2 Milyar 400 Milyon

Bay (N) nin menkul sermaye iratları toplamı 2,5 milyar lirayı aştığı için yıllık beyanname verecektir. Menkul sermaye iradı unsurları: 1.065.000.000.-TL mevduat faizi +  $(7000 \times 300.000 =) 2.100.000.000.-$  Döviz faizi + 3.000.000.000.-TL kar payı + 1.000.000.000 vergi alacağı olmak üzere = 7.165.000.000.-TL Beyannameye ayrı ayrı 2,5 milyar liranın altında kalan ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücret ve işyeri kirası dahil edilmeyecektir.

Beyan edilen gelir üzerinden yani 7.165.000.000.-TL için 2.880.000.000.-TL gelir vergisi hesaplanacak. Bu vergiden döviz faizi üzerinden tevkif edilen  $(7000 \times \%12 =) 840$  dolar  $(840 \times 300.000 =) 252.000.000.-$ TL mevduat faizi üzerinden tevkif edilen verginin %21,3 ü  $(600.000.000 \times 21,3 =) 127.800.000.-$ TL ve 1.000.000.000.- vergi alacağı olmak üzere toplam : 1.379.800.000.-TL tutar mahsup edilecektir. Geriye kalan  $(2.880.000.000 - 1.379.800.000 =) 1.500.200.000.-$ TL gelir vergisi Mart, Haziran ve Eylül aylarında olmak üzere üç eşit taksitte ödenecektir.

**Örnek 4:** 5 Ay Türkiye'de oturan Mrs. Karl (Dar Mükellef) 1998 yılında Türkiye'de elde ettiği gelirler şunlardır:

Ücret (vergisi tevkif edilmiş ve iki işyerinden alınan)	: 5 milyar
Serbest Meslek Kazancı (vergisi tevkif edilmiş)	: 10 milyar
İşyeri Kirası	: 5 milyar
Mevduat ve döviz tevdiat hesaplarından edinilen faiz	: 4 milyar
Kar payı + 1/3 vergi alacağı	: 4 milyar

Yapılması gereken:

Mrs Karl dar mükellef olduğundan, dar mükelleflerin vergisi tevkif suretiyle alınan ücret serbest meslek kazancı menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının miktarına bakılmaksızın beyan edilmeyeceğinden yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.

#### **Yararlanılan Kaynaklar:**

- 1- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 2- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3- 220 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 4- 2499 sayılı Sermaye Payasası Kanunu
- 5- Dayalog Dergisi, Sayı 1998/2
- 6- Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünce yayınlanan “Sadece kira geliri elde edenler için beyanname düzenleme rehberi”
- 7- Yaklaşım Dergisi Sayı 51,61,74

# 4369 SAYILI KANUN İLE YATIRIM İNDİRİMİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

**Emsal ÖZCAN**  
**Çapa Vergi Dairesi Müdürü**

## I- GİRİŞ

Bilindiği üzere, 29 temmuz 1998 tarihli mükerrer Resmi Gazete' de yayımlanan 4369 sayılı kanunla Türk Vergi Sisteminde köklü değişiklikler yapılmıştır. Kanununun 30. maddesiyle yapılan değişiklikle hem gelir vergisi ve hem de kurumlar vergisi mükelleflerini ilgilendiren ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu kapsamında düzenlenen ( Yatırım İndirimi ) Ek-1 ve Ek-4. maddeleri ile Ek-2. maddesinin birinci fıkrasının 3 nolu bendi ve Ek3. maddesinin beşinci fıkrası değiştirilmiştir. Yapılan bu değişikliklerle Yatırım İndirimi uygulamasında ortaya çıkan sorunlar yazımızın izleyen bölümlerinde açıklanacaktır.

## II. YATIRIM İNDİRİMİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

### A. YATIRIM İNDİRİMİNİN MAHİYETİ ( Ek MADDE 1 )

4369 sayılı kanununun 30. maddesiyle Yatırım İndirimi mahiyetinde yapılan değişiklik aşağıdaki gibidir.

“ Ek Madde 1- Dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, ticari veya zirai kazançları üzerinden vergiye tabi mükelleflerin ( adi ortaklıklar, kollektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil ), yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş bulunan yatırımları kapsamında yaptıkları ve müteakip vergilendirme döneminde yapmayı öngördükleri yatırım harcamaları bu bölümde yazılı şartlar dahilinde ilgili kazançlarından indirilir.

Yatırım teşvik belgesi aranmaksızın yapılan yatırımlarda yatırım indirimi, harcamanın yapıldığı yıl kazancından başlayarak uygulanır.”

Madde hükmünden anlaşıldığı üzere, daha önce yapılan yatırım harcamaları indirim konusu yapılmakta iken, maddedeki değişiklikle gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri Yatırım Teşvik Belgesi kapsamındaki harcamalarını ve müteakip vergilendirme döneminde öngörülen harcamalarını da indirebileceklerdir. Ancak, teşvik belgesiz yatırımlarda müteakip dönemde öngörülen harcamalar bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Bu uygulama ile yatırım indiriminde fiili harcama esnasında vazgeçilmiş olup, yapılması öngörülen yatırım harcamalarının da yatırım indiriminden yararlandırılması sağlanmıştır.

Maddede yapılan değişikliğin yürürlük tarihi 01.01.1999 olup, bu tarihten itibaren alınan Teşvik Belgelerinde öngörülen yatırımlara uygulanacaktır. 01.01.1999 tarihinden önce alınmış olan Teşvik Belgelerinde gösterilen yatırım indirimi yatırım harcaması esasına göre dikkate alınacaktır ( 4369 sayılı kanununun 54. maddesine eklenen Geçici Madde 50 ).

Ancak anılan kanunla Yatırım İndirimin Başlangıcı ve Uygulama Süresinde ( Ek Madde 4 ) değişiklik yapıldığından 01.01.1999 tarihinden sonra alınan Teşvik Belgesi Yatırımlarının uygulama sürelerine ilişkin ayrıntılı açıklamaya bu madde irdelenirken yer verilecektir.

## **B. YATIRIM İNDİRİMİNİN ŞARTLARI ( EK MADDE 2 )**

4369 sayılı kanunun 30. maddesiyle kanunda mevcut yatırım indirimi şartlarından Ek Madde 2’de sayılan 3. bendinde değişiklik yapılmış olup, yapılan değişiklikle “ticari ve sınai yatırımlar için en az 50.000.000.000 TL, zirai yatırımlar için en az 10.000.000.000 TL” olarak belirlenmiş ve 3 numaralı bendine; “ kalkınmada öncelikli yörelerde bu tutarların yarısı dikkate alınır” hükmü konularak bu yörelerde yapılacak yatırımlar özendirilmiştir.

Bu hükümde 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir ( 4369 sayılı kanunun 54. maddesine eklenen Geçici Madde 50 ). Bu tarihten önceki yatırımlar 1998 yılında uygulanmak üzere ticari ve zirai yatırımlar için 30.000.000.000 TL, zirai yatırımlar için 5.000.000.000 TL ‘dır ( 97/10351 sayılı BKK ).

Yine Ek 2. maddede yer alan “ Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı” ibareleri 4369 kanununun 81/C-14 maddesiyle 01.01.1999 tarihinden itibaren “ Hazine Müsteşarlığı” şeklinde değiştirilmiştir.

## **C. YATIRIM İNDİRİMİNİN KONUSU ve NİSBETİ ( EK MADDE 3 )**

4369 sayılı kanunun 30. maddesiyle Yatırım İndiriminin konusu ve nisbeti başlıklı Ek 3. maddesinin 5. fıkrasında değişiklik yapılmıştır. 5. fıkrada yapılan değişiklik aynen şöyledir.

“ Yatırım İndirimi oranı, yatırım tutarının % 40 ‘dır. Bakanlar Kurulu bu oranı kalkınma planı ve yıllık programlarda özel önem taşıdığı belirtilen sektörlerde yapılan yatırımlar için % 100’ e, 250.000.000 ABD Doları karşılığı Türk Lirasını aşan sınai 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.”

Bu hükümde 4369 sayılı kanunun 54. maddesine eklenen Geçici madde 50. gereğince 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Bu nedenle, bu tarihten itibaren yapılan harcamalar veya müteakip dönem öngörülen yatırımlara % 40 oranı, özel önem taşıdığı belirtilen yatırımlar için % 100 veya % 200 oranı uygulanabilecektir.

## **D. YATIRIM İNDİRİMİNİN BAŞLANGICI ve UYGULAMA SÜRESİ (EK MADDE 4)**

4369 sayılı kanunun 30. maddesiyle Ek madde değiştirilmiş olup, değişen şekli aşağıdaki gibidir.

“ Ek madde 4 – Yatırım indiriminin uygulanması yatırım teşvik belgesinin alındığı tarihte beyanname verme süresi geçmemiş hesap döneminden itibaren başlanır ve indirimden yararlanılacak miktara ulaşıncaya kadar devam olunur.

Yapılan yatırım harcamalarının ilgili yıl kazancından indirilemeyen kısmı, izleyen yıllarda VUK hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak dikkate alınır ( teşvik belgesiz yatırımlar bu maddedeki yeniden değerlendirme hükümlerinden yararlanamaz ).



Her yatırım için faydalanılacak indirim tutarı o yatırım içerisinde yer alan indirimden yararlanabilecek aktif kıymetlerin değerleri toplamına, Yatırım Teşvik Belgesinde yer alan indirim oranının uygulanması suretiyle hesaplanır.

Birden fazla Yatırım Teşvik Belgesi almış mükelleflerin safi kazancının yetersizliği nedeniyle yararlanılamayan indirim tutarının bulunması halinde, öncelikle önceki yıllarda tamamen uygulanmamış olan eski yatırımlarla ilgili devreden indirimler, daha sonra yeni yatırımlara ilişkin indirimler, önceki dönemlerde yapılan ve indirilemeyen tutarın bulunması halinde ise bir yıl sonra yapılacak yatırımlarla ilgili indirimler uygulanır.

Teşvik belgeli yatırımlarda, yapılması öngörülen ve önceki hesap dönemi kazancına ilişkin olarak yatırım indirimine konu edilen yatırım harcamalarının öngörülen tutarın % 10' nu geçen bir orandan düşük olması halinde, eksik yapılan yatırım harcaması dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48. maddesine göre belirlenen tecil faizi ile birlikte cezasız tahsil olunur.”

Söz konusu maddede yapılan değişiklikle yatırım indirimi uygulamasına ne zaman başlanacağı ve bu uygulamanın ne zaman bitirileceği açıklığa kavuşturulmuştur.

Değiştirilen madde hükmünün ikinci fıkrası 01.01.1998 tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgeleri kapsamında yapılan yatırım harcamaları için geçerli olmak üzere yayımı tarihinde, ( 4369 sayılı kanunun 86. maddesinin ( L ) bendi uyarınca ) diğer hükümleri 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmektedir ( 4369 sayılı kanunun maddesinin ( C ) bendi ve 54. maddesine eklenen geçici madde 50.

Buna göre;

- Yatırım indirimi uygulamasına, teşvik belgeli yatırımlarda; teşvik belgesinin alındığı tarihte beyanname verme süresi geçmemiş ilk hesap döneminden itibaren başlanacak ve indirimden yararlanacak miktara ulaşıncaya kadar devam olunacaktır. Beyanname verme süresi geçtikten sonra alınması halinde yatırım indirimi uygulamasına belgenin alındığı hesap döneminde başlayacaktır.

Örnek; 1999 yılı Ocak ayı içinde yatırım teşvik belgesi için başvuruda bulunan bir kurum, teşvik belgesini Nisan ayı sonuna kadar alması durumunda, sadece 1999 yılı ile öngörülen yatırım indirimi harcama tutarı üzerinden hesaplayacağı yatırım indirimi tutarını 1998 yılı ile ilgili olarak vereceği beyannamede indirim konusu yapacak, 30 Nisan tarihinden sonraki bir tarihte alacağı teşvik belgesinde öngörülen yatırımı 1998 yılı kazancından indirim konusu yapamayacaktır.

- Yapılan yatırım harcamaları ilgili yıl kazancından indirilemediği zaman endekslemeye tabi tutulacaktır.

- Öngörülen yatırım indirimi endekslemeye tabi olmayacaktır.

- Değişiklikten önce yapılan yatırım harcamaları, yapıldıkları dönemde indirimden faydalanılmadığı zaman 3 yıl süre ile endekslemeye tabi tutulmakta iken, değişiklikle endekslemede bu süre kaldırılmıştır. Ancak, endeksleme uygulamasında 01.01.1998 tarihinden itibaren alınan Teşvik Belgelerinde öngörülen yatırım harcamalarına da süre sınırlaması uygulanmayacaktır.

- Endekslemeye ilişkin uygulamayı aşağıdaki şekilde tablo halinde gösterebiliriz.

Yatırım Teşvik Belgesinin Tarihi	Endekslemeden Yararlanma	İzleyen Yıl Yapılması Öngörülen Yatırım Harcamaları
01.01.1995' ten önce	Yararlanamaz	İndirilemez
01.01.1995 – 31.12.1997	3 Yıl için yararlanır	İndirilemez
01.01.1998 – 31.12.1998	Endekslemede sınır yok	İndirilemez
01.01.1999' dan sonra	Endekslemede sınır yok	İndirilebilir

- Ek 4. maddenin son fıkrasında, birden fazla yatırım teşvik belgesi olan ve safi kazancın yetersizliği nedeniyle önceki dönemlerden gelen yatırım indirimi bulunan mükelleflerin indirim tutarını hangi sırayla indirecekleri tespit edilmiş, öngörülen yatırımın belirtilen şartlarda gerçekleştirilmemesi halinde de uygulanacak cezai müeyyide belirlenmiştir.

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 itibari ile gerçekleşmesi öngörülen ve yatırım indirimi uygulamasından yararlanan yatırım harcamasının tamamının gerçekleşmemesi halinde eksik yapılan harcama dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergilerin gecikme faizleri ile birlikte tahsil edilmesi öngörülmüştür.

Getirilen yeni sistemin uygulaması aşağıdaki örnekte açıklanmıştır.

Örnek: (A) Anonim şirketin kalkınmada öncelikli yörede yatırım yapmak üzere birinci yılda almış olduğu yatırım teşvik belgesine göre yatırım indiriminden yararlanacak yatırım tutarı 410 milyar liradır. Yıllar itibariyle öngörülen ve gerçekleşen yatırım harcama tutarları ile elde edilen kazançlar ve bu yıllar için yeniden değerlendirme oranları aşağıda yer almaktadır.

Yıl	Öngörülen	Gerçekleşen	Kazanç	Y.D. Oranı
1.yıl	-----	80	50	-----
2.yıl	100	120	90	% 80
3.yıl	100	100	400	% 70
4.yıl	100	90	800	% 50

Buna göre kurumun yıllar itibariyle yatırım indirimi uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

### 1.Yıl

Kurum Kazancı	50 milyar
Yatırım İndirimi (1.yıl gerçekleşen)	80 milyar
Yatırım İndirimi ( 2.yıl öngörülen)	100 milyar
Safi Kurum Kazancı	0 milyar
Devreden Yatırım İndirimi	30 milyar

Görüldüğü üzere 1.yılda 50 milyarlık kurum kazancından bu yılda gerçekleşen 80 milyar lira indirilmiş indirilemeyen 30 milyar liralık kısmı ise devreden yatırım indirim tutarı

olarak gelecek yıla aktarılmıştır. Öngörülen 100 milyar liranın kurum kazancı yetersiz olduğu için ayrıca indirim gerekliliği kalmamıştır.

## **2.Yıl**

Kurum Kazancı	90 milyar
Yatırım indirimi (1.yıldan devir)	54 milyar
Yatırım indirimi (2.yıl gerçekleşen)	120 milyar
Yatırım indirimi (3. yıl öngörülen)	100 milyar
Yararlanılabilecek Toplam Yatırım İndirimi	274 milyar
Safi Kurum Kazancı	0
Devrenden Yatırım İndirimi	84 milyar

İkinci yılda elde edilen kurum kazancı 90 milyar lira olup bundan, birinci yıldan devreden 30 milyarın % 80 oranında endekslenmesi sonucu oluşan 54 milyar lira, ikinci yılda gerçekleşen 120 milyar lira indirilmiş, indirilmeyen 84 milyar lira gelecek yıllara devretmiştir. Kurum kazancı yetersiz olduğundan üçüncü yıl öngörülen 100 milyar liranın ayrıca indirimine gerek kalmamıştır.

## **3.Yıl**

Kurum Kazancı	400 milyar
Yatırım indirimi (2.yıldan devir)	142.8 milyar (84 milyarx1.7)
Yatırım indirimi (3.yıl gerçekleşen)	100 milyar
Yatırım indirimi (4.yıl öngörülen)	100 milyar
Yararlanılabilecek Toplam Yatırım İndirimi	342.8 milyar
Safi Kurum Kazancı	57.2 milyar

Üçüncü yılda elde edilen kurum kazancı 400 milyar lira olup bundan, ikinci yıldan devreden 84 milyarın % 70 oranında endekslenmesi sonucu oluşan 142.8 milyar lira, üçüncü yılda gerçekleşen 100 milyar lira ve dördüncü yıl için öngörülen 100 milyar lira sırasıyla indirilmiştir. Bu şekilde 4.yıla devreden yatırım indirimi tutarı oluşmamıştır.

## **4.Yıl**

Kurum Kazancı	800 milyar
Safi Kurum Kazancı	800 milyar

Dördüncü yılda öngörülen yatırım indiriminin tamamının üçüncü yılda indirilmesi nedeniyle dördüncü yılda indirilecek bir yatırım indirimi kalmamıştır. Ancak üçüncü yılda öngörülen 100 milyarlık harcama dördüncü yılda 90 milyar lira olarak gerçekleştiğinden 10 milyar liralık fark nedeniyle zamanında (3.yılda) tahakkuk ettirilemeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte ödenecektir.

Örnekte görüldüğü üzere devreden yatırım indiriminin hesabında kurum kazancından indirilecek yatırım indirim tutarları ait olduğu yıl sırasın göre yapılacaktır.

## **III- FİNANSMAN FONU UYGULAMASINA SON VERİLMİŞTİR**

Bilindiği üzere, Finansman Fonu Kurumlar Vergisi Kanununun mükerrer 8.maddesinde ihdas olunmuş ve yatırımların finansmanında kullanılmak üzere vergi erteleme niteliğinde kurumlar için bir teşvik unsuru olarak uygulanmaktadır. Finansman

Fonu ayırmanın usul ve şartları anılan maddede belirlenmiş olup, bu madde hükmü 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere 4369 sayılı kanunun 82/4-d maddesiyle kaldırılmıştır.

Bu uygulama bir anlamda 4369 sayılı kanunun 30. maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Ek 4. maddesinin değiştirilmesiyle teşvik belgeli yatırımları yapan gelir vergisi mükelleflerini de kapsayacak şekilde ....mükelleflerin finansman olanağından yararlanması sağlanmıştır.

Finansman Fonu uygulaması 1.1.1999 tarihinden itibaren kaldırıldığından 1998 yılı gelirlerinin beyan edileceği Nisan 1999 da verilecek Kurumlar Beyannamesinde değiştirilmeden önceki hükümlere göre finansman fonu ayrılması uygulamasına devam edilecektir.

#### **IV- SONUÇ**

Yukarıda yapılan açıklamalar sonucunda Yatırım indirimi müessesinde yapılan bu değişiklik üç noktada önem kazanmaktadır.

- 1- Bir sonraki yılda öngörülen yatırım teşvik belgesine bağlanmış yatırımlarla ilgili harcamalar cari yıl kazancından indirilmekte,
- 2- Bu husus hem gelir vergisi ve hemdi kurumlar vergisi mükelleflerini kapsamakta,
- 3- Endeksleme uygulaması sürekli hale gelmekte,
- 4- Yatırım İndirimi Oranı, Bakanlar Kurulu Kararı ile belli büyüklükteki sınai yatırımlar için % 200'e kadar çıkarılabilmektedir.

#### **YARARLANILAN KAYNAKLAR**

- 193 sayılı Gelir Vergisi kanunu
- 5422 sayılı Kurumlar Vergisi kanunu
- Vergi ve Revizyon Rehberi-Mehmet Altındağ Baş Hesap uzmanı
- Vergi Dünyası sayı 204
- Yaklaşım Dergisi sayı 71
- Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi (Özel Ek-1998)

## YENİ MUHTASAR BEYANNAME ve KDV BEYANNAMESİ

**Mehmet MAÇ**  
**Yeminli Mali Müşavir**

**Maliye Bakanlığı, Ocak 1999 döneminden itibaren kullanılmak üzere yeni muhtasar beyanname ve KDV beyannamesi formları bastırılmış ve vergi dairelerine göndermiş bulunmaktadır. (269 nolu VUK Genel Tebliği)**

Muhtasar beyannameler ile, KDV beyannamelerinin, bundan böyle **söz konusu formlarla yapılması mecburi** olup, **eski tip beyannamelerle yapılacak beyanlar kabul edilmeyecektir.** (GVK' nun 98. maddesi uyarınca 3 ayda bir muhtasar beyanname verenler, sadece bu döneme mahsus olmak üzere gerek eski gerekse yeni tip beyanname kullanabileceklerdir. İstanbul Defterdarlığı' nın 1999/2 nolu Tamimi)

Bu iki beyannamenin iki adet orijinal olarak vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. (İkinci örneğin karbon kağıdı kullanılarak yazılması mümkün değildir.) Bunlardan biri vergi dairesinde kalacak, ikinci örnek vergi dairesince Maliye Bakanlığı' nın Ankara' daki bilgi işlem merkezine gönderilecek ve orada bilgisayarlara okutulmak suretiyle data haline getirilecektir. Hatalı, uyumsuz ve şüphe uyandıran beyanlar incelemeye konu edilecektir. Beyannamelerin bilgisayarca okunabilmesi için harf (büyük harf) ve rakamların, bu beyannameler üzerindeki ilgili kutucukların içine denk gelecek şekilde yazılmış olması gerekmektedir. Rakamlar sağa yana yanaşık sözel satırlar sola yanaşık olarak yazılacaktır. Beyannamelerin altında mavi veya siyah tükenmez kalemle (elle) doldurulması şeklinde bir not vardır. Halbuki ICR özellikli bilgisayarlar, printerde yazdırılmış beyannameleri elle yazılmış olanlara nazaran çok daha başarılı şekilde okumaktadır.

Maliye Bakanlığı 16.02.1999 tarih ve 1999/1 sayılı Uygulama İç Genelgesi' yle yeni beyannamelerin, **HARF ve RAKAMLARIN İLGİLİ KUTULARIN DIŞINA KESİNLİKLE TAŞMAMASI KAYDIYLA PRİNERDE YAZDIRILABİLECEĞİNİ** duyurmuş bulunmaktadır. Bunun yanında elle yazılmış beyannamelerin de kabul edileceği söz konusu İç Genelge' de belirtilmiştir.

Bu beyannamelerin bilgisayar ortamında kaydını ve printerde yazdırılmasını sağlayacak bir program üzerinde yapmakta olduğumuz çalışmalar son aşamaya gelmiştir. DENET ve İTERFAKS ekiplerinin müştereken çalışarak hazırladığı bu yazılım başarılı sonuç vermiştir. Söz konusu yazılımın içinde yer alan muhtasar beyanname ve KDV beyannamesi doldurma kılavuzlarından biri, fikir vermek amacıyla aşağıda sunulmuştur.

### YENİ MUHTASAR BEYANNAMEDEKİ SATIRLARIN AÇIKLAMASI

- 1** Bu muhtasar beyanname bakımından bağlı bulunulan vergi dairesinin adı (“MERAM” “ERENKÖY” “DIŞ TİCARET” gibi)
- 2** Beyannamenin verildiği vergi dairesinin içinde bulunduğu il adı (“İSTANBUL” “BURSA” gibi). Bu bölümün sağındaki ilgili kutulara yıl ve

(X) işareti suretiyle beyannamenin aylık mı, üç aylık mı olduğu ve ilgili ay isimleri belirtilir.

- 3 Beyannameyi veren mükellefin vergi numarası ve telefon numarası (telefon numarasının alan kodunun başındaki sıfır kaydedilmez. Mesela 0212 değil 212 yazılır)
- 4 – 5 Mükellefin soyadı ve adı (Mükellefler gerçek kişi değilse 4. ve 5. satırlara mükellefin unvanı yazılır. Bu yazımda nokta, tırnak gibi işaretler konulmaz, Kelimeler arasında boşluk olabilir veya olmayabilir. Unvan 4 ve 5 nolu satırlara sığmazsa sığmayan kelimeler yazılmaz).

#### **TABLO I MATRAH ve VERGİ BİLDİRİMİ :**

- 6 – 16 Bu satırların ilk sütununa (ÖDEMELERİN TÜR KODU) beyannamenin arka yüzünde listelenmiş olan ve bu kesintiye uygun düşen kod numarası yazılır. “ÖDEMELERİN GAYRİSAFİ TUTARI” sütununda ilgili numarasının hizasında, stopaj matrahı belirtilir. En sağdaki sütuna ise bu stopaj üzerinden yapılan gelir (GVK 94) veya kurumlar (KVK 24) vergisi kesintisinin tutarı yazılır.
- 17 Stopaj matrahının (17/a) ve stopaj tutarının (17/b) toplamı bu satıra yazılır.
- 18 Özel gider indirimi nedeniyle yapılacak mahsuplar bu satırda gösterilir. (176, 178, 182, 190, ve 218 nolu GV Genel Tebliği)
- 19 Ücret ödemeleri nedeniyle bu ödemelerin BRÜT tutarları üzerinden yapılan damga vergisi kesintileri toplamı bu satıra yazılır.
- 20 Muhtasar beyannameye ait damga vergisi (istenirse bu satır boş bırakılarak, iki asıl olarak düzenlenecek beyannamelerden birine pul yapıştırılabilir).
- 21 Özel gider indirimden doğan ve 18. satırdaki meblağın damga vergisi olan rakam haricen hesaplanıp bu satıra yazılır.
- 22 19. 20. 21 nolu satırlardaki rakamların toplamı olan damga vergileri yekunu bu satıra yazılır.
- 23 Stopaj tutarı aynı zamanda fon payının matrahıdır. Ancak tam mükellef ücretlilere ait stopaj fon payına tabi olmadığından, 17/b satırındaki ücrete ait olan tutar çıkarılarak bakiye rakam fon payı matrahı olarak buraya yazılır.
- 24 Sorumlu sıfatıyla tahsil edilen eğitime katkı payları buraya yazılır. Sorumlu sıfatı ile katkı payı tahsil ederler, Belediyeler, SSK, Spor Toto Teşkilatı Müdürlüğü, Milli Piyango İdaresi, Türkiye Jokey Kulübü, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, SPK, Türk Telekom A.Ş., RTÜK, ve havayolu il iç hat yolcu taşımacılığı yapanlardır.

## **TABLO II TAHAKKUKA ESAS İCMAL CETVELİ**

### **Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Tevkifatı (03)**

- 1 17/a da yazılı matrahlar toplanıp olup bu satıra yazılır.
- 2 Tahakkuk edecek gelir veya kurumlar vergisi stopajlarının toplamı olup program 17/b deki tutarı bu satıra yazılır.
- 3 Özel gider indirimi 18 nolu satırdaki rakamı bu satıra yazılır.
- 4 Ödenecek gelir vergisi veya kurumlar vergisi stopajı olup, (2) den (3) indirilmek suretiyle hesaplanıp bu satıra yazılır.

### **Fon Payı (20)**

- 1 23 nolu satırdaki rakam bu satıra yazılır.
- 2 23 nolu satırdaki tutar, fon payı oranı ile haricen çarpılır ve bulunan rakam bu satıra yazılır.
- 3 Boşluk (hiçbir şey yazılmaz)
- 4 2 nolu satırdaki rakam bu satıra yazılır.

### **Damga Vergisi (47)**

- 4 22 nolu satırdaki rakam bu satıra yazılır.

### **Eğitime Katkı Payı (42)**

- 4 24. satırdaki rakama, beyannameye ait olan eğitime katkı yapı eklenerek bu satıra yazılır.

Daha alttaki bölümlerdeki ilgili satırlara beyannameyi veren mükellefin, adı, soyadı veya unvanı, beyannameyi imzalayan meslek mensubunun adı, soyadının sığabildiği kadar kısmı yazılır. (Kaşe konulması tercih edilmelidir)

## **TABLO III ÜCRET ve MSİ DIŞINDAKİ ÖDEMELER LİSTESİ**

Bu tablonun beyannamenin arka yüzü doldurulmak suretiyle tanzimi zorunlu olmayıp bu tablo, bilgisayarda oluşturularak boş bir kağıda tek örnek print edilip iki örnek beyannameden birine eklenebilir (İki örnek beyannameden biri Vergi Dairesince Maliye Bakanlığına gönderilecek ve orada bilgisayara okutulacaktır. Bu nedenle örneklerden biri eksiz, zımbasız ve katlanmamış olarak Vergi Dairesine ulaştırılmalıdır).

#### **TABLO IV ÖDEMELERİN TÜRÜNE GÖRE KOD CETVELİ**

Ay boyunca yapılan stopajlar ve bu stopajların matrahları bu tablodaki kodlara göre tasnif edilecek ve ön yüzdeki 1 nolu tabloda ilgili kodları ile birlikte belirtilecektir (Bu tasnifin kolay yapılabilmesi bakımından ihtiyaç duyan firmalar, stopaj tahakkuklarının yer aldığı 360 nolu hesabın ait kırılımlarını bu kodlara göre yeniden düzenleyebilirler).



# YURTDIŞINDA ÇALIŞAN TÜRK VATANDAŞLARININ GELİR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ahmet KAVAK  
Yeminli Mali Műşavir

## I. GİRİŞ

Yurtdiőında alıőan Türk vatandaşlarının gerek yurtdiőında ve gerekse Türkiye’ de elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisi Kanunu karşısındaki durumlarının değerlendirilmesi, bir diğer ifade ile elde edilen söz konusu kazanç ve iratlar nedeniyle Türkiye’ de nasıl vergilendirilmesi gerektiği hususu bu yazımızın konusu olarak ele alınmış ve aşağıdaki bölümlerde açıklanmaya çalıŐılmıŐtır.

## II. TAM ve DAR MÜKELLEFIYET

Yurtdiőında alıőan Türk vatandaşlarının elde ettikleri yurtiçi ve yurtdiŐı gelirlerinin vergilendirilmesinde geliri elde eden kişinin tespit edilmesi yanı sıra bu vergilemeye etken olan mükellefiyet Őeklinin belirlenmesi de önem arz etmektedir. Bu cümleden olarak mükellefiyet Őekillerinden (Tam ve dar mükellefiyetten) kısaca bahsetmek yerinde olacaktır.

### A – Tam Mükellefiyet

Gelir Vergisi Kanununun 3. maddesinde sayılan gerçek kişiler tam mükellefiyet esasında Türkiye içinde ve Türkiye dışında elde ettikleri bütün kazanç ve iratları üzerinden Türkiye’ de vergilendirilirler.

Buna göre;

1. Türkiye’ de yerleşmiş olanlar,
2. Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’ de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup, adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları, gerek Türkiye’ de ve gerekse yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden Türkiye’ de tam mükellefiyet esasında vergilendirilecektir.

Ancak, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’ de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup, adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memlekette oturan **Türk vatandaşları buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi** tutulmuŐ olması halinde, söz konusu kazanç ve iratlar Türkiye’ de ayrıca vergilendirilmeyecektir.

Bu uygulamanın geçerli olabilmesi için;

- a) Maddede sayılan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olarak ve bunların işleri nedeniyle yabancı memleketlerde çalışmak,
- b) Türk vatandaşı olmak,

- c) Oturulan yabancı memleket içinde kazanç ve irat elde etmek,
- d) Oturulan yabancı memlekette elde edilen bu kazanç ve iratlar nedeniyle söz konusu ülke mevzuatı gereğince gelir vergisi veya benzeri bir vergi ödemiş olmak,

gerekmektedir.

Bu cümleden olarak maddede sayılan teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları, oturdukları yabancı ülke dışındaki ülkelerden elde ettikleri kazançları (ilgili ülkede vergilendirilsin veya vergilendirilmesin) Türkiye’ de vergilendirilecektir. Ancak yurtdışında vergilendirme söz konusu olduğunda bu vergi, Türkiye’ deki vergiden GVK’ nun 123. maddesi, kapsamında mahsup edilebilecektir.

Diğer taraftan tam mükellefiyet esasında vergilendirmeyi gerekli kılan Türkiye’ de yerleşmeden neyin anlaşılması gerektiği hususu ise GVK’ nun 4 ve 5. maddelerinin birlikte ele alınması ile çözümlendirilmektedir.

Adı geçen yasanın 4. maddesinde;

- a) İkametgahı Türkiye’de bulunanlar, (Medeni kanununun 19. maddesine göre, bir kimsenin yerleşmek niyeti ile oturduğu yer ikametgahı olarak tanımlanmıştır).
- b) Bir takvim yılı içinde Türkiye’ de devamlı olarak 6 aydan fazla oturanlar,

Türkiye’ de yerleşmiş sayılırlar ve bu kimseler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratları nedeniyle Türkiye’de vergilendirilirler.

Ancak bir takvim yılı içinde ayrılmalar dışında, Türkiye’ de 6 aydan az kalanlar ile,

- a) Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ ye gelen

- i. İş adamları,
- ii. İlim adamları,
- iii. Fen adamları,
- iv. Uzmanlar,
- v. Memurlar,
- vi. Basın ve yayın muhabirleri,
- vii. Durumları yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimseler,

- a) Tahsil için gelenler
- b) Tedavi nedeniyle gelenler
- c) İstirahat amacıyla gelenler
- d) Seyahat amacıyla gelenler
- e) Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebepler nedeniyle Türkiye’ de alıkonulmuş veya kalmış olanlar

Türkiye’ de bir takvim yılı içinde 6 aydan fazla kalsalar bile Türkiye’ de yerleşmiş sayılmazlar ve bu kimseler sadece Türkiye’ de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden dar mükellefiyet esasında Türkiye’ de vergilendirilirler.(GVK Madde 5)

## B- DAR MÜKELLEFIYET

Gelir Vergisi Kanununun 6. maddesinde sayılan gerçek kişiler dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye' de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden Türkiye' de vergilendirilirler.

Buna göre,

- a) İkametgahı Türkiye' de bulunmayanlar
- b) Türkiye' de bir takvim yılı içinde devamlı olarak 6 aydan az bir süre kalanlar ile
- c) Altı aylık süre şartına bakılmaksızın

aa) Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye' ye gelen,

- i. İş adamları,
- ii. İlim adamları,
- iii. Fen adamları,
- iv. Uzmanlar,
- v. Memurlar,
- vi. Basın ve yayın memurları,
- vii. Durumları yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimseler,

aa) Tahsil için gelenler,

bb) Tedavi maksadı ile gelenler,

cc) İstirahat amacıyla gelenler,

dd) Seyahat amacıyla gelenler,

ee) Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan nedenlerle Türkiye' de alıkonulmuş veya kalmış olanlar,

Sadece Türkiye' de elde ettikleri kazanç ve iratları nedeniyle dar mükellefiyet esasında Türkiye' de vergilendirilecektir.

Dar mükellefiyet esasında vergilendirme; kazanç ve iradın Türkiye' de elde edilmiş olması esasına dayandırılmış olduğundan gelir unsurlarına göre kazanç ve iradın Türkiye' de elde edilmesi koşulları aşağıda belirtilmiştir. (GVK Madde 7)

**1. Ticari Kazançlarda :** Ticari kazancın Türkiye' de elde edilmiş olması için, kazanç sahibinin Türkiye' de iş yerinin olması veya daimi temsilciler aracılığıyla sağlamış olması gerekmektedir.

Ancak Türkiye' de işyeri veya daimi temsilci bulunduranların iş merkezlerinin Türkiye' de bulunmaması şartıyla; ihraç edilmek üzere Türkiye' de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye' de satmaksızın yabancı memleketlere göndermeleri karşılığında elde edilen ticari kazançlar Türkiye' de elde edilmiş sayılmadığından vergilendirilmeyecektir.

Bu istisna hükmünün uygulanmasında aranan koşulların iş merkezi; iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezi, Türkiye' de satmak; alıcı veya satıcının veya ikisinin Türkiye' de bulunmasını veya satış akdinin Türkiye' de yapılmış olmasını anlamak gerekmektedir.

**2. Zirai Kazançlarda :** Zirai kazancın Türkiye’de elde edilmesi için zirai faaliyetin Türkiye’de yapılması gerekmektedir.

**3. Ücretlerde :** Hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye’de değerlendirilmesi halinde ücret Türkiye’de elde edilmiş sayılacaktır.

Aynı şekilde Türkiye’de kain müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzeri ödemelerin Türkiye’de değerlendirilmesi halinde de bu kişiler bakımından ücret Türkiye’de elde edilmiş kabul edilecektir.

**4. Serbest Meslek Kazançlarında :** Serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de yapılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi koşulu ile mesleki kazanç Türkiye’de elde edilmiş sayılacaktır.

**5. Gayrimenkul Sermaye İratlarında :** Gayrimenkul sermaye iradının Türkiye’de elde edilmiş sayılabilmesi için gayrimenkulun Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki hakların ve malların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir.

**6. Menkul Sermaye İratlarında :** Menkul sermaye iradını Türkiye’de elde edilmiş sayılabilmesi için sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması icap etmektedir.

**7. Diğer Kazanç ve İratlarda :** Bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelelerin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi halinde söz konusu kazanç ve iratlar Türkiye’de elde edilmiş kabul edilecektir.

Ücret serbest meslek kazancı ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratların Türkiye’de elde edilmiş sayılmasını gerekli kılan değerlendirmeden amaç; ödemenin Türkiye’de yapılmış olmasını veya ödeme memlekette yapılmış olmakla beraber Türkiye’de ödeyenin nam veya hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesini veya karından ayrılmasını ifade edecektir.

## **I. YURTDIŞINDA ÇALIŞAN TÜRK VATANDAŞLARININ VERGİLENDİRİLMESİ**

Yukarıda yapılan açıklamalar ile GVK’ nun 85 ve 86 madde hükümleri ışığında yurtdışında çalışan Türk vatandaşlarının gerek yurt içinde ve gerekse yurt dışında (buldukları yabancı ülkede ve diğer yabancı ülkelerden) elde ettikleri kazançlarının Türkiye’de vergilendirilmesinin nasıl yapılacağı yönündeki açıklamaya geçebiliriz.

### **A – Tam mükellefiyet Esasında Vergilendirme**

**1.** Yurtdışında çalışan Türk vatandaşları, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olarak, adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı ülkelerde bulunuyorlarsa bu kişiler bir takvim yılı içinde çalıştıkları ülkede ve diğer yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlar ile

Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratların toplamı üzerinden Türkiye’de tam mükellefiyet esasında vergilendirilecektir.

Ancak bu kimselerin yalnızca buldukları ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden gelir vergisi veya benzeri bir vergi ödemiş olmaları halinde bahsi geçen kazanç ve iratlar Türkiye’de ayrıca vergilendirilmeyecektir. Bu durumda yurtdışında çalışan Türk vatandaşı bulunduğu yabancı ülkeler ile Türkiye’de elde ettiği kazanç ve iratları üzerinden tam mükellefiyet esasında vergilendirilecektir.

2. Yukarıda belirtilen kurum ve kuruluşlara bağımlı olmanın dışında yurtdışında bulunan ve bir takvim yılında altı aydan az bir süre yurtdışında kalan Türk vatandaşları da aynı şekilde tam mükellefiyet esasında yurtdışında elde ettikleri kazanç ve iratların toplamı üzerinden Türkiye’de vergilendirilecektir.

Burada hemen belirtmek gerekir ki, yurtdışında elde edilen kazanç ve iratların Türkiye’de vergilendirilmesi sırasında hesaplanan vergiden, yurtdışı kazançta isabet eden gelir vergisi tutarını aşmamak koşulu ile yurtdışında ödenen ve tevsik edilen vergiler GVK’ nun 123. maddesi hükmü uyarınca mahsup edilecektir.

Bahsi geçen konulara örnek vermek gerekirse;

### Örnek 1

Kanuni merkezi Türkiye’ de bulunan (Z) A.Ş.’ nin dolayısıyla Fransa’da çalıştırılan Türk vatandaşı 1998 yılı içinde Fransa’da elde ettiği 15.000.000.000 TL ücret geliri yanı sıra bu ülkedeki bir bankada bulunan mevduatı nedeniyle 3.000.000.000 TL faiz geliri ve 800.000.000 TL arızı serbest meslek kazancı elde ettiğini varsayalım

Aynı şekilde bu kişinin Türkiye’de konut olarak kiraya verdiği dairesinden 600.000.000 TL kira geliri ile tamamı tevkif yolu ile vergilendirilmiş ve gayri safi tutarı 1.200.000.000 TL olan işyeri kirası ile 1.500.000.000 TL arızı ticari kazanç ve 14.000.000.000 TL repo geliri elde etmiştir.

Bu Türk vatandaşının Fransa’da elde ettiği ücret geliri ve faiz gelirinden dolayı bu ülkede gelir vergisi ödenmiş ancak serbest meslek kazancı nedeniyle herhangi bir vergi ödememiştir.

Hemen belirtelim ki, bu kişinin tam mükellefiyet esasında vergilendirilecektir. Ancak Türkiye’deki bir teşebbüse bağlı olarak Fransa’da bulunduğu ve bulunduğu bu ülkede vergilendirilen ücret ve faiz gelirleri Türkiye’de ayrıca vergilendirilecektir.

Buna göre, beyan edilecek gelir;

a) Fransa’da elde edilen arızı serbest meslek kazancı	800.000.000 TL
b) Konut kirası	600.000.000 TL
c) Arızı ticari kazanç	1.500.000.000 TL
d) Repo geliri	14.000.000.000 TL

Bu beyan sırasında konut için tanınan 240.000.000 TL istisna ile %25 götürü gider indirileceği gibi elde edilen repo geliri nedeni ile %78.7 istisna uygulanacaktır. Türkiye’de

elde edilen ve tevkif yolu ile vergilendirilen gayri safi tutarı 2.500.000.000 TL' yi geçmeyen işyeri kirası beyannameye dahil edilmeyecektir.

Türkiye'deki kurum ve kuruluşların işleri nedeniyle birden fazla yabancı ülkede çalışmak konumunda bulunan Türk vatandaşları bu işler nedeniyle buldukları ülkelerde elde ettikleri ve vergilendirilmiş bulunan kazanç ve iratları yukarıda belirtildiği üzere Türkiye' de ayrıca vergilendirilmeyecektir.

## Örnek 2

İkametgahı Türkiye'de bulunan ve Almanya'da 1998 yılın içinde dört aylık bir süre çalışan ve bu çalışma karşılığı 2.500.000.000 TL ücret geliri ile 2.400.000.000 TL faiz geliri elde eden Türk vatandaşı aynı yıl içinde Türkiye' de tevkif yolu ile vergilendirilen ve gayri safi tutarı 3.000.000.000 TL olan işyeri kirası ile vergi alacağı dahil 1.200.000.000 TL kar payı ve 360.000.000 TL mesken kira geliri ile 5.500.000.000 TL ücret geliri elde edilmiştir.

Yurtdışında elde edilen gelirler nedeniyle Almanya'da %10 oranında toplam 290.000.000 TL gelir vergisi ödenmiştir.

Bu Türk vatandaşı tüm gelirleri nedeniyle Türkiye'de vergilendirilecek ve beyannameye aşağıdaki gelirleri dahil edecektir.

a) Almanya'daki ücret	2.500.000.000 TL
b) Faiz geliri	2.400.000.000 TL
c) Kar payı (Vergi alacağı dahil)	1.200.000.000 TL
d) Mesken kirası	360.000.000 TL
e) İşyeri kirası	3.000.000.000 TL
f) Türkiye'deki ücret	5.500.000.000 TL

Bu beyan nedeniyle gayrimenkul sermaye iradı toplam üzerinden %25 götürü gider (istenirse gerçek gider) düşülür, konut kirası nedeniyle 240.000.000 TL' lik gayrimenkul sermaye iradı istisnası uygulanır, yurtdışı faiz geliri yabancı para biriminden elde edildiği nedenle %78,7 indirim uygulanmaz.

Ücretler ile gayrimenkul sermaye iradı ve faiz gelirleri nedeniyle ödenen vergiler ile vergi alacağı beyan edilen gelirlerin vergilendirilmesinde mahsup edilir. Ancak yurtdışından elde edilen ücret ve faiz geliri nedeniyle yurtdışında ödenen vergilerin mahsubunda, hesaplanan verginin bu gelirlere isabet eden kısmını aşmayacak tutarı dikkate alınır.

## B- Dar Mükellefiyet Esasında Vergilendirme

06.03.1998 tarih ve 23278 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 210 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklandığı üzere, yurtdışında oturma veya çalışma izni bulunan Türk vatandaşlarının, gelir vergisi uygulaması bakımından ikametgahlarının, buldukları ülkede olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, hem Türkiye'de ve hem de yabancı ülkede ikametgahı bulunan Türk vatandaşlarının, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında belirtildiği üzere kişisel ve ekonomik ilişkilerinin bağlı bulunduğu ülke mukimi olduğu hususunun göz önünde

bulundurulması halinde de oturma veya çalışma izni bulunan ülkede mukim sayılarak o ülkenin vergileme hakkına sahip bulunduğu kabul edilecek ve dolayısıyla Türkiye sadece kaynak ülke olarak vergileme hakkından yararlanabilecektir.

Buna göre Türkiye'de bulunan resmi dire, müessese, teşekkül, ve teşebbüslere bağlı olup bunların işleri dolayısıyla yurtdışında çalışanlar hariç olmak üzere, oturma veya çalışma izni alarak bir takvim yılında altı aydan fazla bir süredir yurtdışında kalan Türk vatandaşları Türkiye'de dar mükellefiyet esasında yani sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilecektir. Bu diğer ifade ile bu kimselerin yurtdışında elde ettikleri mahiyet ve miktarı ne olursa olsun Türkiye'de vergilendirilmesi söz konusu olmayacaktır.

Bu cümleden olarak yukarıda belirtildiği üzere yurtdışında çalışan Türk vatandaşlarının Türkiye'de elde etmiş oldukları gelirlerin sadece;

- a) Miktarı ne olursa olsun tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş
  - i) Ücretlerden,
  - ii) Serbest meslek kazançlarından,
  - iii) Menkul sermaye iratlarında,
  - iv) Gayrimenkul sermaye iratlarında
  - v) Kurumlardan elde edilen kar paylarından,

- a) Miktarı ne olursa olsun diğer kazanç ve iratlarından,
- b) Yukarıda sayılan kazanç ve iratların birkaçı veya tamamından.

İbaret olması halinde GVK' nun 86. maddesi uyarınca söz konusu gelirler için yıllık beyanname verilmeyecek ve diğer gelirler nedeniyle yıllık beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

Yurtdışında çalışan Türk vatandaşlarının Türkiye'de elde ettikleri diğer kazanç ve iratların toplamı 01.01.1999 tarihinden itibaren 3.500.000.000 TL' nı aşması halinde bu kazanç ve iratlar nedeniyle gelirin elde edilmesini müteakip GVK' nun 101. maddesinde belirtilen 15 günlük süre içinde **münferit beyanname** ile yasa da belirlenen yer vergi dairesine verilmek suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir. Diğer kazançlar üzerinden yapılan tevkifat nihai vergileme olarak kabul edildiğinden beyan edilmesine gerek olmayacaktır.

Bu belirlemelerden sonra yurtdışında Türk vatandaşları, Türkiye'de elde etmiş oldukları;

- a) Ticari kazançlarını,
- b) Zirai kazançlarını,
- c) Alacak faizlerini (indirim oranı uygulanmasından sonra kalan tutarı)
- d) Mesken olarak kiraya verdiği ve yıllık gayri safi tutarı 240.000.000 TL istisna sınırını aşan gayrimenkul sermaye iradını.

Yıllık beyanname ile beyan edip dar mükellefiyet esasında Türkiye'de vergilendirilecektir. Bu beyan sırasında Türk vatandaşı gerek fiilen çalıştığı yabancı ülkeden ve gerekse diğer yabancı ülkelerden elde ettiği kazanç ve iratlarını beyan etmeyecektir.

## Örnek

Belçika'da oturma ve çalışma izni olan bir Türk vatandaşı 1998 yılında Türkiye'de bulunan Kollektif şirketten ½ hisse ile 6.000.000.000 TL ticari kazanç. Bir A.Ş.' den vergi alacağı dahil 4.000.000.000 TL kar pay, bankada TL mevduat hesabından dolayı 12.000.000.000 TL faiz geliri ile şahsi alacağından dolayı 2.000.000.000 TL alacak faizi, işyeri olarak kiraya verdiği gayri menkulünden tamamı tevkif yolu ile vergilendirilen ve gayri safi tutarı 15.000.000.000 TL gayrimenkul sermaye iradı ile arızı olarak icra ettiği ve tevkif yolu ile vergilendirilen 1.000.000.000 TL serbest meslek kazancı elde etmiştir. Yurtdışından ise 16.000.000.000 TL, ücret geliri 4.000.000.000 TL faiz geliri elde etmiştir.

Örnekteki Türk vatandaşı Türkiye'de elde ettiği 6.000.000.000 TL ticari kazancı, 2.000.000.000 TL alacak faizi ile beyan edecek ve alacak faizinin beyanı sırasında (%78,7) indirim uygulayacaktır. Bunun dışındaki gelirleri beyan etmeyecektir.

## IV – SONUÇ

Resmi daire ve müesseselere veya Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup, adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yurtdışında çalışan Türk vatandaşları çalışma veya oturma izni almak suretiyle bir takvim yılında altı aydan daha fazla bir süre yurtdışında çalışıyor olması durumunda sadece Türkiye'de elde etmiş olduğu kazanç ve iratları nedeniyle dar mükellefiyet esasında Türkiye'de vergilendirilecektir. Bu durumda yurtdışından elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden ayrıca Türkiye'de vergilendirilmeleri söz konusu olmayacaktır.

Bunun dışında kalan Türk vatandaşları ile resmi daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup bunların işleri nedeniyle yurtdışında çalışan Türk vatandaşları tam mükellefiyet esasında yurtdışında elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden Türkiye'de vergilendirileceklerdir.



# SERBEST MUHASEBECİ, SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN TEMSİL VE AĞIRLAMA GİDERLERİNİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

**Erdoğdu ÖZ**  
**Yeminli Mali Müşavir**

## I. GİRİŞ

Temsil ve ağırlama giderlerinin mahiyeti ve neler olduğu konusunda vergi kanunlarında özel bir hüküm bulunmadığı gibi tek düzen muhasebe sisteminde de hesap ismi olarak da yer almamıştır.

Temsil ağırlama giderlerinin mahiyeti ve neler olduğu konusu tamamen uygulama sırasında ortaya çıkmaktadır. Böyle bir isim genel olarak kullanılmaktadır. Hangi giderlerin bu kapsamda olduğu kişi ve kuruma göre değışmekle birlikte genel kabul görmüş uygulamaya göre işyerine gelen bir kimseye çay, kahve, meşrubat ve yemek ikram edilmesi bu kapsamda nitelendirilir. Ayrıca müşteriye, misafire veya potansiyel müşteriye lokantada yemek yedirilmesi, otelde yatırılması, belirli günlerde çiçek, hediye ve kart gönderilmesi de bu mahiyette düşünülebilir.

Bu incelememizde, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin yukarıda mahiyetleri belirtilen temsil ve ağırlama giderlerini kazançlarından indirim konusu yapıp yapamayacağı veya hangi hallerde indirim konusu yapacağı araştırılacaktır.

## II. KONUNUN İNCELENMESİ

Serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler mesleklerini kendi nam ve hesaplarına yürütebildikleri gibi birden çok meslek mensubunun bir araya gelerek kurdukları ortaklık bürosu veya şirketler olarak da yürütebilir. Ortaklık bürosu, adi şirket mahiyetindedir. Şirket türleri ise, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, limited şirket ve anonim şirkettir.\*

Belirtilen mesleki faaliyetin kendi nam ve hesabına yapılması Gelir Vergisi Kanununun 65. maddesine göre serbest meslek faaliyetidir ve elde edilen kazanç serbest meslek kazancıdır. Bu faaliyetin ortaklık bürosu (adi şirket) halinde yürütülmesi halinde ise aynı madde gereğince elde edilen kazanç serbest meslek kazancıdır. 66. madde gereğince de ortaklar serbest meslek erbabıdır. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, limited şirket ve anonim şirket ise kurumlar vergisi mükellefi olup, elde edilen kazanç kurum kazancıdır.

Serbest meslek kazancının tespitinde hangi giderlerin indirileceği Gelir Vergisi Kanununun 68. maddesinde sayılmıştır. Kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerin uygulanacağı Kurumlar Vergisi Kanununun

---

\* 20.03.1996 gün ve 22586 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği Başkanlığının 1996/2 no.lu Mecburi Meslek Kararına İlişkin Genelge

13. maddesinde yer almıştır. Buna göre de, bu kazancın tespitinde indirilecek giderler Gelir Vergisi Kanununun 4. maddesinde belirtilmiştir.

Serbest meslek kazançlarının tespitinde indirilecek giderlerin yer aldığı 68. madde incelendiğinde, temsil ve ağırlama giderleri mahiyetindeki giderlerin indirim konusu yapılabileceğine ilişkin herhangi bir hüküm yoktur.

Maliye Bakanlığının görüşleri ve yargı kararları da temsil ve ağırlama giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği yönündedir. Maliye Bakanlığı 2.4.1975 gün ve 2-2130/14542 sayılı muktezasında\* serbest meslek erbabının verdiği ziyafetin giderlerinin hasıllattan indirilemeyeceği konusunda idari görüş bildirmiş ve Danıştay 13. Dairesi ise 22.5.1974 gün ve E. 1973/849, K. 1974/2306 sayılı kararında\*\*, serbest meslek erbabının büroda ikram ettiği viski ve fıstıkların bedelinin gider olarak yazılamayacağına karar vermiştir.

Kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecek giderler için yukarıda açıklandığı üzere Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesine bakmak gerekecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinde, ticari kazancın tespitinde hangi giderlerin indirim konusu yapılacağı belirtilmektedir. Bu maddenin birinci fıkrasına göre ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler indirim konusu yapılabilecektir.

Bu tanıma göre, maliyetle ilgisi bulunmayan, ticari elde edilmesi ve devam ettirilmesi ile ilgili giderler indirilecek genel giderlerdir. Genel giderlerin neler olduğu uygulama sırasında ortaya çıkmaktadır. Bunların indirilebilir gelir olup olmadığı yukarıdaki tanımdan hareketle bulunabilir. Diğer taraftan, Maliye Bakanlığının muktezalari ve yargı kararları da hangi giderlerin indirilebilir gider olduğu hakkında bilgi vermektedir.

Temsil ve ağırlama giderleri de ticari kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi ile ilgili ise genel gider mahiyetindedir. Bu giderlerin ticari kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi ile ilgisini kurmak her zaman kolay olmayabilmektedir.

Bu giderlerin indirilebilir gider olabilmesi için bazı kriterleri kullanmak mümkündür. Tabidir ki her şeyden önce işletme sahibi veya sahiplerinin şahsi ihtiyaçları ve zevklerini tatmine yönelik olmamalıdır. Yapılan harcama ile gelir elde edilmesine ve satışların arttırılması bağlantısı olması gerekir. Harcamanın miktarı yapılan işin niteliğine ve miktarına uygun olmalıdır. Diğer taraftan personel için yapılan aynı ve nakdi harcamalar ücret mahiyetinde olduğundan bu kapsamda düşünülmez.

Bu konudaki yargı kararlarında bazıları şunlardır;

- Genel olarak iktisadi ve ticari hayatta karşılıklı münasebetler bakımından çiçek ve çelenk gönderilmesi ile ilgili masraflar işle ilgili ve işin idaresi için yapılmış alacağından indirilebilir.\*\*\*

---

\* KIZILOT Ş. – Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Savaş Yayınları Cilt 2 ankara 1991 S.1347

\*\* KIZILOT Ş. – age S.1346

\*\*\* Dn 4D 19.1.1972 T.E. 69/2014, K. 72/216 Recep Turgay Gelir Vergisi Kanunu Ve tatbikatı, 4B C.1 İstanbul 1976, S.564

- Ticari kazancın elde edilmesi ve iade ettirilmesi için yapılan genel giderler beyanında temsil masraflarını da indirilecek gider olarak kabul etmek gerekmekte ise de, bu indirim yapılabilmesi için, temsil masrafının işle ilgili olması ve bu ilginin tespit edilebilmesi bakımından masrafın kimin için ve ne münasebetle yapıldığının belli olması gerekir, Halbuki temsil masrafları içinde yer alan yemek, içki, hediye v.s. şeklindeki masrafın hangi münasebetle, kimin için yapıldığı tespit edilemediği gibi, ortaya çıkan isim sahiplerinin ise müesseseye mensup oldukları, müessese ile ticari münasebeti bulunan üçüncü şahıslar için yapılmadığından gider yazılamaz.\*

Bu açıklamalar ve yargı kararları göstermektedir ki; serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci ve mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler bu faaliyetlerini kendi nam ve hesabına veya adi şirket olarak yaptıkları takdirde serbest meslek kazancı mükellefi olduğundan belirtilen nitelikteki temsil ve ağırlama gideri mahiyetinde olan müşterilerine büroda veya lokantada ikram ettiği yemek, müşterisine gönderdiği çiçek ve hediyeler, belirli günlerde gönderilen kartlar, büroda ikram ettiği çay, kahve, meşrubat giderlerini indirim konusu yapamaz.

Bu meslek mensuplarının bir araya gelerek kurdukları sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, limited ve anonim şirketler, kurumlar vergisi mükellefi olduğundan ve kazançlarının tespitinde gelir vergisi kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulandığından temsil ve ağırlama giderlerini indirim konusu yapabilirler.

Meslek mensuplarının yukarıda açıklanan ve ağırlama giderlerinin reklam amaçlı yapılması meslek yasası bakımından da önemlidir. Çünkü, 3568 sayılı meslek yasasının 44. maddesi, meslek mensuplarının iş elde etmek için reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunması yasaklanmıştır.

### III. SONUÇ

Serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin faaliyetlerini bireysel olarak veya adi ortaklık olarak yapması ile bu faaliyetin sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, limited şirket veya anonim şirket halinde yapılması durumunda temsil ve ağırlama giderlerinin indirilecek gider olarak uygulanması yukarıda açıklandığı üzere farklılık yaratmaktadır.

Esasında aynı işi yapan meslek mensubunun farklı uygulama muhatap olmasının açıklanması zordur. Bu farklılık serbest meslek kazancı ile ticari kazancın gelir vergisinde farklı statülerde yer almasından kaynaklanmaktadır.

4369 sayılı yasadaki önce, işte kullanılan taşıtların gider ve amortismanlarının serbest meslek kazancından indirilmemesi, ticari kazançtan ise indirilebilmesi bunun benzer bir uygulamasıdır. Bu farklılık yıllarca dile getirilmiş ve 4369 sayılı yasa ile düzeltilmiştir.

Serbest meslek kazancı elde edilirken bir takım genel giderlerin yapılması zorunludur. Bu giderlerin indirim konusu yapılmaması vergilemede adalet ve eşitlik prensibine uygun değildir. Bu nedenle, vergi kanunlarında yapılacak değişikliklerde bu konunun dikkate alınması uygun olur görüşümdedir.

---

\* Dn 4D 29.12.1972 T.E. 70/7252, K. 72/8350, Recep Turgay a.g.e. S. 566

# TS-EN-ISO 9000 SERİSİNDE KALİTE MALİYETLERİ VE Ç-E TSE-ISO-EN-14000 ÇEVRE YÖNETİM SİSTEMİ MUHASEBESİ

**Arif AYTULUN**  
**Yeminli Mali Müşavir**

Şirketler 21. yüzyıl ortalarında başlayan maliyet sistemine eğilimle maliyet muhasebesi şirketlerde ticari muhasebe yanında önemli bir rol almış, bu role yüzyılın sonunda kalite maliyetleri eklenmiştir. Kalite Maliyetleri şirketlerde bilhassa üretim şirketlerinde hammadde ve yarı mamul açısından

**Üretime giren = Üretimden Çıkan** felsefesinin daha derinlere gitmesini sağlamıştır.

Kalite maliyetleri bilhassa ülkemizde **ISO** standartları ile kendini daha da hissettirmiştir. ISO 8042 kalite sözlüğündeki tanım çerçevesinde “Kalite, bir mal yada hizmetin belirlenen veya olabilecek gereksinimleri karşılama yeteneğine dayanan özelliklerin toplamıdır” ifadesinden yola çıkarak üretim veya hizmetimizi yönetim felsefemizi ve yaşam tarzımızı toplam kaliteye yöneltmektedir. Yani yüksek kalite, düşük maliyet ve yüksek rekabet hedeflenmesidir.

Firmalar üretim ve satıştan evvel Pazar araştırması yapıp hedef maliyetlerini (target cost) belirlerler.

Mamulün klasik olarak Satış fiyatı = Maliyet + Kar olarak belirlense de, Uluslar arası rekabet yaklaşımına göre; Kar = Pazar fiyatı – Maliyettir.

Günümüzde ise bilhassa sanayi şirketlerinin çevreye verdiği zararlar insanlık için tehlikeli boyutlara gelmiş ve önlemlerin alınması artık kaçınılmaz olmuştur.

Bu kaçınılmazlık şirketlerde yönetim olarak bu maliyetlerini bilmek ve mamul maliyetlerine yansıtma durumundadır.

Çevre kirliliği, insanların hastalanmasına, yaralanıp sakat kalmasına, üretilen mamullerin etkilenerek, rekabet ortamında saygınlık dolayısıyla Pazar kaybetmesine yol açacağından, bu kirliliğin ortadan kaldırılması atıkları geri çevirerek enerji ve kaynak tüketiminin azaltılması ve böylelikle üretim maliyetlerinin düşürülmesi yada, ürünün çevreye duyarlı şartları öne süren pazarlara satışı çevresel bir fırsat olur.

Çevre maliyetlerini bilme ve bunları ilgili maliyetlere tam ve zamanında yansıtma için çevre hesaplarını maliyet muhasebesi içinde hesap planına yerleştirmek ve bu hesapları kalite maliyetlerine oradan da mamul maliyetlere intikal ettirmek gerekir.

Bu manadan hareketle şirketlerimiz, politikalarına ek olarak çevrecilik alanında:

## **Doğal kaynakların ve malzemelerin etkin kullanılmasını gerçekleştirerek;**

- Atıkların azaltılmasını ve zararsız hale gelmesini sağlamayı
- Geri dönüşümü arttırmayı
- Planlanan yatırımlarda çevre faktörünü ön planda tutmayı

- Eğitimle çalışanların çevre bilincini geliştirmeyi
- Yasal yükümlülüklerini yerine getirmeyi ve bu konuları çevreci bir anlayışla sürekli geliştirmeyi çevre politikası olarak benimsemelidir.

Bu politikalar çerçevesinde şirket yönetimleri;

- Katı atıklar ve bertaraf yöntemleri
- Atık sular
- Tehlikeli atıklar
- Emisyonlar
- Gürültü ve toz ölçümleri
- İşçi sağlığı ve iş güvenliği
- Acil durumlarda çevre etkilerinin önlenmesi
- Tasarruf çalışmaları planlamasını yapılmalıdır.

Şirketler bu amaç ve hedefleri belirlerken;

- Yasal düzenlemeler
- Çevreye etkisi olan faaliyetler (ürün, hizmet ve faaliyetlerin toprak, su ve havaya olan etkileri ile madde ve enerji dönüşümlerinin değerlendirilmesi )
- Üretim kapasitesi
- Teknolojik ve finansal olanaklar
- İlgili tarafların görüşleri göz önünde bulundurulmalıdır.

Şu unutulmamalıdır ki; çevreye verilen zarar bir şekilde dönüp dolaşıp mamulümüze, şahsımıza ve an önemlisi gelecek neslimize etki edeceğinden gereken tedbir ve yatırımların her yönden bir an önce alınmasında fayda vardır.

Maliyet muhasebesi açısından da çevre muhasebesinde yer alacak hesaplar ise hesap planında şöyle sıralanmalıdır.

#### **Çevre kirliliğini önleme açısından:**

- Alınan ham maddeler,
- Şirket içi personel giderleri (işçi sağlığı ve eğitimi)
- Müşavirlik ve taşeron giderleri
- Yasal yerlere ödenen nakdi giderler
- Teknolojik giderler
- Finansal giderler
- Diğer giderler olarak belirlenebilir.

#### **ÖRNEK:**

İşletme çevre kirliliğini önleme için atık maddelerinde kullanılmak üzere 500.000.000TL tutarında hammadde peşin satın aldı.

----- ./-----		
150.00.090 – Çevre Mlz.	500.000.000	
191 – İnd. KDV %15	75.000.000	
	100 Kasa	575.000.000
----- ./-----		

olarak kayıt yapılmalıdır.

**Bu malzemevi stoktan çektiğimiz zaman;**

İmalatımızı veya hizmetimizi direkt ilgilendiriyorsa 730 veya 740 hesapta, ilgilendirmiyorsa 770 hesapta işlem görmelidir. Ayrıca bu malzemenin hangi birime çıkışı yapılıyorsa gider yeri ve çeşidi de belirtilir.

Bilindiği gibi bir diğeri hesap planına doğru kaydedebilmek için gider ne için yapılıyor ve de ne çeşit bir gider yapılıyor sorularına cevap vermemiz gerekiyor. Bu prensiple hesap planımız şöyle oluşur.

<b><u>Fonksiyonel Gider</u></b>	<b><u>Gider Yeri</u></b>	<b><u>Gider Çeşidi</u></b>
710	10	0

Gider çeşidinden sonra gelmek üzere;

- 0 Direkt ilk maddeler
- 1 Yardımcı maddeler
- 2 İşletme malzemeleri
- 3 Ambalaj malzemesi
- 4 Yedek parça
- 5 Diğer malzemeler
  
- 60 Kalitesizliği önleme madde ve malzemeleri
- 61 Kalite değerlendirme madde ve malzemesi
- 62 İç başarısızlık madde ve malzeme maliyeti
  
- 730 – 740
- 70 Üretimi etkileyen çevre madde ve malzemeleri
- 71 Kaliteyi etkileyen çevre madde ve malzemeleri

<b><u>Fonksiyonel Gider</u></b>	<b><u>Gider Yeri</u></b>	<b><u>Gider Çeşidi</u></b>
720	10	2

- 60 Kalitesizliği önleme işçiliği
- 61 Değerlendirme işçiliği
- 62 İç başarısızlık işçiliği
- 63 Çevre etkisinden dolayı üretimi iyileştirici işçilik
- 64 Çevre etkisinden dolayı üretim kalitesini değerlendirme işçiliği
- 65 Çevre etkisinden dolayı iç başarısızlık işçiliği

**Fonksiyonel Gider**

760

**Gider Yeri**

10

**Gider Çeşidi**

4

60 Dış başarısızlık

İç başarısızlık uygunsuzluk maliyeti olup, üretim içinde yer alır. Dış başarısızlık ise üretimden sonra meydana gelir.

Bu mantıktan hareketle hem sanayi hem de ticari faaliyette olan işletmeler çevre için hesap planında ilgili hesapları açmak zorundadırlar.

Kalite maliyetlerinde;

- a. Bozuk ürün
- b. Kusurlu üretim
- c. Atık

Değişken maliyetlere etki etmektedir. Bozuk ürün ve kusurlu üretim tekrar bir proteze tabi tutularak mamul hale dönüşebilir veya esas mamulün altında bir fiyatla satılabilir.

Çevre muhasebesinin esasını teşkil eden atıklar ve bunun yanında üretimden evvel, üretim esnasında ve üretimden sonra çevreye verilen zararları işletme bilmek ve bunları gidermek zorundadır.

Firmada çevre bilinci yerleştirilirken amaç ve hedefler belirlenmeli ve bunların gelişim aşamaları politika, yaşama, iş fırsatları, teknik / operasyonel ekonomik gereksinimler ve ilgili tarafların görüşleri şeklinde olmalıdır.



## NASIL BİR GENEL TEBLİĞ ?

**Kenan ERCAN**  
**Serbest Muhasebeci Mali Müşavir**

Menkul sermaye iratlarındaki stopajın mahsubuyla ilgili eskiden beri uygulanan yöntem, Maliye Bakanlığı'nın 220 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile inanılmaz bir biçimde değiştirilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 121. maddesi hükmüne göre şimdiye kadar, stopaj yapılan vergilerin tümü, beyan edilen gelir ve kazançlar üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmekteydi. 220 seri no.lu G.V. Tebliği ile doğru olan görüş değiştirilmiş arındırmanın yalnız gelir ve kazançlarla değil vergi kesintilerinde de yapılması öngörülmüştür. Üstelik bu uygulamanın geçmişe dönük yapılması hükme bağlanmıştır. Yani, yılın başında faizlerden %44 vergi alacağını söyleyen bir kurumun yıl sonunda %99 üzerinden vergi alacağını söylemesi kişiler üzerinde büyük tedirginlik yaratmıştır. Üstelik, kaynağında stopajı yapıp vergisi alınan bir gelir için, kişileri yeniden beyanname verip vergi ödemeye mecbur kılan bu düşünce, geçimini biraz da olsa ek faiz gelirine bağlayan bir çok işçi ve memur emeklisini küstürmekten öte bir şey getirememiştir.

Söz konusu tebliği yayınlayan Bakanlık, 1997 yılı başından itibaren kanun koruyucunun öngördüğü gerçek menkul sermaye iradının tespit edilerek vergilendirilmesi hükmünü görmezlikten gelmiştir. Oysa istisna bir **gelirdir**. Beyannamede yer almayan bir gelir bölümüne ait vergi kesintisinin mahsubu da söz konusu olamaz. Menkul sermaye iratlarında, bilindiği üzere vergi kesintisi gayri safi tutarlar üzerinden yapılmaktadır. Aynı gelir, beyannamede ise safi tutar üzerinden gösterilir ve önceden stopajı yapılan vergileri beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir. Bakanlık, yayınladığı 220 seri no.lu Gelir Vergisi Tebliği ile bu hükme de ters düşmüş, giderlerden de gelir vergisi alınmasına öngörmüştür. Yani, enflasyon indirimine isabet eden vergi kesintisi çıkan vergiden mahsup edilemez denmiştir.

Tebliğin ilgili bölümü aynen şu şekildedir. “..... menkul sermaye iratlarının indirim oranı uygulanması suretiyle bulunan kısmının gelir vergisinden müstesna olduğu belirtilmiş ve bu istisnanın tevkif yoluyla kesilen vergiye şumulü olmadığı hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, vergiden istisna edilen kazanç ve iratlar üzerinden kesilen vergiler nihai vergi niteliğini kazanmaktadır. Bu hükümler çerçevesinde, indirim oranı uygulanan menkul sermaye iratlarının yıllık beyanname ile beyan edilmesi sırasında sadece beyannamede gösterilen kısım üzerinden yapılan vergi kesintisinin mahsup ve iadesi yapılabilecektir.”

Geriye dönük getirilen bu uygulama, faiz geliriyle geçimini sağlayan ve vergisini kaynağında ödeyen önemli çoğunluğu son derece rahatsız etmiştir. Bu kesim içersinde emekli işçi ve memurlar büyük çoğunluğu oluşturmaktadır. Böylesine yanlış bir uygulamadan hemen vazgeçilmeli mükelleflerin ihtirazı kayıtlı beyanname vermesi önlenmelidir.

Daha önce yayımlanan başka bir yazımızda da belirttiğimiz gibi bu tür uygulamalar vergi mahkemeleri ve Danıştay kanallarından geçerek büyük zaman kayıplarına neden olmaktadır. Bakanlık bu sonucu mutlaka düşünmelidir.

## TEMİNAT MEKTUPLARI

**M. Vefa Toroslu**  
**Eti Finans Kiralama A.Ş.**  
**Genel Müdür Yardımcısı**

### 1 - TANIM

Teminat mektubu, kamu veya özel bir kuruluşa veya bir gerçek kişiye karşı bir işin yapılması, bir borcun ödenmesi, bir taahhüdün yerine getirilmesi için müteahhit veya borçlu lehine bankanın belli bir miktar para için kefilliğini sağlayan mektuptur.

Teminat mektubu niteliği ve anlamı bakımından lehine mektup verilen kimseye bankanın kefil olması demektir. Teminat mektubunu veren bankanın bu mektuba karşılık lehine mektup verilen kimseden kefalet veya maddi teminat alması doğaldır.

Banka teminat mektubu vermekle kendi saygınlığını ve güvenilirliğini müşterisinin emrine veriyor demektir. Burada bir kredi veya nakit para verme sözü olmadığı için faiz alınması da söz konusu olamaz. Bunun yerine banka verdiği teminat mektubu karşılığında müşterisinden belli bir oranda komisyon tahsil etmektedir.

### 2 - TEMİNAT MEKTUPLARININ TARAFLARI

Teminat mektuplarında üç taraf bulunmaktadır. Bunlar şu şekildedir;

**Muhatap :** Teminat mektubu güvencesi ile iş yaptırmak isteyen kişi ya da kuruluştur. Bankalar teminat mektuplarını bu kişilere hitaben düzenlerler.

**Lehdar :** Muhatabın yaptırmak istediği işi üstlenen veya açtığı ihaleye giren kişi ya da kuruluştur. Bankadan muhataba hitaben teminat mektubu düzenlenmesini isteyen ve aynı zamanda bankanın müşterisi olan kişidir.

**Banka :** Lehdar ile muhatap arasındaki iş ilişkisinde muhatabın uğrayabileceği muhtemel zararları düzenlediği teminat mektubu ile garanti altına alan taraftır.

### 3 - TEMİNAT MEKTUPLARININ ÇEŞİTLERİ

#### 3.1. Biçimlerine Göre Teminat Mektubu Çeşitleri

##### 3.1.1. Geçici Teminat Mektupları

Geçici teminat mektupları bir ihaleye katılmak için, ihale makamına hitaben verilen mektuplardır. Geçici teminat mektubu ile genellikle lehdarın, üzerinde kaldığı takdirde ihale ile ilgili sözleşmeyi imzalayacağı ve kesin teminat mektubunu vereceği garanti edilmektedir.

İhale kendisinde kalan müteahhit, 15 gün içinde geçici teminatı kesin teminata

çevirmeye, sözleşme yapamaya ve noterliğe tescil ettirerek ilgili makama vermeye zorunludur. Müteahhitler bu zorunluluğa uymazlar ve sözleşmenin imzalanmasına yanaşmazlarsa, protesto çekmeye gerek kalmadan ihale feshedilir. Ve geçici teminat mektubu tahsil edilerek hazineye irat kaydedilir.

Kesin teminat mektubu alınması durumunda taahhüt edilen durum yerine getirildiğinden geçici teminat mektubu iade edilir.

### **3.1.2. Kesin Teminat Mektupları**

Kesin teminat mektubu, muhatap daireye karşı taahhüt edilen işin sözleşmeye uygun olarak zamanında ve kusursuz bir şekilde ifa edilmemesi halinde mektupta belirtilen tutarın ödeneceği taahhüdünü içerir.

Lehdar sözleşme hükümlerini imzaladıktan sonra yükümlülüğünden vazgeçerse veya yükümlülüğünü sözleşme ve şartname hükümlerine uygun olarak yerine getirmese, idare teminat mektubunu işleme koyacaktır.

Lehdarın sözleşme hükümlerini yerine getirmesi üzerine ihaleyi yapan kuruluş kesin teminat mektubunu iade eder.

### **3.1.3. Avans Teminat Mektupları**

İhale edilen bazı büyük ölçekli işlerde, müteahhitler avansa ihtiyaç duymaktadırlar. İhaleyi yapan kuruluşun avans ödemeyi kabul etmesi durumunda avans teminat mektubu karşılığında hak edişlerden mahsup edilmek üzere müteahhide avans ödemesi yapılır.

Müteahhit taahhütlerini yerine getirdikçe idare avansı hak edişlerinden ötürü doğan alacaklarına sayarak geri alır. Eğer müteahhit taahhütlerini yerine getirmez ise avans teminat mektubu idare tarafından tahsil edilir.

### **3.1.4. Serbest Konulu Teminat Mektupları**

2886 Sayılı Devlet İhale Yasası kapsamı dışında kalan işleri garanti etmek için ve bu yasada belirtilmeyen tüm gerçek ve tüzel kişilere hitaben kesin, geçici ve avans nitelikli olabilen ve değişik konularda hazırlanabilen teminat mektuplarıdır.

## **3.2. Sürelerine Göre Teminat Mektubu Çeşitleri**

### **3.2.1. Süresiz Teminat Mektupları**

Üzerinde belirli bir geçerlilik süresi taşımayan mektuplardır. Bu mektuplar süresiz olarak yürürlükte kalmaktadır. 2886 Sayılı Devlet İhale Yasası gereği, bu yasa kapsamındaki işler için verilecek teminat mektubunun süresiz olması riskin doğumunun belirli bir zaman dilimi ile sınırlandırılmaması anlamına gelir.

Süresiz teminat mektuplarında zamanaşımı süresi riskin ortaya çıktığı tarihten başlayarak 10 yıllık bir süreyi kapsar. Süresiz teminat mektuplarında bankaların sorumluluğu zamanaşımı süresi sonuna kadar devam eder.

### **3.2.2. Süreli Teminat Mektupları**

Belirli bir süre için yürürlükte kalan, dolayısıyla bir vade taşıyan mektuplardır. Üzerinde “vade kadar başvurulmadığı takdirde hükümsüzdür” kaydı taşıyan teminat mektuplarında bankaların sorumluluğu vade bitiminden itibaren son bulacaktır. Bankalar bu verilen tarihten sonra teminat mektubunu resen iptal edebileceklerdir.

### **3.3. Limitlerine Göre Teminat Mektubu Çeşitleri**

#### **3.3.1. Limit İçi Teminat Mektupları**

2886 Sayılı Devlet İhale Yasasının birinci maddesine giren genel bütçeye dahil dairelerle, katma bütçeli idareler ve özel idare ve belediyelerin alım, satımı hizmet, yapım, kira, trampa, mülkiyetten gayri aynı hak tesisi ve taşıma işleri için yukarıda belirtilen daire ve müesseselerinde hitaben bu daireleri karşı taahhüde girenler lehine düzenlenen teminat mektuplarıdır.

2886 Sayılı Devlet İhale Yasasının birinci teminat mektubunun limitli olarak verilebilmesi için muhatabın resmi bir daire veya müessese olması ve mektuba esas konulan bu yasa kapsamına giren işlerden olması gerekmektedir.

#### **3.3.2. Limit Dışı Teminat Mektupları**

2886 Sayılı Devler İhale Yasasının kapsamı dışında kalan aşağıdaki işlemler için verilen teminat mektupları limit dışı olarak düzenlenir.

- İcra ertelenmesi, ihtiyati tedbir, İhtiyari haciz konularında mahkemelere verilmek üzere düzenlene teminat mektupları.
- Vergi ve ceza tahakkuklarının ertelenmesi için gümrük idarelerine hitaben düzenlene teminat mektupları.
- Vadeli satışlarda Tekel idaresine hitaben düzenlenen teminat mektupları.
- Geçici ithalat yolu ile yurda ithal edilen maddelerin gümrük vergilerini teminen, fiktif antrepo temin, vergi ertelenmesi ve taksitlendirilmesi için gümrük idarelerine verilen teminat mektupları.
- Nato ortak altyapı programları çerçevesinde ülkemizde yapılacak ilgili işler için verilecek teminat mektupları.
- Her ne iş için olursa olsun diğer gerçek ve tüzel kişilere verilecek teminat mektupları.

### **3.4. Karşılık Yönünden Teminat Mektubu Çeşitleri**

#### **3.4.1. Yabancı Bankalar Kontrgarantisi İle Verilen Teminat Mektupları**

Yabancı bir bankanın herhangi bir gerçek veya tüzel kişi lehine herhangi bir bankanın bir teminat mektubu vermesini istemesi ve bu mektubun tazmini halinde mektup bedelinin kendisi tarafından ödeneceğini belirten yazılı beyanın bulunması durumunda düzenlene teminat mektuplarıdır.

### 3.4.2. Şahsi Teminat Karşılığı Verilen Teminat Mektupları

- a) **Kefalet Karşılığı Verilen Mektuplar** : Bir veya birkaç gerçek veya tüzel kişinin kefaleti karşılığında verilen mektuplardır.
- b) **Açık Kredi Şeklinde Verilen Tel İmzalı Mektuplar** : Lehdarın şahsi imzası karşılığı verilen mektuplardır. Bu tür mektuplarda teminat lehdarın itibarından ibarettir.

### 3.4.3. Maddi Teminat Karşılığı Verilen Teminat Mektupları

- a) **Nakit Karşılığı Verilen Mektuplar** : Müşteri tarafından verilecek teminat mektubu tutarı kadar bankaya para yatırılır. Bu para banka tarafından teminat mektubu iade edilene kadar bloke edilir.
- b) **Menkul Rehni Karşılığı Verilen Mektuplar** : Ticari işletme rehni, hisse senetleri ve tahviller rehni, altın, gümüş gibi değerli madenler rehni, ticari malların rehni ve herhangi bir alacağın temlik karşılığında verilen mektuplardır.

## 4- TEMİNAT MEKTUPLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

4

### 4.1. Teminat Mektupları İle İlgili Hesaplar

#### 4.1.1. Nazım Hesaplar

Nazım hesaplar, işletmenin varlık ve kaynaklarını doğrudan doğruya ilgilendirmeyen, fakat bilinmesi gereken ve izlenmesi gereken olan bilgilerin kaydedildiği hesaplardır. Nazım hesaplar bilançoda, bilanço alt toplamlarının altında gösterilir. Nazım hesaplara kaydedilmiş olan konuların ortadan kalkması durumunda daha önce yapılmış olan kayıtlar ters kayıt ile iptal edilir. Nazım hesaplar aynı zamanda borçlu ve alacaklı olarak çalışırlar. Bunun için Borçlu Nazım Hesaplar ve Alacaklı Nazım Hesaplar olarak iki guruba ayrılırlar.

### 4.2. Teminat Mektupları İle İlgili Hesap Planı

900	BORÇLU NAZIM HESAPLAR
900 01	Teminat Mektuplarından Alacaklar
900 01 01	Teminat Mektubu Verilenler
900 01 02	Teslim Alınan Teminat Mektupları
950	ALACAKLI NAZIM HESAPLAR
950 01	Teminat Mektuplarından Borçlar
950 01 01	Teminat Mektubu Alınan Bankalar
950 01 02	Teminat Mektubu Verenler

### 4.3. Teminat Mektuplarının Muhasebeleştirilmesi

#### 4.3.1. Alınan Teminat Mektuplarının Muhasebeleştirilmesi

----- / -----  
900 BORÇLU NAZIM HESAPLAR  
900 01 Teminat Mektuplarından Alacaklar  
900 01 02 Teslim Alınan Teminat Mektupları

950 ALACAKLI NAZIM HESAPLAR  
950 01 Teminat Mektuplarından Borçlar  
950 01 02 Teminat Mektubu Verenler

Teminat mektubu teslim alınması

----- / -----

Üçüncü bir kişiden teminat mektubu alındığı zaman alınan teminat mektubunun tutarı kadar 900 01 02 nolu hesaba borç kaydedilir, karşılığında aynı tutar kadar 950 01 12 nolu hesaba alacak kaydedilir.

----- / -----  
950 ALACAKLI NAZIM HESAPLAR  
950 01 Teminat mektuplarından Borçlar  
950 01 02 Teminat Mektubu Verenler

900 BORÇLU NAZIM HESAPLAR  
900 01 Teminat Mektuplarından Alacaklar  
900 01 02 Teslim Alınan Teminat Mektupları

Teminat mektubunun iade edilmesi

----- / -----

Alınan teminat mektupları ilgisine iade edildiği zaman teminat mektubunun tutarı kadar 950 01 02 nolu hesaba borç kaydedilir, karşılığında aynı tutar kadar 900 01 02 nolu hesaba alacak kaydedilir.

#### 4.3.2. Verilen Teminat Mektuplarının Muhasebeleştirilmesi

----- / -----  
900 BORÇLU NAZIM HESAPLAR  
900 01 Teminat Mektuplarından Alacaklar  
900 01 01 Teminat Mektubu Verilenler

950 FİNANSMAN GİDERLERİ  
950 01 Teminat Mektuplarından Borçlar  
950 01 01 Teminat Mektubu Alınan Bankalar

Teminat mektubu verilmesi

----- / -----

Üçüncü bir kişiye teminat mektubu verildiği zaman verilen teminat mektubunun tutarı kadar 900 01 01 nolu hesaba borç kaydedilir, karşılığında aynı tutar kadar 950 01 01 nolu hesaba borç kaydedilir.

----- / -----  
780 FİNANSMAN GİDERLERİ  
780 01 Teminat Mektubu Masrafları

102 BANKALAR  
102 01 X Bankası

Teminat mektubu masrafları

----- / -----

Teminat mektubu ile ilgili olarak devre komisyonu ödendiği zaman, ödenen tutar kadar 780 nolu hesaba borç kaydedilir, karşılığında 102 nolu hesaba alacak kaydedilir.

----- / -----  
950 ALACAKLI NAZIM HESAPLAR  
950 01 Teminat Mektuplarından Borçlar  
950 01 01 Teminat Mektubu Alınan Bankalar

900 BORÇLU NAZIM HESAPLAR  
900 01 Teminat Mektuplarından Alacaklar  
900 01 01 teminat Mektubu Verilenler

Teminat mektubunun iade alınması

----- / -----

Teminat mektubu lehdardan alınıp bankaya iade edildiği zaman teminat mektubu tutarı kadar 950 nolu hesaba borç kaydedilir, karşılığında 900 nolu hesaba alacak kaydedilir.



## **4369 SAYILI KANUN İLE KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER**

**Hikmet KABUK**  
**Serbest Muhasebeci Mali Müşavir**

Birçok vergi kanununda değişiklik yapan 4369 sayılı kanun ile katma değer vergisi kanununda da değişiklikler yapılmıştır.

### **a) Teşvik belgeli Makine ve Teçhizat Yatırımlarına İlişkin İstisna**

Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri Katma Değer Vergisinden istisna edilmiştir.

Buna göre yatırım teşvik belgesi yer alan mallardan makine ve teçhizat niteliği taşıyanların yurt içi teslimleri ve ithalinde 01.08.1998 tarihinden itibaren KDV uygulanmayacaktır. Bir sabit kıymetin istisnadan yararlanabilmesi için mutlaka mal ve hizmet üretiminde kullanılması gerekmektedir. İstisna uygulaması 01.08.1998 tarihinden önceki yatırım teşvik belgeleri içinde geçerlidir.

Getirilen istisna tam istisna olduğundan istisna kapsamında makine ve teçhizat teslim edenler bu makine ve teçhizatın alımı ve imalinde yükledikleri KDV' yi indirim konusu yapacaklardır. İndirilemeyen KDV ise nakden veya mahsuben iade alınabilecektir. 29.07.1998 tarihinden önce alınan yatırım teşvik belgelerindeki mallardan makine ve teçhizat niteliği taşımayanların KDV erteleme uygulaması devam edecektir.

### **b) Külçe Gümüş ve Gümüşten Mamul Eşya Teslimlerine İlişkin İstisna**

Külçe gümüş teslimleri 01.08.1998 tarihinden itibaren KDV' den istisna edilmiştir.

Gümüşten mamul veya gümüş ihtiva eden eşyalar ile sikke gümüş teslimlerinde ve ithalatında KDV matrahı, teslim bedelinden eşyanın bünyesinde yer alan külçe gümüş bedeli düşüldükten sonra kalan miktar olacaktır. Külçe gümüş birim değeri olarak şu anda Etibank tarafından belirlenen fiyat, gümüş borsasının faaliyete geçmesinden sonra ise borsada oluşan fiyat esas alınacaktır.

### **c) Organize Sanayi Bölgeleri ve Küçük Sanayi Sitelerinde Arsa ve İşyeri Teslimlerine İlişkin İstisna**

Organize sanayi bölgeleri ve küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri 01.08.1998 tarihinden itibaren KDV' den istisna edilmiştir. Müteşebbis heyet, kooperatif veya diğer isimler altında oluşturulan iktisadi işletmelerin organize sanayi bölgesi ve site dışındaki arsa ve işyeri teslimleri ile organize sanayi bölgesi içindeki arsa ve işyeri dışındaki mal ve hizmet teslimleri KDV' ne tabidir.

### **d) Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimlerine İlişkin İstisna**

Konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri 01.08.1998 tarihinden itibaren

KDV' den istisna edilmiştir.

Bu istisna sürekli olup, teslim edilen konutların net alanına ilişkin bir sınırlama yoktur. 4369 sayılı kanunla getirilen istisna sadece konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacağı konut teslimleri ile ilgilidir. Yoksa diğer konut teslimlerinde, net alanı 150 m<sup>2</sup>' den küçük olan konutlar için %1, büyük olanlar için %15 oranında KDV uygulamasına devam edecektir.

#### **e) Konutlara İlişkin İnşaat Taahhüt İşlerine Yönelik Geçici İstisna**

4369 sayılı kanunun yayınlandığı tarihten önce bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara . ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri ile sadece 150 m<sup>2</sup>' yi aşmayan konutlar için kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ile belediyelere yapılan inşaat taahhüt işleri 01.01.1998 tarihinden geçerli olmak üzere KDV' den istisna edilmiştir.

#### **f) İndirimli Orana Tabi Mal ve Hizmet Teslimi İle Uğraşanlara İlişkin KDV İadesi**

İndirimli oranda (%1 veya %8) vergiye tabi mal ve hizmet teslimleri ile uğraşan KDV mükellefleri, yüklendikleri KDV' lerinden yıl içinde indiremedikleri tutarın Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan kısmı 01.01.1998 tarihinden itibaren iade olunacaktır. KDV iadesi ay bazında değil yıl bazında yapılacaktır. Böylece yalnızca temel gıda maddeleri teslimi ile uğraşan mükelleflere uygulanan KDV iadesi, 01.01.1998 tarihinden itibaren %1 veya %8 oranında KDV' ye tabi mal ve hizmet teslimleri ile uğraşan tüm mükelleflere uygulanacaktır. 4369 sayılı kanuna eklenen geçici madde ile indirimli oranda vergilendirilen mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak 31.08.1998 tarihine kadar indirilemeyen KDV giderlere alınabilecektir. Temel gıda maddeleri dışında olmak üzere gider yazılmayan KDV tutarı iade edilmeyecektir. Bu geçici maddenin uygulama tarihi 01.01.1998 olduğu için, 31.01.1998 tarihi itibarıyla gidere yazılmak istenen KDV tutarı bulunacak ve geçici bir hesapta bekledikten sonra 1999 yılında giderlere intikal ettirilecektir.

#### **g) Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlere İlişkin KDV İndirimi**

Katma Değer Vergisi Kanununun 31. maddesi 4369 sayılı kanunun 82. maddesi ile, 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırıldığı için, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin KDV' si bir defada indirilebilecektir.

#### **h) Dahilde İşleme Belgesi Olan Firmalara KDV Ertelemesi**

Dahilde işleme ve geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin 31.12.2008 tarihine kadar tesliminde, tecil terkin uygulaması getirme konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

Bakanlar Kurulu bu yetkisini 10.09.1998 tarih ve 98/11766 nolu kararı ile tekstil firmaları için kullanılmıştır.

### **SONUÇ**

KDV kanununda 4369 sayılı yasa ile yapılan değişiklikler genel olarak değerlendirildiğinde, Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin KDV' lerinin üç yılda üç eşit taksitle değil de bir defada indirilmesi mükelleflerin enflasyon karşısında kayıplarını

önleyecektir. Çünkü mükellefin ödediği vergiyi indirememesi KDV Kanununun ruhuna aykırı bir uygulama idi.

Yatırım teşvik belgesi kapsamında alınan mal ve hizmet üretiminde kullanılan sabit kıymet alışlarının KDV' den istisna edilmesi mükelleflerin daha önce uygulanan erteleme nedeniyle bürokratik sorunlara uğraşmasını sağlayacaktır.

Düşük oranlı mal ve hizmet teslimi ile uğraşan mükellefin genel oranlı veya yüksek oranlı mal ve hizmet alışları nedeniyle üzerlerinde finansal olarak ciddi yük getiren KDV' nin iade edilmesi ülkemizde vergi sisteminin oturmasına katkı sağlayacaktır. Vergi sistemimizdeki buna benzer haksız uygulamalarının yeniden düzenlemeleri mükelleflerin vergiye daha sıcak bakmalarını sağlayacaktır.

# ENERJİ TASARRUFU VE TESİSLERİN YAĞMALANMASINA MUHASEBE DÜNYASINDAN BAKIŞ

## İSMMMO ÇEVRE KOMİSYONU

Biz serbest muhasebeci ve mali müşavirler olarak muhasebe mesleğini sosyal bir olgu gören anlayışla ekonomik olayların yalnızca kaydıyla değil, onların sosyal fayda ve maliyetleriyle de ilgilenilmesi gerektiğine inanıyoruz. Bu nedenle 55. Hükümet Enerji Bakanı Cumhuriyet Ersümer' in giderayak imzaladığı "elektrik dağıtım bölgeleri ve termik santrallerin satışına ilişkin sözleşmeler için 56. Hükümet Enerji Bakanı Prof. Dr. Sn. Ziya Aktaş' ın tutumunu merakla bekliyoruz.

Enerji tasarrufunun ön şartı elimizdeki tesis ve kaynakları verimli kullanmaktan geçer. Ancak yapılan faaliyetlerin hiçte öyle olmadığına biz sorumlu mali meslek mensupları olarak üzülenek şahit oluyoruz.

Elektrik dağıtım şebekelerinin işletme hakkını 30 yıllığına, santrallerin işletme hakkının 20 yıllığına devredilmesinin, abonelerin ödediği tesise iştirak bedellerinin devir sırasında şirketlere aktarılmasının, devir bedellerini tesisleri yapan kurum olan TEDAŞ' a ödenmesi gerekirken Elektrik enerji Fonuna aktarılmasının, yurttaşlarımızın vergileriyle yapılan tesislerin, yine yurttaşlarımızın ödeyeceği paralar karşılığında kimi ayrıcalıklı kuruluşlara aktarılması değil midir ?

Yeni Enerji Bakanımız Prof. Dr. Sn. Ziya Aktaş 1978 yılında 20 metre önündeki cepheden gördüğü bir olayı yandan gördüm deyip görmezlikten geldiği gibi bu tesislerin de yağmalanmasını görmezlikten mi gelecek ?

Aşağıda vereceğimiz bilgiler doğrultusunda, kamu mallarının gerek ihale gerekse özelleştirme yoluyla karar veren veya ihale eden yöneticilerin kar amacı mı, zarar mı, yağmalama mı yaptıklarının değerlendirmesini kamuoyuna bırakıyoruz.

Satışı durdurulsa da niyetin iyice ortaya çıkartılması açısından Antalya TEDAŞ' la başlamak isteriz. Antalya TEDAŞ' ın değeri: İletim hatları, direkler, trafolar, ambarlar, elektrik malzemelerinin tahmini bedeli ; 450 milyar lira. Birikmiş depozitoları; 403 milyar lira. Burası yaklaşık 146 milyar liraya, ayda 203 milyon lira ödemeli 60 yıllığına satılmak istendi. İlginç bir diğer yanı ihaleyi alan şirket ilk öder ödemez depozitoları kullanma konumunda. Çalışana da saygılı olacak, toplu işten çıkarma yapmayacak (bir defada 10 kişiden fazla atmayacak). Bu Antalya' da yaşandı ve çalışanlar hale tedirgin. Gelelim 14 elektrik dağıtım bölgesi, 8 santral sözleşmesini imzaladığını açıklayan eski enerji Bakanımız uygulamalarına.

- Devirden sonra ortaya çıkacak idari ve hukuki sorunlarda zarar TEAŞ tarafından şirketlere ödenecek,
- Devredilecek tesislerin dış kredilerini TEAŞ üstlenecek.
- Çalışanların iş güvenliğiyle ilgili açık bir hüküm olmadığı gibi işten atılmaları durumunda tazminatları da TEAŞ ödeyecek.

- İşletme hakkı devir süreleri dolduktan sonra şirketler geriye yalnızca aldıkları tesisi iade edecekler, yaptıkları yatırımların paralarını tarifeye zaten alacak olmalarına karşın teslim etmeyerek, ikinci bir rant elde edebilecekler.
- Tesislerin sigortası söz konusu değil.
- Elektrik Enerjisi Fonu özel sektöre kredi vermek ve her bölgede tek tip tarifenin uygulanmasında sübvansiyon mekanizmasının işletilmesi için yeniden yapılandırıldı. İşte işletme hakkı devir bedellerinin bu fona ödenecek olması özel sektörün bir cebinden çıkan parasının diğer cebine aktarılması anlamına gelmektedir. Kaldı ki TEDAŞ' ın yaptığı yatırımlar nedeniyle dış kredi borcu mevcuttur. Bu durumda kamu kurumunu batırılmasının bir başka yolu bu mudur diye düşünebiliriz.

Elektrik dağıtım bölgeleriyle termik santrallerin satışına ilişkin eski enerji bakanı Cumhuriyet ERŞÜMER tarafından sözleşmeleri imzalanan kuruluşlar arasında tanıdık isimler var. Kimi usulsüzlükler ve yolsuzluklar hakkında göz altına alınan Turgay CİNER' den, Türk Bank ihalesinde komisyon karşılığı Genç TV' yi aldığı belirtilen Kamuran GENÇTÜRK, RTÜK yasasına aykırılığı oluşturmasına rağmen CTV' nin sahibi Ceylan Holding gibi kuruluşlar var.

Seçimlerin yapılmasına kısa bir süre kaldığı için biten METRO ihalesinin zarfını dahi açmayıp, zarfın açılmasını seçilecek başkana bırakmayı bir devlet ciddiyeti ve etiği anlayışını hatırlayarak yolsuzlukla suçlanıp gensoruya düşürülen bir hükümetin bakanının düşürüldükten sonra ve görevi teslim etmeden önce, DANIŞTAY tarafından 4 termik santral, 6 elektrik dağıtım bölgesinin onayının geçmesine rağmen, aşağıda kimilerinin rakamlarla ifade edildiği 14 elektrik dağıtım bölgesi, 8 santral sözleşmesini imzalamasının ahlaki değerlendirmesini siz kamuoyuna bırakıyoruz.

- ÇAYIRHAN Termik Santrali :  
Kuruluş maliyeti 450 Milyon dolar. Devir bedeli 75 milyon dolar  
Devir alacak Park Holding (Turgay CİNER) Bu bedel santralin 20 yıllık karının yalnızca % 11' ini oluşturuyor.
- YATAĞAN, YENİKÖY ve KEMERKÖY Termik Santralleri :  
Yatağan: Kuruluş maliyeti 945 milyon dolar. Devir 160 milyon dolar.  
Yeniköy : Kuruluş maliyeti 630 milyon dolar. Devir 100 milyon dolar.  
Yatağan termik santrali 20 yıllık karının %10' una, yeniköy, 20 yıllık karının yalnızca %9' u bir bedelle Bayındır İnşaat (Kamuran ÇÖRTÜK), National Power, Mimag İnşaat, Pacificorp gurubuna satılacak.
- 11 NOLU KOCAELİ – GEBZE Bölgesi :  
Karı 3 trilyon 107 milyar lira. Devir bedeli, 155 milyon dolar. Devir alacak kuruluş Ceydaş (CEYLAN HOLDİNG)
- 12 NOLU SAKARYA BOLU  
Karı 1 trilyon 380 milyar lira. Devir bedeli 70 milyon dolar. Devir alacak kuruluş, Işık Telekom
- 13 NOLU ANKARA – KIRIKKALE



## PRATİK BİLGİLER

### \* KIDEM TAZMİNATI TAVANI

1.1.1999 tarihinden itibaren 286.341.250

### \* SİGORTA PİRİMİNE ESAS TAVAN ÜCRETİ

1.1.1999 tarihinden itibaren (günlük) 5.007.450

1.1.1999 tarihinden itibaren (aylık) 150.223.500

### \* SİGORTA PİRİMİNE ESAS TABAN ÜCRETİ

1.1.1999 tarihinden itibaren (günlük) 3.112.200

1.1.199 tarihinden itibaren (aylık) 93.366.000

Sigortalının ücreti:

- Sigortalının tabanı ile tavanı arasında ise alınması üzerinden,

- Sigortanın tavanından yüksek ise sigortanın tavanından,

- Sigortanın tabanından düşük ise sigortanın tabanından,

sigorta primi kesilir.

( Ücretin Sigorta tabanından düşük olması halinde sigortanın tabanı ile işçi ücreti arasındaki farkın işçi primi işverence ödenir.)

### \* ASGARİ ÜCRET TUTARI

**1.1.1999 – 30.6.1999**

16 yaşından büyükler için 78.075.000

16 yaşından küçükler için 66.363.750

**1.7.1999 – 31.12.1999**

16 yaşından büyükler için 93.600.000

16 yaşından küçükler için 79.560.000

### \* ÇIRAKLARA VERİLECEK ASGARİ AYLIK ÜCRET

**1.1.1999 – 30.6.1999 tarihleri arasında:**

16 yaşından büyükler için 23.422.500

16 yaşından küçükler için 19.909.125

**1.7.1999 – 31.12.1999 tarihleri arasında:**

16 yaşından büyükler için 28.080.000

16 yaşından küçükler için 23.868.000

### \* TASARRUFU TEŞVİK KESİNTİSİ

İşçi % 2

İşveren % 3

Çocuk zammı 1.1.1999 tarihinden itibaren (50 x 9975=) 498.750

Cenaze Masrafı

Karşılığı 1.1.1999 tarihinden itibaren (5000 x 9975) 49.875.000

### \* SOSYAL YARDIM ZAMMI

S.S.K. Emeklileri için:

15.5.1995 tarihinden itibaren : 4.690.000

Bağkur Emeklileri için :

1.1.1997 tarihinden itibaren :	
1 – 12. basamaklardan aylık alanlara	5.850.000
13 – 24 basamaklardan aylık alanlara	4.500.000

**\* GÜNDELİKLER**

**a) Yurt içi gündelikleri:**

1.1.1999 tarihinden itibaren

**Brüt aylık ücreti :**

158.162.500 lira ve yukarısı	4.500.000
156.367.000 – 158.162.499 lira arası	3.500.000
134.422.000 – 156.366.999 lira arası	2.750.000
106.492.000 – 134.421.999 lira arası	2.500.000
72.527.125 – 106.491.999 lira arası	2.250.000
72.527.124 lira ve aşağısı	2.000.000

**b) Yurt dışı gündelikler**

(Yabancı para cinsinden gündelik miktarı 9.1.1998 tarih ve 23225 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 29.12.1997 tarih 97/10468 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir.)

1.1.1999 – 30.6.1999 tarihleri arasında

**Brüt aylık ücreti**

158.162.500 lira ve yukarısı	II. Sütun
129.434.500 – 158.162. 499 lira arası	VII. Sütun
72.527.125 – 129.434.499 lira arası	VIII. Sütun
72.527.124 lira ve aşağısı	IX. Sütun

**c) Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyetine yapılacak Seyahatlere İlişkin Gündelik Miktarları**

1.1.1999 tarihinden itibaren

**Brüt aylık ücreti**

158.162.500 lira ve daha yukarı olanlar	6.500.000
72.527.125 – 158.162.499 lira arası	5.500.000
72.527.124 lira ve daha aşağı olanlar	5.000.000

**Yukarıda (a), (b) ve (c) işaretli tablolarda gösterilen ücret miktarlarına kıdem ücret olarak :**

1.1.1999 tarihinden itibaren

Her hizmet yılı için	(20 x 9975 =)	199.500
25 yıl ve daha fazla hizmeti olanlar için	(500 x 9975 =)	4.987.500

eklenmesi gerekir.

**\* Özel İndirim Tutarı (Aylık ) 1999 Yılı İçin:** 15.000.000

**\* 1998 Yılı Yeniden Değerleme Oranı** % 77,8

Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi	403.000
Kurumlar Vergisi Beyannamesi	816.800
Muhtasar Beyanname	264.500
Diğer Beyannameler	63.400
Bilançolar	1.670.400
Gelir Tabloları	810.000
İşletme Hesabı Hülasası	816.800
Serbest Meslek Kazanç Bildirimi	816.800



**\* Gecikme Zammı Oranları (Aylık)**

01.01.1990 – 29.12.1993 Tarihleri Arası	% 7
30.12.1993 – 07.03.1994 Tarihleri Arası	% 9
08.03.1994 – 30.08.1995 Tarihleri Arası	% 12
31.08.1995 – 31.1.1996 Tarihleri Arası	% 10
01.02.1996 – 08.07.1998 Tarihleri Arası	% 15
09.07.1998' den İtibaren	% 12

**\* Tecil Faizi Oranları (Aylık)**

09.02.1994 – 06.09.1995 Tarihleri Arası	% 9,5
07.09.1995 – 01.02.1996 Tarihleri Arası	% 8
02.02.1996 – 21.10.1996 Tarihleri Arası	% 12
22.10.1996 – 08.07.1998 Tarihleri Arası	% 10
09.07.1998' den itibaren	% 8

**\* Sosyal Sigorta Uygulamalarında Kesilecek İdari Para Cezaları (1.1.1999 – 30.06.1999 tarihleri arasında)**

Bilindiği üzere aylık asgari ücret 16 yaşından büyüklere 78.075.000.- TL' dir. Buna göre;

- İşyeri bildirgesini bir ay içinde vermeyenlere (aylık asgari ücret x 3) 234.225.000.- TL
- İşçi giriş bildirgesini bir ay içinde vermeyenlere her bir sigortalı için (aylık asgari ücret x 1) 78.075.000.- TL
- Aylık bildirmede, işçi çalıştırılmadıysa bunun bildirilmesi, aylık sosyal güvenlik destek primi bordrosunu vermeyenlere her bir fiil için ayrı ayrı (Aylık asgari ücret x 2 ) 156.150.000.- TL
- İşyeri kayıtlarını Kurumca yapılan yazılı ihtar rağmen 15 gün içinde mücbir sebep olmaksızın ibraz etmeyenlere veya ibraz etmekle beraber usul ve esaslara uygun düzenlemeyenlere.
  - a) Bilanço Esasına Göre Defter Tutanlarda (aylık asgari ücret x 12) 936.900.000
  - b) Diğer Defterleri Tutmakla Yükümlü Olanlara (aylık asgari ücret x 6) 468.450.000
  - c) Defter Tutmakla Yükümlü Olmayanlara (asgari ücret x 3) 234.225.500
- Dört aylık bildirgeyi işyerine süresinde asmayanlara (aylık asgari ücret x 2) 156.150.000
- İşçi veya geçindirmekle yükümlü olduklarına muayene için (vizite kağıdı altı aylık sağlık belgesi) gibi belgeleri kurumca yapılacak ihtar rağmen üç gün içinde vermeyenlere (aylık asgari ücret x 1) 78.075.000

**\* 1 Ocak 1999 tarihinden itibaren elde edilecek gelirlere uygulanacak vergi tarifesi:**

2.000.000.000 liraya kadar			% 15
5.000.000.000 liranın	2.000.000.000 lirası için	300.000.000 lira fazlası	% 20
10.000.000.000 liranın	5.000.000.000 lirası için	900.000.000 lira fazlası	% 25
25.000.000.000 liranın	10.000.000.000 lirası için	2.150.000.000 lira fazlası	% 30
50.000.000.000 liranın	25.000.000.000 lirası için	6.650.000.000 lira fazlası	% 35
50.000.000.000 liradan fazlasının	50.000.000.000 lirası için	15.400.000.000 lira fazlası	% 40

oranında vergilendirilir.

**ÇALIŞANLARA ÇEŞİTLİ ADLARLA YAPILAN ÖDEMELERDE SİGORTA  
PİRİMİ, GELİR VERGİSİ VE DAMGA VERGİSİ KESİNTİSİ**

Ödemenin Türü	SSK Kesintisi	Gelir Vergisi	Damga Vergisi
Asıl Ücret	SSK Tavanı Var	Var	Var
Askerlik Yardımı	Var	Var	Var
Aile Yardımı	Yok	Var	Yok
Avanslar (Ücret)	Yok	Kesilmiyor	Yok
Aydınlatma Yardımı	Yok (Bir Defa)	Var	Var
Ayakkabı Bedeli	Yok	Var (GVK md.27/2 Hariç)	Var
Bayram Yardımı	Var	Var	Var
Bayram Harçlığı	Var	Var	Var
Çocuk Yardımı	Yok	Belli sınırı aşarsa var (GVK md. 25/4	Yok
Çıraklık Ücreti	Yok (Devlet Karşılıyor)	Belli sınırı aşarsa var. (GVK md. 23/12	Yok
Cep Harçlığı (Kurslarda)	Yok	Yok	Yok
Doğum Yardımı	Yok	Belli sınırı aşarsa var. (GVK md. 25/5)	Var
Eğitim Öğretim Yardımı	Var	Var	Var
Elbise Bedeli	Yok	Var. (GVK md. 27/2 hariç)	Var
Evlenme Yardımı	Yok	Belli sınırı aşarsa var. (GVK md. 25/5)	Yok
Fazla Mesai	Var	Var	Var
Gece Zammı	Var	Var	Var
Giyecek Yardımı (Ayni)	Yok	Var	Var
Giyecek Yardımı (Nakdi)	Var	Var	Var
Götürü Ücret	Var	Var	Var
Hakkı Huzur	Var	Var	Var
İkramiye	Var	Var	Var
İzin Harçlığı	Var	Var	Var
İdareci Pirimi	Var	Var	Var
İstirahat Yardımı	Yok	Var	Var
İhbar Tazminatı	Yok	Var	Var
İş Riski Zammı	Var	Var	Var
Kıdem Zammı	Var	Var	Var
Kasa Tazminatı	Yok	Var	Var
Kıdem Tazminatı	Yok	Belli sınırı aşarsa var. (GVK md. 25/7)	Var
Konut (Lojman)	Yok	Belli koşullarda yok. (GVK md.23/9)	Yok

Konut (Nakdi)	Yok	Var	Var
<b>Ödemenin Türü</b>	<b>SSK Kesintisi</b>	<b>Gelir Vergisi</b>	<b>Damga Vergisi</b>
Kardan Hisse Ücret	Var	Var	Var
Komisyon Şeklinde Ödenen Ücret	Var	Var	Var
Makam Tazminatı	Var	Var	Var
Ölüm Yardımı	Yok	Yok	Var
Jübile İkramiyesi	Var	Var	Var
Primler	Var	Var	Var
Sağlık Yardımı aynı	Yok	Yok	Yok
Şahıs Sigorta Primi	Yok	Belli sınırı aşarsa var	Var
Stajyer Yardımı	Yok	Var	Var
Satış Primi	Var	Var	Var
Süt ve Yoğurt Yardımı (Nakdi)	Yok	Var	Var
Taşıt (Servis)	Yok	Yok	Yok
Taşıt (Nakdi)	Yok	Var	Var
Temettü İkramiyesi	Var	Var	Var
Toplu Sözleşme Zam Farkı	Yok	Var	Var
Temsil Ödeneği	Yok	Var	Var
Tabii Afet Yardımı	Var	Var	Var
Teşvik İkramiyesi	Var	Var (GVK md. 29/1 Hariç)	Var
Temininde Güçlük Zammı	Var	Var	Var
Yolluk	Yok	Belli sınırı aşarsa var. (GVK Md. 24/2)	Var
Yemek (Aynı) İşyerinde	Yok	Yok	Yok
Yemek (Nakdi)	Yok	Var	Var
Yıllık İzin Ücreti	İş Kazaları İle Meslek Has Primi Yok	Var	Var
Yıpranma Tazminatı	Var	Var	Var
Yılbaşı İkramiyesi	Var	Var	Var
Yakacak Aynı	Yok	Var	Var
Yakacak (Nakdi)	Var	Var	Var

## TASARRUF KESİNTİSİNE TABİ OLAN VE OLMAYAN ÖDEMELER

### a) Kesintiye tabi olanlar

- 1- Fazla mesai çalışma ücreti
- 2- Asıl ücretler
  - Zaman birimine göre ödenen ücret
  - İş birimine göre ödenen ücret
  - Götürü ücret
  - Kardan hisse

- Komisyon ücreti
- 3- Hakkı huzur ücreti
- 4- İstirahatli iken ödenen ücret
- 5- İdari ve kaza mercilerince verilen karar gereğince yapılan ödemeler
- 6- Yıllık izin ücreti
- 7- Sözleşmeli personelden kesilir
  - 3308' e göre çalışanlardan
  - Çıraklık eğitiminde olanlardan kesilmez
  - Emekli çalışıyorsa kesilmez

a) 3417 Sayılı Yasa Gereği Kesintiye Tabi Olmayan Ücretler

- 1- Ek ders ücreti
- 2- Konferans ücreti
- 3- İkramiye
- 4- Pirim
- 5- Ödül
- 6- Döner sermaye payı
- 7- Huzur hakkı (yılda bir kere)
- 8- Toplantı ödeneği
- 9- Vekalet ücreti
- 10- Bilirkişi ücreti
- 11- İkinci görev ücreti
- 12- Harcırah ödemeleri
- 13- Doğum, ölüm yardımı
- 14- Yiyecek, giyecek ve yakacak yardımı
- 15- Çalışan emeklilerin aldığı ücret

**İHBAR TAZMİNATI HAKKI (İŞ KANUNU MD. 13)**

<b>Çalışma Süresi</b>	<b>Ücret Hakkı</b>
6 aydan az	2 hafta
6 – 18 ay	4 hafta
18 – 36 ay	6 hafta
36 ay	8 hafta

**İZİN HAKKI (İŞ KANUNU MD.49)**

<b>Hizmet Süresi</b>	<b>İzin Hakkı</b>
1- 5 yıl	12 gün
5 – 15 yıl	18 gün
15 yıl ve fazlası	24 gün