

GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİNDE MAHSUP EDİLECEK VERGİLER ve İADESİ

TAXES TO BE DEDUCTED IN THE INCOME TAX
DECLARATION AND TAX RETURNS



Serdar CÖMERT*

öz

Gelir vergisi mükellefleri, vermiş oldukları yıllık gelir vergisi beyannamesinde gösterdikleri gelirler üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, bu gelirler nedeniyle daha önce ödemiş oldukları vergileri mahsup edebilmektedirler. Mükellefler mahsup edemedikleri vergilerden kesinti yoluyla ve üçer aylık dönemler halinde ödedikleri geçici vergileri, bazı usul ve esaslar çerçevesinde nakden veya mahsuben iade alabilmektedirler. Gelir vergisinden yapılacak söz konusu mahsuplar ile mahsubu yapılamayan vergilerin nakden veya mahsuben iadesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun "Verginin Ödenmesi" başlıklı 5'inci ve son kısmının 2'nci bölümü olan "Mahsuplar" bölümü ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 252 ve 262 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yer alan hükümler çerçevesinde yapılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Mahsup, Nakden İade, Mahsuben İade, Tevkif, Geçici Vergi.

ABSTRACT

Taxpayers can deduct the amount of tax they have already paid from the income tax calculated on the income they declare in their annual income tax declaration. Taxpayers can accept return in cash and on account regarding the temporary taxes paid on a quarterly basis through deductions and not deducted before within the frame of some principles and procedures. The deductions and the return of taxes that can't be offsetted shall be made in the frame work of "Payments Of Tax" section, which is the 5th part of Income Tax Law and "Offsets" section second section of last part of the cited law and the provisions 252 and 262 ,in the General Communiqué of the Income Tax issued by the Ministry of Finance.

Keywords: Deduct, cash return, return on account , withholding, temporary tax

* Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) mükerrer 120'nci maddesinde; üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici verginin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsubu, 121'inci maddesinde; beyannameye gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan Gelir Vergisi Kanunu'na göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsubu, 122'nci maddesinde; diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabının muhtasar beyannameye tabi işverenler nezdinde çalışmaya başlamaları durumunda bu tarihten sonraki aylara ait olmak üzere peşin ödedikleri vergileri, gerçek ücretleri üzerinden hesaplanan vergiden mahsubu ve son olarak 123'üncü maddesinde, tam mükellefiyete tabi olanların yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan yurt dışında ödedikleri benzeri vergilerin, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından mahsup edilmesine ilişkin hükümler düzenlenmiştir.

Diğer yandan kesinti yoluyla veya geçici vergi olarak ödenmiş olup, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden fazla olması nedeniyle nakden ve/veya mahsuben iadesi istenen vergilere ilişkin hükümler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 121'inci maddesi ile 252 ve 262 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde düzenlenmiştir.

Bu çalışmamızda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden bahsi geçen madde ve tebliğler kapsamında mahsup edilecek vergiler ile mahsup edilemeyen kısmın iadesine ilişkin hususlar ele alınacaktır.

2- GELİR VERGİSİNDEN YAPILACAK MAHSUPLAR

Gelir vergisi mükellefleri, vermiş oldukları yıllık gelir vergisi beyannamesinde gösterdikleri gelirler üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, bu gelirler nedeniyle daha önce ödemiş oldukları vergileri mahsup edebilmektedirler. Hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecek bu vergileri, "*Yurt İçinde Ödenen Vergilerin Mahsubu*" ile "*Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu*" şeklinde ikili ayrıma tabi tutmak, Gelir Vergisi Kanunu'na göre tevkif yoluyla kesilmiş olan vergilerin mahsubu ile üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici verginin mahsubunu, "*Yurt İçinde Ödenen Vergilerin Mahsubu*"; yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlardan yurt dışında ödenen benzeri vergilerin, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından mahsubunu ise "*Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu*" başlığı altında değerlendirmek mümkündür.

Çalışmamızın bu bölümünde "*Yurt İçinde Ödenen Vergilerin Mahsubu*" ile "*Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu*" başlıkları ayrı ayrı açıklanmaya çalışılacaktır.

2.1- Yurt İçinde Ödenen Vergilerin Mahsubu

Beyannameye gösterilen matrah üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecek yurt içi vergiler, tevkif yoluyla kesilen vergiler ve geçici vergidir.

2.1.1- Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 121'inci maddesinde; yıllık beyannameye gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan Gelir Vergisi Kanunu'na göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın beyanname üzerinde hesaplanan gelir

vergisinden fazla olması durumunda aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine mükelleften fazla tevkif edilen tutarın red ve iade olunacağı belirtilmiştir.

Buna göre, yıllık beyannameye gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan Gelir Vergisi Kanunu'na göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsubun yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmesine ilişkin açıklamaların yer aldığı 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ifade edildiği üzere, tevkif suretiyle kesilen verginin beyannameye dahil edilen gelir veya kazançla ilişkin olması gerekmektedir.

Zira mükerrer vergilemenin önlenmesi amacıyla oluşturulan verginin mahsubu müessesesi, herhangi bir nedenle beyannameye hiç dahil edilmeyen gelir unsuru üzerinden kesilen verginin mahsubuna izin vermemektedir.

252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre, tevkif yoluyla kesilen vergilerin, yıllık gelir vergisinden mahsubunda mükelleflerin kendilerinden yapılan vergi tevkifatı ile ilgili olarak kesinti yapan vergi sorumlularının adı-soyadı veya unvanını, bağlı bulunduğu vergi dairesini ve vergi kimlik numaralarını, kesintiye esas alınan brüt tutarları, kesilen vergileri ve kesinti yapılan dönemleri gösteren bir tabloyu yıllık beyannamelerine eklemeleri yeterlidir.

Öte yandan kesinti yoluyla ödenen vergilerin yıllık gelir vergisi beyannameyi verilmesi gereken süreye kadar geçici vergiye mahsubu mümkündür. Konuya ilişkin düzenlemelere 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiş olup, buna göre ilgili dönemler halinde hesaplanan geçici vergiden varsa o hesap dönemiyle ilgili olarak daha önce ödenmiş geçici vergi ve geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili olarak tevkif edilmiş vergiler mahsup edilmekte, mahsuptan sonra kalan tutar o dönem için ödenmesi gereken geçici vergi olmaktadır.

Yıllık beyannameyi vergi bildirim tablosunda yer alan geçici vergiye ilişkin satırda, beyannameyi ilgili olduğu geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi tutarı (ilgili geçici vergi beyannamelelerinin *ödenen geçici vergi satırında* yer alan tutarlar toplamı) gösterilir. Yıllık beyannameyi vergi bildirim tablosunun kesinti yoluyla ödenen vergiler satırında ise, o yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı (geçici vergiden mahsubu yapılan tevkifat tutarları dahil) gösterilir.

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden, yukarıda sözü edilen geçici vergi tutarı ile yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı mahsup edilir, kalan tutar ise bu makalenin 3'üncü bölümü olan "*Gelir Vergisinde Nakden veya Mahsuben İade*" bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde red ve iade edilir.

2.1.2- Kollektif ve Komandit Şirketlerde Kesilen Verginin Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinde belirtildiği üzere; kolektif ortaklıklarda ortakların, adi ve eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir. Bununla birlikte aynı Kanun'un 66'ncı maddesinde serbest meslek faaliyetinde bulunan kolektif ortaklıklarda ortakların ve adi komandit ortaklıklarda ise komandite ortakların serbest meslek erbabı sayılacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla ortaklık karından aldıkları paylar ortakların şahsi ticari veya serbest meslek kazançları sayılacağı ve ortakların şahsi kazançları nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannameyi vermek zorunda olacaklarından, ortaklığa yapılan ödemeler nedeniyle

tevkifat suretiyle ödenen vergiler, ortaklar tarafından yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergilerinden, hisseleri oranında mahsup edilebilecektir.¹

Adi komandit şirketlerde, komanditer ortağın geliri menkul sermaye iradı olduğundan, komanditer ortak, şirkete ödenen paralar üzerinden tevkif edilen vergiyi yıllık beyannamesinde mahsup etmesi mümkün değildir. Zira mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dâhil edilen gelir veya kazançla ilişkin olması gerekmektedir.

Paylı komandit şirketlerde ise kesilen verginin komandite ortağa isabet eden kısmı komandite ortak tarafından gelir vergisi beyannamesinde, kalan vergi de şirket tarafından kurumlar vergisi beyannamesinde mahsup edilebilecektir.

2.1.3- Geçici Verginin Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesinde; üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici verginin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği, mahsup edilemeyen tutarın mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceği belirtilmiştir.

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, ilgili hesap dönemine ilişkin geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi mahsup edilmektedir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, geçici vergi dönemleri itibarıyla tahakkuk ettirilmiş, ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş olması dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkânı bulunmayan geçici vergi tutarları ise terkin edilir. Terkin edilen geçici vergi tutarı için vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarih olan yıllık beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin başlangıç tarihine kadar gecikme zammı uygulanır.

Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesi hükmü uyarınca, mahsup işleminin yapılabilmesi için yazılı başvuru şartı aranmaz. Söz konusu mahsup işlemi 6183 sayılı Kanunun 47'nci maddesi hükmü de dikkate alınarak ilgili vergi dairesince re'sen yapılır.

Mahsup işlemi yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir. Mahsubu yapılacak vergi borçları için vade tarihinden, yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanmaz. Dolayısıyla bu tarihten sonra söz konusu vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Geçici vergiye ilişkin mahsup işlemleri ile ilgili olarak değinilecek diğer konu ise katma değer vergisi iade alacağının geçici vergiye mahsubu işlemleridir. Buna göre, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda düzenlenen gerek istisna hükümleri gerekse sorumluluk müessesesi nedeniyle iade hakkı doğuran işlemler söz konusu olabilmektedir.

Katma Değer Vergisi iade uygulamasının usul ve esasları da, iade hakkı doğuran işlemin türüne göre ilgili KDV Genel Tebliğlerinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Katma değer vergisi alacakları mü-

¹ Burak Tepe, Geçici Vergi İle Vergilerin Mahsubu ve İadesi, Vergi Raporu Dergisi, Mart, 2013, Sayı:162, s.182

kelleflerin isteğine bağılı olarak nakden veya mahsuben iade edilebilmektedir. 262 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğı ile katma değer vergisi iade alacağının geçici vergi boręlarına mahsup edilmesi ve mahsup yoluyla ödenmiş bu geçici verginin de yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerenden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisine mahsup edilmesi mümkün kılınmıştır.

2.1.4- Diğer Ücret Vergisinin Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 122'nci maddesine göre; diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabi, muhtasar beyannameye tabi işverenler nezdinde çalışmaya başladıkları takdirde, bu tarihten sonraki aylara ait olmak üzere peşin ödemiş oldukları vergileri, gerçek ücretleri üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebilecek ve mahsubu yapılan miktar, hizmet erbabının vergi karnesine işveren tarafından kaydolunacaktır. Daha açık bir ifadeyle, ücretleri diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabi bütçe yılı içinde genel vergi tevkifatı kapsamına giren bir işte çalışmaya başlarsa, diğer ücret kapsamında ödediğı vergiler gerçek usulde vergilendirme sonucunda hesaplanan vergiden düşülebilmektedir.²

2.2- Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 123'üncü maddesine göre; tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan, mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir.

Yabancı memleketlerde ödenmiş bu vergiler, Türk parasına çevrilecektir. Türk parasına çevirme işlemi mezkûr Kanun'un aynı madde hükmünde, yabancı para ile ödenen vergilere, bu verginin ilgili bulunduğu kazanç ve iratlara uygulanan kambiyo rayici uygulanır şeklinde belirtilmiştir. Bu düzenlemeden çıkarılacak anlam; üzerinden vergi alınan kazanç veya irada, yıllık beyannameye gösterilen gelire dahil edildiğı zamanda hangi kur uygulanmış ise, aynı kur yabancı paralar üzerinden ödenen verginin Türk parası cinsinden belirlenmesinde de uygulanması gerektiğidir.

Gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmı, söz konusu kazanç ve irat tutarının yıllık beyannameye dahil edilen genel gelire olan nispetine göre hesaplanacaktır. İndirilecek vergi miktarı, gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğı takdirde, aradaki fark nazara alınmaz. Yabancı memleketlerde elde edilen gelir unsurları üzerinden ödenen şahsi vergilerin, Türkiye'de yıllık beyan esasına göre hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilmesi için aşağıda belirtilen şartların mevcut olması gerekir.

- Yabancı memlekette ödenen vergiler gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olmalıdır.
- Yabancı memlekette vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik edilmelidir.

Söz konusu vesikalar taksit zamanına kadar gelmemiş olursa, yabancı memlekette elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden vergi kısmı bir yıl süreyle ertelenir. Aranan vesikalar bu süre zarfında

² Burak Tepe, a.g.e, s.184

vergi dairesine ibraz edildiği takdirde vergi tenzil edilir; süre geçtikten sonra erteleme hükmü kalkar ve vesikalar ibraz edilse bile nazara alınmaz. Ancak Vergi Usul Kanunu'ndaki mücbir sebep halleri saklıdır.

- Yabancı memleketlerde ödenen vergilerin ilgili buldukları kazanç ve iratlar mükellef tarafından hangi yılın gelirine ithal edilmişse, bu vergiler de o gelire ait vergiden indirilecektir.

Ayrıca bahsi geçen maddenin son fıkrası uyarınca; kontrol edilen yabancı kurumlara ilişkin hükümlerin uygulandığı durumlarda, yurt dışı iştirakin toplam vergi yükünün hesabında esas alınan vergiler, ödenmiş olmaları şartıyla, Türkiye'de vergilendirilecek kontrol edilen yabancı kurum karları üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecektir. Ancak mahsup edilebilecek vergi, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden gelir vergisinden fazla olamaz.

2.3- Gelir Vergisinden Yapılacak Mahsuplarda Öncelik Sırası

Yurt dışında ödenen verginin hesaplanan vergiden fazla olması durumunda mahsup edilemeyen kısmın sonraki dönemlere devretmesi veya mükellef tarafından iade talep edilmesi mümkün değildir. Ancak stopaj ve/veya geçici verginin toplamı hesaplanan vergiden fazla olması durumunda mükellef alacaklı duruma gelebilmektedir. Bu durumda alacak tevkifattan (GVK'nın 121'inci maddesi) kaynaklanıyorsa farklı, geçici vergiden (GVK'nın mükerrer 120'nci maddesi) kaynaklanıyorsa farklı usul ve esaslara tabi olacaktır. Dolayısıyla mahsup sonucu ortaya çıkan alacağın geçici vergi kaynaklı mı yoksa stopaj kaynaklı mı olduğunun bilinmesi mükellefin ve vergi idaresinin yerine getireceği sorumluluklar açısından önem taşımaktadır. Bu konuda vergi idaresi mahsupta öncelik konusunda, beyannamedeki sıralamadan yola çıkarak sorunu çözme yoluna gitmiştir. Gelir vergisi beyannamesine bakıldığında, ilk sırada yurt dışında ödenen vergilerin mahsup edildiği, daha sonra ise sırasıyla tevkif suretiyle ödenen vergiler ile geçici verginin mahsup edildiğini görmek mümkündür.

Örnek: Tam mükellefiyete tabi Seyfettin Bey'in 2016 yılında Türkiye'de elde ettiği ticari kazanç toplamı 80.000 TL'dir. Mükellefin Fransa'da da ticari faaliyeti bulunmakta olup, bu faaliyetinden de 60.000 TL kazanç elde etmiştir. Fransa'daki kazancı üzerinden 20.000 TL gelir vergisi ödemiştir. Mükellef ayrıca Türkiye'de sahip olduğu gayrimenkulünü 2016 yılında işyeri olarak kiraya vermiş olup, söz konusu işyerinden 36.000 TL brüt kira geliri elde etmiştir. İşyeri olarak kiraya verilen gayrimenkul kira bedeli üzerinden 7.200 TL tevkifat yapılmış olup, mükellef götürü gider yöntemini seçmiştir. Mükellefin Türkiye'deki faaliyeti nedeniyle ödediği geçici vergi 12.000 TL'dir. Bu durumda Seyfettin Bey'in 2016 yılı için vermiş olduğu yıllık beyanname üzerinde hesaplanan gelir vergisinden yapılacak mahsuplar sırasıyla aşağıdaki gibi olacaktır.

Ticari Kazanç:	140.000,00
Yurtiçinde Elde Edilen Gelir:	80.000
Yurtdışında Elde Edilen Gelir:	60.000
Gayrimenkul Sermaye İradı:	27.000,00
Gayrisafi İrat:	36.000
Götürü Gider (36.000 X %25):	9.000
Safi İrat:	27.000
Gelir Vergisi Matrahı:	167.000,00
Hesaplanan Gelir Vergisi:	50.200,00
Mahsuplar (-)	37.235,92
Yabancı Ülkede Ödenen Vergiler [(60.000/167.000) X 50.200]:	18.035,92
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler:	7.200,00
Geçici Vergi:	12.000,00
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi:	12.964,08

Görüldüğü üzere Seyfettin Bey tarafından Fransa'da 20.000 TL vergi ödenmesine rağmen ödenen verginin ancak 18.035,92 TL'si Türkiye ödenecek vergiden mahsup edebilecektir. Mahsup edilemeyen kısmın sonraki dönemlere devri mümkün değildir.

3- GELİR VERGİSİNDE NAKDEN veya MAHSUBEN İADE

Kesinti yoluyla veya geçici vergi olarak ödenen ve beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinin fazla olması nedeniyle nakden ve/veya mahsuben iadesi istenen vergiler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 121'inci maddesi hükümleri çerçevesinde iade edilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 121'inci maddesinde, iadesi gereken vergilerle ilgili olarak; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırma, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlama ve iade için aranılacak belgeleri belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bakanlık, bu yetkisini kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabileceği gibi belli hadler çerçevesinde de kullanılabilecektir.

Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılacaktır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda ise mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih itibarıyla yapılacaktır.

Maliye Bakanlığı, 121'inci madde hükmünde belirtilen yetkisini 252 ve 262 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile kullanmıştır. Buna göre mükellefin yıllık beyannamesinde gösterdiği matrah üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilemeyen tevkif edilen ve/veya ödenen geçici vergiler, söz konusu tebliğlerde açıklanan usul ve esaslar çerçevesinde aşağıda belirtilen şekilde mükellefe nakden veya mahsuben iade edilecektir.

3.1- Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Nakden veya Mahsuben İadesi

3.1.1- Mahsuben İade

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyanamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer

vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Bunun için mahsup talebinin dilekçe ile yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablonun dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir. Söz konusu tablonun daha önce yıllık beyanname ekinde yer almış olması halinde, mahsup dilekçesi yeterli olacaktır. Mahsup dilekçesi ve ilgili tablonun ibraz edilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir.

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi ya da sair nedenlerle ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince dikkate alınarak yerine getirilir. Bu mahsuplar sonunda kalan kısım talep edilmesi halinde diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu durumda mahsup talepleri dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade eder. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mükellefler dilerlerse ortağı buldukları adi ortaklık veya kolektif şirketlerin müteselsilen sorumluluğunda vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kolektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir. Mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınır.

Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Bu takdirde mahsup talebi sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder.

Ayrıca mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, Vergi Usul Kanunu'nun 114 ve 126'ncı maddelerinde yer alan zaman aşımı hükümleri de gözönünde bulundurulacaktır.

3.1.2- Nakden İade

Nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 10.000 TL'yi geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablo ile birlikte;

- Ticari kazançlar ve zirai kazançlara ilişkin olarak; tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin,
- Ücretlere ilişkin olarak; işveren tarafından verilen ve kesintinin yapıldığını gösteren yazının,
- Serbest meslek kazancına ilişkin olarak; vergilerin sorumlu adına tahakkuk ettiğini gösteren ilgili saymanlık yazısının,
- Gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olarak; kira kontratının,
- Menkul sermaye iradına ilişkin olarak; kesintiyi yapan bankalar, özel finans kurumları, aracı kurumlar ve diğer kurumlar tarafından düzenlenen ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belgenin,

ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

Öte yandan 79 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde yapılan açıklamalara göre, VUK'un mükerrer-

rer 257'nci maddesinin Maliye Bakanlığına vermiş olduğu yetkiye istinaden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine muhtasar beyannamelerini elektronik ortamda verme zorunluluğu getirilmiştir.

Elektronik ortamda verilen muhtasar beyannamede yer alan "Ücret ve Ücret Sayılan Ödemeler ile Menkul Sermaye İratları Dışında Kalan Ödemelere Ait Bildirim" ile gayrimenkul sermaye iradı, serbest meslek kazancı, ticari kazanç ve zirai kazançlara ilişkin olarak yapılan tevkifatlarda, tevkifat yapılan kişinin adı soyadı, vergi kimlik numarası(veya T.C. kimlik numarası) ödemenin gayri safi tutarı ve yapılan tevkifatın miktarına ilişkin bilgiler bulunmakta ve bu bilgiler ile vergilerin ödenip ödenmediği hususu vergi daireleri tarafından E-VDO merkezi sorgulamalar ekranında e-beyanname bölümünden sorgulanabilmektedir.

Bu nedenle, mükelleflerin iade işlemleri için harcadığı zamanı, ödemenin gecikmesi sebebiyle katlandıkları maliyeti ve vergi daireleri üzerindeki iş yükünü azaltmak amacıyla 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca tevkif yoluyla ödenmiş vergilerin nakden iadesinde istenilen bilgilerin, E-VDO merkezi sorgulama ekranından tespit edilebilmesi durumunda, bu bilgilerle ilişkin belgeler mükelleflerden ayrıca kağıt ortamında aranılmayacak olup, dilekçe ile yıl içinde yapılan tevkifatlara ait tablo yeterli olacaktır.

Ancak, nakden iadeye ilişkin bilgilerin E-VDO merkezi sorgulama sisteminden tespit edilememesi durumunda ise 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen belgelerin dilekçe ekinde istenilmesine devam edilecektir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10.000 TL'yi aşması halinde, 10.000 TL'yi aşan kısım Vergi Usul Kanunu'nun 135'inci maddesine göre, vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak vergi incelemesi sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir. 10.000 TL'ye kadar olan kısım ise, dilekçe ekinde yukarıda belirtilen belgelerin yer alması koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilecektir.

İade talebi, teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilir. Teminat olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 10'uncu maddesinin 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılanlardan bir veya bir kaç gösterilebilir. Banka teminat mektuplarının (süresiz-şartsız), paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımaması ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya katılım bankaları tarafından düzenlenmiş olması gerekir.

Nakden iade talebinin 100.000 TL'ye kadar olan kısmı, mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilir. İade talebinin 100.000 TL'yi aşan kısmının iadesi ise denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve sermayelerinin en az %51 veya daha fazlası bu kurumlara ait işletmelere yapılacak iadeler, yukarıda belirtilen belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın, üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek dilekçede, lehine mahsup talebinde bulunulan kişinin adı-soyadı veya unvanı, vergi kimlik numarası, bağlı olduğu vergi dairesi ile borcun türü, miktarı ve dönemi bildirilir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibarıyla yerine getirilir.

İade talebinin kısmen mahsuben kısmen nakden olması halinde, söz konusu talepler ayrı ayrı değerlendirilir. Dolayısıyla, talebin tümünün nakit iadesi olarak kabul edilerek işlem yapılması söz konusu değildir.

3.2- Geçici Verginin Nakden veya Mahsuben İadesi

Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. GVK'nın mükerrer 120'nci maddesi hükmü uyarınca, mahsup işleminin yapılabilmesi için yazılı başvuru şartı aranmaz. Söz konusu mahsup işlemi 6183 sayılı AATUH Kanununun 47'nci maddesi hükmü de dikkate alınarak ilgili vergi dairesince re'sen yapılır.

Mahsup işlemi yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir. Mahsubu yapılacak vergi borçları için vade tarihinden, yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanır. Dolayısıyla, bu tarihten sonra söz konusu vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili tablosuna yazılmış olması mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilir.

Yıllık beyannamenin ilgili tablosunda/satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurulması gerekir.

Mükellefin mahsuben iade talebinden sonra halen bir tutarın kalması ve bunun mükellefe nakden iadesinin yapılmaması halinde, söz konusu verginin takip eden aylar ve yıllar içerisinde tahakkuk edecek vergi borçlarına mahsubunda ise mükellef tarafından yapılmış yazılı bir başvurunun aranması gerekmektedir. Bu durumda, mahsup talep edilen vergi borçları için dilekçenin vergi dairesinin kayıtlarına girdiği tarihin esas alınması gerekmekte olup, bu tarihe kadar mahsubu istenen vergi borçları için gecikme zammı uygulanması gerekmektedir.³

Geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması söz konusu olmayıp, geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz

Diğer yandan katma değer vergisi iade alacaklarının, geçici vergiye mahsup edilmesi işlemi sonucunda mahsup edilemeyen vergi tutarının iade işlemlerinin nasıl gerçekleştirileceğine ilişkin açıklamalar 262 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmış olup, söz konusu tebliğe göre; katma değer vergisi iade alacağının geçici vergi borçlarına mahsup edilmesi ve mahsup yoluyla ödenmiş bu geçici verginin de yıllık gelir vergisi beyanamesi üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsubundan sonra kalan tutarın nakden iadesinin talep edilmesi durumunda, söz konusu iade taleplerinin asıl kaynağının katma değer vergisi alacağı olması nedeniyle bu tür iade talepleri, nakden iade şartları ile iade usul ve esaslarının belirlendiği Katma Değer Vergisi Genel Tebliği çerçevesinde yerine getirilecektir.

3.3- Vergi Hatalarından Kaynaklanan İadeler

Vergi Usul Kanunu'nun 120'nci maddesinde, 5035 sayılı Kanunla yapılan düzenleme uyarınca, nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerin iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve

³ İmdat Türkay, Geçici Verginin Yıllık Beyannameye Mahsubu ve Kalan Tutarın Mahsuben ve/veya Nakden İadesi, e-yaklaşım, Mayıs, 2012, Sayı:233

esaları belirleme konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Yapılan bu düzenleme çerçevesinde, gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili vergi hataları nedeniyle fazla tahsil edilen vergilerin diğer vergi borçlarına mahsup ve iadesi aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

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

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

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

3.4- Nakden veya Mahsuben İfadeye İlişkin Diğer Hususlar

3.4.1- İfade Talebinin Gerçeğe Aykırı Belgelere Dayanması

Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin mahsuben/nakden iade talepleri ile ilgili olarak 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen ve ibrazı istenen belgelerin gerçeği yansıtmaması halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri çerçevesinde işlem yapılır. Ayrıca durum mükellefin bağlı bulunduğu meslek odasına da bildirilir.

3.4.2- Tevkif Yoluyla Kesilen Verginin Vergi Sorumlusunca Tahakkuk Ettirilmemesi veya Ödenmemesi

Nakden iade talebinin yerine getirilmesi için tevkif yoluyla kesilen vergilerin, ilgili vergi dairesine ödenmiş veya tahakkuk ettirilmiş olduğuna ilişkin belgenin istenildiği durumlarda, vergi sorumlusunun ödeme yapmaması veya hiç beyanda bulunmaması nedeniyle söz konusu belge ibraz edilemiyorsa, bu durum bağlı olunan vergi dairesine mükellef tarafından bildirilir.

Konu, ilgili vergi dairesi tarafından vergi sorumlusunun bağlı olduğu vergi dairesine iletilir ve verginin tahakkuku veya tahsili için gerekli işlemlere ivedilikle başlanır. Verginin tahakkuku ve/veya tahsilinden sonra nakden iade işlemleri yerine getirilir.

Vergi kesintisi yapanlarca kesilen vergilerin tahakkuk ettirilmiş olmasına rağmen; tecil, taksitlendirme veya borçların yeniden yapılandırılması nedenleriyle ödenmemesi durumunda, mükelleflerce ilgili kurum veya kuruluşlarca istihkaklarından kesinti yapıldığına ilişkin belgeye tecil veya taksitlendirme yapıldığına ilişkin ilgili kurumdan alınacak yazının eklenmesi yeterlidir.

3.4.3- Adına Vergi Kesintisi Yapılan ile Gelir Sahibinin Farklı Gerçek veya Tüzel Kişi Olması

Bazı durumlarda, adına vergi kesintisi yapılan gerçek veya tüzel kişi ile üzerinden kesinti yapılan gelirin sahibi olan gerçek veya tüzel kişi farklı olabilmektedir. Bu durumda gelir sahibinin beyan ettiği gelirle ilgili olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsubu ve iadesi konusunda sorunlar yaşanmaktadır.

Gelirin sahibi olmadığı halde adına vergi kesintisi yapılmış olan mükellef, ilgili dönemde kendisi adına yapılan vergi tevkifatlarının ne kadarlık kısmının kendi gelirleri, ne kadarlık kısmının diğer gerçek ve tüzel kişilere ait gelirler ile ilgili olduğunu bildiren bir dilekçeyi ekinde diğer gerçek veya tüzel kişilere ait olan gelirler ve bunlar üzerinden yapılmış kesinti tutarlarını gösteren bir tabloyu ve kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine yatırılmış olduğuna ilişkin belgelerin onaylı bir örneğini bağlı buldukları vergi dairesine vereceklerdir.

Tablonun bir örneği dilekçe ve eklerinin tamamlanmış olması koşuluyla vergi dairesine ibraz edildiği ifadesine yer verilerek mükellefe iade edilir. Mükellefe iade edilen örnek, gelirin sahibi tarafından kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsubu ve iadesinde 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin önceki bölümlerinde adına vergi kesintisi yapılan mükelleften istenen belgelerin yerine kullanılacaktır.

Bankalarca, özel finans kurumlarınca veya aracı kurumlarca yapılan ödemelerden kesilen vergilerle ilgili, kesintiyi yapan kurum tarafından düzenlenmiş ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren bir belgenin eklenmiş olması yeterlidir.

3.4.4- Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu

Mükellefe iadesi gereken tutarın yeminli mali müşavir tasdik raporuna göre iade edilen tutardan daha az olduğunun veya iade edilmesi gereken bir tutar bulunmadığının belirlenmesi halinde ortaya çıkan vergi ziyai, gecikme faizi ve buna bağlı cezalardan mükellefle birlikte yeminli mali müşavir de müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Süresinde tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin, düzenlenen tam tasdik raporunun ayrı bir bölümünde mükellefin iadeye hak kazandığı tutarın, 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan kanıtlayıcı belgeleri ve yasal dayanakları belirtilmek suretiyle açıklanması gerekir. Tevkif suretiyle alınan vergilere ilişkin olarak söz konusu tebliğde belirtilen kanıtlayıcı belgelerin rapora eklenmesi zorunludur.

4- SONUÇ

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesi ile aynı Kanun'un 121'inci maddesinde, beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan Gelir Vergisi Kanunu'na göre kesilmiş bulunan vergiler ile üçer aylık dönemler halinde ödenmiş bulunan geçici vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği, mahsubu yapılan tutarın gelir vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin müracaatı üzerine kendisine red veya iade olunacağı belirtilmiştir. 121'inci maddenin devamında iadesi gereken vergiler ile ilgili olarak; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırma, inceleme raporuna, yeminli mali müşavirlik raporuna veya teminata bağlama ve iade için aranılacak belgeleri belirleme konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Bakanlık bu yetkiye istinaden çıkarmış olduğu 252 ve 262 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğleri ile nakden veya mahsuben iadenin usul ve esaslarını belirlemiştir. Ayrıca mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 123'üncü maddesinde; tam mükellefiyete tabi mükellefler tarafından yabancı memleketlerde ödenen vergilerin, ilgili buldukları kazanç ve iratların ilgili yıl beyannamesine ithal edilmesi şartıyla mahsup edilebileceği, mahsup edebilecek tutarın ise Türkiye'de tarh edilen

gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmı kadar olabileceği, mahsup işleminin yapılabilmesi için ise yabancı memlekette ödenen vergilerin gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olması gerektiği belirtilmiştir. Diğer yandan bu mahsup işlemlerinin yapılabilmesi için yabancı ülkelerde vergi ödendiğinin, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 6183 Sayılı AATUHK
- 5035 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 262 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 79 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirküleri
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2013
- TEPE, B. Geçici Vergi İle Vergilerin Mahsubu ve İadesi, Vergi Raporu Dergisi, Mart,2013, Sayı:162
- TÜRKAY, İ. Geçici Verginin Yıllık Beyannameye Mahsubu ve Kalan Tutarın Mahsuben ve/veya Nakden İadesi, e-yaklaşım, Mayıs,2012, Sayı:233
- YAZAR, A. S. 2013 Takvim Yılına İlişkin Gelir Vergisinin Hesaplanmasında Mahsup Edilecek Vergiler ve Gelir Vergisi İadesinin Esasları, Vergi Dünyası, Mart, 2014, Sayı:391