

# VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE VERGİ İNDİRİMİ

TAX REDUCTION GIVEN TO TAX COMPATIBLE PAYERS



Kazım ALTINDAĞ\*

## ÖZ

Son dönemde gündemde olan “dürüst mükellefe vergi indirimi” uygulaması 6824 sayılı Kanunun<sup>1</sup> 4’üncü maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga mükerrer 121’inci maddesi “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi” başlığıyla yeniden düzenlenmiştir. Yapılan değişiklik ile ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle Gelir Vergisi mükellefi olanlar ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinden (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere) şartları taşıyanlar hesaplanan vergilerinin yüzde 5’ini ödenmesi gereken Gelir veya Kurumlar Vergisinden indirebileceklerdir.

Bu yazımızda vergi indiriminden hangi mükelleflerin hangi şartlar ile yararlanacağını irdedeceğiz.

**Anahtar Kelimeler:** Gelir Vergisi Mükellefleri, Kurumlar Vergisi Mükellefleri, %5 Vergi İndirimi.

## ABSTRACT

The exercise of “honest taxpayer tax reduction”, which was on the agenda very recently, has been rearranged under the title of Article 4 of the Law No. 6824 and Article 121 of the Income Tax Law No. 193, titled “Tax Reduction for Tax Compatible Taxpayers”. With the regulations made, Income tax payers depending on commercial, agricultural or professional activity and corporate taxpayers who fulfil the conditions (excluding those operating in finance and banking sectors, insurance and reinsurance companies and pension companies and pension investment funds) may deduct 5 percent of the calculated tax from the required Income or Corporation Tax.

In this article, we will examine which taxpayers will benefit from the tax deduction.

**Keywords:** Income Taxpayer, Corporate Taxpayer, 5% Tax Discount

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı

<sup>1</sup> 08.03.2017 tarihli ve 30001 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

M.G.T.: 12.06.2017 / M.K.T.: 19.09.2017

## 1- GİRİŞ

08.03.2017 tarihli ve 30001 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bazı Alacakların Yeniden Yapılan- dırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 4’üncü maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga mükerrer 121’inci maddesi “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi” başlığıyla yeniden düzenlenmiş olup, yapılan düzenleme ile ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle Gelir Vergisi mükellefi olanlar ile Kurumlar Vergisi mükelleflerinden (finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler hariç olmak üzere), maddede yer alan şartları taşıyanların verecekleri yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5’inin, ödenmesi gereken vergiden indirilmesi, indirilemeyen tutarların ise yıllık Gelir veya Kurumlar Vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilmesi imkanı sağlamakta, mahsup edilemeyen tutarların ise iade edilmemesi öngörülmektedir.

İndirim uygulamasından şartları taşımadığı halde yararlananlar ile uygulamadan yararlandıktan sonra haklarında ikmalen, resen veya idarece tarhiyat yapılan ve yapılan tarhiyatı kesinleşenlerden zamanında ödenmeyen vergiler, vergi ziyai cezası da uygulanmak suretiyle aranılacaktır.

Ayrıca, maddede geçen 1 milyon liralık tutarın, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanması öngörülmekte ve Bakanlar Kuruluna, indirim oranını ve 1 milyon liralık tutarı iki katına kadar arttırmaya, sifıra kadar indirmeye, kanuni oran ve tutarına getirmeye; Maliye Bakanlığına, maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetki verilmektedir.<sup>2</sup>

## 2- VERGİ İNDİRİMİNDEN YARARLANMA USULÜ

### 2.1- Vergi İndiriminden Yararlanacak Mükellefler

Kanun maddesinde ve madde gerekçesinde belirtildiği üzere; vergi indiriminden ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle Gelir Vergisi mükellefi olanlar (ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve irat elde eden Gelir Vergisi mükellefleri hariç) ile Kurumlar Vergisi mükellefleri (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere) faydalanabilecektir.

### 2.2- Vergi İndirimi Oran ve Tutarı

Yukarıda sayılan mükellefler yıllık Gelir veya Kurumlar Vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin yüzde 5’ini ödenmesi gereken Gelir veya Kurumlar Vergisi’nden indireceklerdir. Ancak indirim konusu tutar 1 milyon Türk Lirası’ndan fazla olamayacaktır. Bu tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanacak olup, Bakanlar Kurulu, yüzde 5’lik oranı ve 1 milyonluk tutarı iki katına kadar arttırmaya, sifıra kadar indirmeye, kanuni oran ve tutarına getirmeye yetkili kılınmıştır.

### 2.3- Vergi İndiriminin Mahsubu

Vergi indirim tutarının ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık Ge-

<sup>2</sup> 6824 sayılı Kanunun 4’üncü maddesi gerekçesi: <http://www2.tbmm.gov.tr/d26/2/2-1585.pdf>

lır veya Kurumlar Vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecektir. Bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmeyecektir. Gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı indirim tutarı, ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edilecektir.

#### **2.4- Vergi İndirimi Şartları**

1. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş (kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz) ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması (her bir beyanname itibarıyla 10 Türk lirasına kadar yapılan eksik ödemeler bu şartın ihlali sayılmaz),
2. (1) numaralı bentte belirtilen süre içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),
3. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması, şarttır.

Diğer yandan, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilenler, bu maddede hükümlerinden yararlanamazlar.

#### **2.5- Şartların İhlal Edilmesi**

Vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyası cezası uygulanmaksızın tarh edilecektir. Bu hüküm, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanların gerçek durumu yansıtmadığının indirimden yararlandıktan sonra tespiti üzerine yapılan tarhiyatların kesinleşmesi hâlinde de uygulanacaktır ve bu takdirde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler açısından zama-naşımı, yapılan tarhiyatın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlayacaktır.

Maddede geçen vergi beyannamesi ve vergi ibareleri, Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken vergi beyannameleri ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade etmektedir.

#### **2.6- Uygulamanın Yürürlüğü**

Vergi indirimi müessesesi 6824 sayılı Kanunun 25'inci maddesinde belirtildiği üzere; 01.01.2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi beyannamelerinde uygulanabilecektir.

### **3- DEĞERLENDİRME**

Yapılan yasal düzenleme ile ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle Gelir Vergisi mükellefi

olanlar ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinden (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere) şartları taşıyanlar hesaplanan vergilerinin yüzde 5'ini ödenmesi gereken Gelir veya Kurumlar Vergisinden indirebileceklerdir. Maddeden anlaşılacağı üzere kanun koyucu tam dar mükellef ayrımı yapmamıştır. Dolayısıyla maddede sayılan kazanç türleri itibarıyla kazancını beyan edecek olan dar mükelleflerde bu düzenlemeden faydalanabilecektir.

Düzenlemede yer alan yüzde 5 oranındaki indirim hesaplanan vergi üzerinden yapılacağından Kurumlar Vergisi mükellefleri için aslında kazancının yüzde 1'i [ $\text{kazanç (matrah)} \times 0,2 \times 0,05$ ] oranında indirim tekbül etmektedir. Gelir Vergisi mükellefleri için ise en yüksek dilimden hesaplandığında yaklaşık yüzde 1,75'lik<sup>3</sup> [ $\text{kazanç (matrah)} \times 0,35 \times 0,05$ ] indirim yapılacağı görülmektedir. Mükelleflerin herhangi bir kazancı oluşmamış yahut zarar meydana gelmiş ise indirimden faydalanamayacağı tabidir.

Diğer yandan vergi indiriminden faydalanılacak tutar 1 milyon Türk Lirası ile sınırlandırılmış olsa da Kurumlar Vergisi mükellefleri için 20 milyon Türk Lirası hesaplanan vergi (1 milyon/0,05), 100 milyon Türk Lirası matraha (20 milyon/0,20) tekbül etmektedir ve azımsanacak bir üst sınır değildir.

**Örnek:** Çınar Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün XXX XXX XXXX vergi kimlik numaralı mükellefi M.Ç.A. A.Ş.'nin 2017 yılı Kurumlar Vergisi matrahı 100.000.000,00 TL'dir. Mükellef kurum geçici vergilerinin tamamını (20.000.000,00 TL) süresi içerisinde beyan etmiş ve ödemiştir. Diğer yandan, mükellef kurumun vergi indiriminden faydalanabilmesi için kanunda belirtilen şartları sağladığı varsayılmaktadır. Bu durumda mükellef kurumun faydalanabileceği vergi indirimi tutarı  $(20.000.000,00 \times 0,05) = 1.000.000,00$  TL olacaktır.

Tek düzen hesap planında vergi indirimine karşılık gelen bir hesap bulunmamakla beraber hesap planında bazı hesaplar boş bırakılmış olup, 1 Seri Nolu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalar dikkate alınmak suretiyle vergi indirimine ilişkin muhasebe kaydının aşağıdaki gibi yapılması uygun olacaktır.

31.12.2017	
371. Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri	20.000.000,00
193. Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	20.000.000,00
31.12.2017	
690. Dönem Karı veya Zararı	100.000.000,00
691. Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	20.000.000,00
692. Dönem Net Kârı Veya Zararı	80.000.000,00
31.12.2017	
691. Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	20.000.000,00
370. Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	20.000.000,00
/	

<sup>3</sup> Gelir Vergisi'nin artan oranlı olması nedeniyle yaklaşık değer hesaplanmıştır.

25.04.2018	
370. Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	20.000.000,00
371. Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri	20.000.000,00
25.04.2018	
136. Diğer Çeşitli Alacaklar	1.000.000,00
524. Vergi İndirimi	1.000.000,00
/	

Vergi indirimi müessesesi bir anlamda sermayenin azalmasına engel olmaktadır. Bu nedenle tek düzen hesap planında boş olan 524. Nolu hesabın kullanılması tercih edilmiştir. Mükelleflerin Gelir veya Kurumlar Vergisi beyannamelerinde indirimden faydalanamamaları yahut beyannameleri vermeleri gereken tarihten bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden bir vergi bulunmaması halinde mahsup imkânı kalmayacağından ilgili muhasebe kaydı ters kayıt ile kapatılacaktır. Diğer yandan, mahsup edilecek bir vergi çıkması halinde ise 360. Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabı borç, 136. Diğer Çeşitli Alacaklar hesabı alacak kaydedilmek suretiyle mahsup kaydı yapılabilecektir.

Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi beyan esasına dayanan vergilerdir. Beyannameler incelendiğinde özet olarak aşağıdaki gibi olduğu görülecektir.

Kurumlar Vergisi Matrahı	100.000.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	20.000.000,00
Geçici Vergi	20.000.000,00
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	20.000.000,00
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	0,00
İadesi Gereken Kurumlar Vergisi ve/veya Geçici Vergi	0,00
İadesi Gereken Kurumlar Vergisi	0,00
İadesi Gereken Geçici Vergi	0,00
<i>Vergi İndirim Tutarı (20.000.000,00*0,05)</i>	<i>1.000.000,00</i>

Yapılan düzenlemede hesaplanan verginin yüzde 5'inin ödenmesi gereken Gelir veya Kurumlar Vergisi'nden indirileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak bu indirim tutarı ödenmesi gereken kurumlar vergisinden önceki beyanname satırında yer alırsa ve mükelleflerinde geçici vergilerini ödemiş varsayılırsa ödenmesi gereken vergi 0,00 TL olacağından vergi indiriminden Kurumlar Vergisi beyannamesinde faydalanılamayacaktır. Maddede yer alan düzenlemeden dolayı da vergi indirimi tutarının ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık Gelir veya Kurumlar Vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecek olup, bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmeyecektir.

Maddenin son fıkrasında Maliye Bakanlığı uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır. Şayet Maliye Bakanlığı vergi indirimine ilişkin çıkaracağı tebliğde vergi indirimi tutarının geçici vergiden önce mahsup edilmesinin önünü açarsa bu sayede mükellefler ödemiş oldukları ge-

çici verginin iadesini talep edebileceklerdir. Aksi halde 1 tam yıl içinde beyan üzerine tahakkuk eden diğer vergilerden mahsup etmeleri gerekecektir. Düzenleme mevcut haliyle nakden iadenin önünü kapatmış, tahakkuk edecek diğer vergilerden mahsup edilmesine yönelik yapılmıştır.

Vergi indirim şartlarından bir diğeri ise indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olmasıdır. Kanuni süreden sonra düzeltme amacıyla yahut pişmanlıkla verilen beyannameler şart ihlali sayılmamakta ve her bir beyanname itibarıyla 10 Türk Lirası'na kadar yapılan eksik ödemelerde ödeme şartı ihlali sayılmamaktadır.

Vergi indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde mükellefler hakkında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, resen, veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması diğer bir şart olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu husus mükellefler hakkında yapılacak vergi incelemelerinde tarhiyat çıkmaması anlamına gelmektedir. Ancak bir tarhiyat yapılmış olsa dahi yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmayacaktır.

Mükelleflerin, indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla 1.000 Türk Lirasının üzerinde vadesi geçmiş vergi ve vergi cezası borcunun bulunmaması gerekmekte olup, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde sayılan fiilleri işlememiş olması gerekmektedir.

Son olarak bu şartların ihlal edildiğinin sonradan tespit edilmesi halinde indirim uygulaması nedeniyle ödenmeyen vergiler vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilecektir. Bu hüküm, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanların gerçek durumu yansıtmadığının indirimden yararlanıldıktan sonra tespiti üzerine yapılan tarhiyatların kesinleşmesi hâlinde de uygulanacak olup, bu takdirde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler açısından zamanaşımı, yapılan tarhiyatın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlayacaktır.

Yukarıdaki şartların tümü birlikte değerlendirildiğinde Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken tüm vergi beyannamelerinin ve bu beyannameler üzerine tahakkuk edecek vergilerin vergi kanunları ile tam anlamıyla uyumlu olması zarureti doğmaktadır.

Vergi indirim 01.01.2018 tarihinden itibaren verilecek Gelir ve Kurumlar Vergisi beyannamelerinde uygulanabilecek olup, en erken 2017 yılına ilişkin verilecek beyannamelerde yer verilebilecektir.

#### 4- SONUÇ

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirim uygulaması bir anlamda halk arasında "vergi affı" tabiriyle bilinen matrah artırımı ve yapılandırmaya ikame olarak düşünülmüş olsa da matrah artırımı ve yapılandırma altında getirilen vergisel avantajlar çok daha fazladır. Yinede uygulamanın olumlu sonuçlar doğuracağı ve mükelleflerin vergiye uyumunun artacağı kanaatindeyiz.

#### KAYNAKÇA

- 6284 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- <http://www.tbmm.gov.tr/d26/2/2-1585.pdf>