

NET AKTİF VERGİSİ


Mehmet BAYDEMİR
Vergi Denetmen Yardımcısı

I - GİRİŞ

Devlet, halkın gereksinimlerini karşılayabilmek için yürütme organı aracılığıyla çeşitli hizmetleri gerçekleştirmek durumundadır. Bunun için de gelire gereksinmesi vardır. Devletin en önemli geliri vergilerdir. Nitekim devlette gelirindeki yetersizlik nedeniyle bir kısım yükümlülere ek vergiler salmış bulunmaktadır.

Bilindiği üzere, 4 Mayıs 1994 tarih ve 3986 sayılı "Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ile Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu yasanın 5, 6 ve 7 nci madde hükümleri ile BİR DEFAYA ÖZGÜ uygulanmak üzere net aktif vergisi çıkarılmıştır.

II - NET AKTİF VERGİSİNİN KONUSU VE YÜKÜMLÜLERİ

Vergi Usul Yasası'na göre defter tutmak yükümlülüğünde bulunan gelir ya da kurumlar vergisi yükümlülükleri, 3986 sayılı Yasanın 5 nci maddesine göre net aktif vergisinin yükümlüleridir.

Buna göre;

— İşletme hesabı ya da bilanço esasında defter tutan ve gelir ya da kurumlar vergisi yükümlüsü olan gerçek ya da tüzel kişiler,

— Zirai işletme hesabı ya da bilanço esasında defter tutan ve gelir vergisi yükümlüsü olan çiftçiler,

— Serbest meslek kazanç defteri tutan ve gelir vergisi yükümlüsü olan serbest meslek erbabı,

net aktif vergisinin yükümlüsü olacaktır.

Diğer taraftan, adi ortaklık, adi komandit şirket veya kollektif şirketlerin ortakları olan gelir vergisi mükellefleri, net aktif vergisine ilişkin mükellefiyetlerini ayrı ayrı yerine getirmeyeceklerdir. Net aktif vergisi bu ortaklık veya şirketler tarafından ödenecektir. Diğer bir deyişle, net aktif vergisinin mükellefleri, bu şirketlerin ortakları değil şirketlerin kendisi olacaktır.

Net aktif vergisi, bu yükümlüler için 1993 yılı hesap döneminde defter tutmaları ya da tutmak mecburiyetinde bulunmaları durumunda gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri için geçerlidir. Ancak, herhangi bir şekilde, 1993 yılı hesap döneminde defter tutma zorunluluğu kapsamında yükümlülüğünü yaptırmaması gerekirken, gelir ya da kurumlar vergisi yükümlülüğünü yaptırmayan veya yükümlülüğü bulunmakla birlikte defter tutmayan ya da defter tutmak zorunluluğu kapsamında işlem görmeyenlerin daha sonra yükümlülüklerinin konulması ve defter tutma zorunluluğu kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinin anlaşılması durumunda, net aktif vergisinin yükümlüsü olacakları açıktır.

Öte yandan, Türkiye'de dar yükümlülük esasında vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumları ya da bunları Türkiye'de temsil eden şube ya da acentalar Vergi Usul Yasası'nın 207 ve 220 nci maddeleri uyarınca yalnızca "Hasılat Defteri" tutmak zorundadırlar. Buna göre, 1993 yılı hesap dönemi için yıllık beyanname veren bu yükümlüler net aktif vergisini, 1993 yılında Türkiye'de elde etmiş sayılan navlun hasılatına % 05 oranını uygulayarak hesaplayacaklardır.

Kimler net aktif vergisi yükümlüsü değildir?

Net aktif vergisi yükümlülüğünde temel belirleyici ölçüt, 1993 yılı hesap döneminde defter tutma zorunluluğunda bulunulmasıdır. Diğer bir anlatımla, Vergi Usul Yasası'nın 172 nci maddesi uyarınca defter tutacak olanlar net aktif vergisinin yükümlüsüdür. Aynı yasanın 173 üncü maddesinde ise bu yükümlülüğün istisnaları sayılmıştır.

Buna göre, gelir vergisinden muaf olan esnaf ve çiftçiler, Gelir Vergisi Yasası'na göre kazançları götürü usulde saptananlar ile götürü gider usu-

lüne tabi çiftçiler, kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden vergiden muaf olanlar vergilendirme açısından defter tutma zorunluluğu dışında tutulmuşlardır. Vergilendirme açısından defter tutma zorunluluğu dışında tutulanlar aynı zamanda net aktif vergisi yükümlülüğü dışında da tutulmuştur.

Öte yandan, 3986 sayılı Yasanın yürürlüğe girdiği 7 Mayıs 1994 tarihinden önce işi bırakan gelir vergisi yükümlüleri ile bu tarihten önce tasfiyesi sona eren ya da iflasının kapanmasına karar verilen kurumlar vergisi yükümlüleri, net aktif vergisinin yükümlüsü olmayacaktır. Ancak bağlı bulunduğu vergi dairesine işi bırakma bildiriminde bulunan gelir vergisi yükümlülerinin bu durumunun vergi dairesince saptanması, kurumlar vergisi yükümlülerinin ise tasfiyenin kapandığına ilişkin Ticaret Sicilinden alacakları belgenin bir örneğini ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri şarttır. Adi ortaklık, adi komandit şirket ya da kollektif şirketlerde ortaklık ya da şirketler sona erdirilerek faaliyetlerini durdurmaları koşuluyla yukarıda belirtilen esaslar çerçevesinde hareket edilecektir.

Gelir Vergisi Yasası'nın 81 ve Kurumlar Vergisi Yasası'nın 37 nci maddelerine göre devir ya da şekil değiştirmelerinde, tüzel kişiliği sona erdirilen münfesiş şirket ya da ortaklıklar net aktif vergisinin yükümlüsü olmayacaktır.

Yükümlülüğü 1.1.1994 tarihinden itibaren kurulması gereken kurumlar ise net aktif vergisine tabi olmayacaktır. Çünkü Yasanın yürürlük tarihi olan 7 Mayıs 1994 tarihine değin Kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi olanaklı bulunmamaktadır.

III - NET AKTİF VERGİSİNİN MATRAH VE ORANI

Net aktif vergisi, bilanço esasına tabi olan yükümlülerin bilançolarının aktifinde, diğer yükümlülerin envanterlerinde yeralan varlıkların net değerleri ya da bunların dönem içindeki gayrisafi hasılatları üzerinden hesaplanır.

Net aktiften amaç, Vergi Usul Yasası'nın 175 ve mükerrer 257 nci maddeleri uyarınca saptanan muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmiş bilançonun aktifinde yeralan işletme varlıklarıdır. İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar ile serbest meslek erbabının dönem sonundaki emtia mevcudu ve amortismanına tabi ekonomik değerlerin net değerleri bunların net aktiflerini oluşturur.

Varlıkların net değeri, Vergi Usul Yasasına göre değerlendirilmiş varlıkların değerinden, yalnızca aynı Yasaya göre ayrılmış amortisman ve karşılıkların indirilmesi sonucu bulunan değerdir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre düzenlenen bilançonun aktifinde (-) eksi değer olarak yer alan karşılık ve amortismanlar şunlardır:

Karşılıklar ve Amortismanlar	Aktif Toplamından	Açıklama
Alacak Senetleri Reeskontu	İndirilebilir	VUK'nun 281'nci maddesine göre senede bağlı alacaklar senette belirlenmiş faiz oranıyla ya da Merkez Bankasının resmi iskonto oranı üzerinden reeskonta tabi tutulur. Maliye Bakanlığı reeskont işlemlerinde iç iskonto yönteminin uygulanmasını kabul etmiştir. VUK'nun 285 nci maddesine göre, alacak senetlerini reeskonta tabi tutan yükümlüler, borç senetlerini de reeskonta tabi tutmalıdır.
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	İndirilebilir	VUK'nun 323 üncü maddesine göre, şüpheli hale gelmiş alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değeriyle karşılık ayrılabilir. Güvenceli alacaklarda karşılık güvenceyi aşan kısım için ayrılr.
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	İndirilebilir	VUK'un 274 ve 278'nci maddelerine göre stok değer düşüklüğü için karşılık ayrılabilir.
Birikmiş Amortismanlar	İndirilebilir	Maddi ya da maddi olmayan duran varlık bedellerinin, kullanılabilecekleri süre içerisinde hesaben yok edilebilmesini sağlamak amacıyla VUK'nun 313, 315 ve 317 nci maddeleri uyarınca amortisman ayrılabilir.
Birikmiş Tükenme Payları	İndirilebilir	Özel tükenmeye tabi varlıklar maliyet ya da imtiyaz bedeli üzerinden özelliklerine göre tükenme payı ayrılarak yok edilirler. VUK'nun 316 ncı maddesine göre işlem yapılır.
Diğer Alacak Senetleri Reeskontu	İndirilemez	Vergi Uygulamaları bakımından ticari işlemler dışındaki işlemler dolayısıyla doğan senetli alacaklara ilişkin reeskont tutarı kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Bu nedenle söz konusu gider vergi matrahına eklenir.
Diğer Şüpheli Alacaklar Karşılığı	İndirilemez	Vergi Uygulamaları bakımından ticari işlemler dışındaki işlemler dolayısıyla doğan senetli alacaklara ilişkin reeskont tutarı kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Bu nedenle söz konusu gider vergi matrahına eklenir.

Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı	İndirilemez	Değer düşüklüğü karşılıkları vergi uygulamaları bakımından kanunen kabul edilmeyen giderlerdendir. Bu nedenle vergi matrahına eklenmeleri gerekir.
Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı	İndirilemez	Değer düşüklüğü karşılıkları vergi uygulamaları bakımından kanunen kabul edilmeyen giderlerdendir. Bu nedenle vergi matrahına eklenmeleri gerekir.
İştiraklere Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı	İndirilemez	Değer düşüklüğü karşılıkları vergi uygulamaları bakımından kanunen kabul edilmeyen giderlerdendir. Bu nedenle vergi matrahına eklenmeleri gerekir.
Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı	İndirilemez	Değer düşüklüğü karşılıkları vergi uygulamaları bakımından kanunen kabul edilmeyen giderlerdendir. Bu nedenle vergi matrahına eklenmeleri gerekir.
Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı	İndirilemez	Vergi uygulamaları bakımından kanunen kabul edilmeyen giderlerdendir. Bu nedenle vergi matrahına eklenmesi gerekir.
Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı	İndirilemez	Vergi uygulamaları bakımından kanunen kabul edilmeyen giderlerdendir. Bu nedenle vergi matrahına eklenmesi gerekir.

Net aktif değerlerin hesaplanmasında, varlıkların kaynağını oluşturan değerler dikkate alınmayacak, diğer bir deyimle indirim ya da ekleme kalemi olarak düşünülmeyecektir. Nazım hesaplarda gösterilen tutarlar ise varlık sayılmaz. Ayrıca ek motorlu taşıtlar vergisine tabi taşıtlar net aktifin saptanmasında dikkate alınmaz.

Net aktif vergisinin matrahı, yükümlülerin 1993 yılı hesap dönemi içinde gerçekleştirdikleri gayrisafi hasılatları da olabilmektedir. Gayrisafi hasılat işletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde satılan mal ya da hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerleri kapsamaktadır. Gayrisafi hasılatın hesaplanmasından, brüt satışlardan satıştan ladeler, satış iskontoları ve satıcı tarafından alıcı adına yapılan sevk giderleri gibi satış indirimlerini indirmek gerekir. Bu işlemlerden sonra bulunan tutar, gayrisafi hasılat olarak net aktif vergisine tabi olmaktadır.

Ancak, işletme hesabı esasına göre defter tutanlar (çiftçi işletme defteri dahil) ile serbest meslek kazanç defteri tutanlarda gayrisafi hasılat, bu defterlerin hasılat tarafına kaydedilen satılan mal bedeli ya da yapılan hizmet karşılığında tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetlerinden elde edilen diğer bütün hasılat unsurlarını içermektedir.

Gelir Vergisi Yasası'nın 42 nci maddesi kapsamında faaliyet gösterenlerin net aktif değerlerinin hesaplanmasında, yıllara yaygın inşaat işleriyle ilgili olarak aktifleştirdikleri inşaat ve onarma maliyetlerinden sadece 1993 yılı hesap dönemine ilişkin olanları dikkate alınır.

Net aktif vergisinin oranı, net aktif değeri üzerinden % 1,5, gayrisafi hasılat üzerinden serbest meslek erbabında % 2, diğer yükümlülerde % 05'tir. Bu oranların matraha uygulanması sonucu hesaplanan iki ayrı net aktif vergisi tutarından yüksek olan net aktif vergisi, vergi tarhına esas alınacak ve ödenecektir.

Banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olanlar ile özel finans kurumları ve dış ticaret sermaye şirketlerinde net aktif vergisinin matrahı sadece bunların net aktifleri olacak; bunların gayrisafi hasılatları net aktif vergisinin matrahı olarak dikkate alınmayacaktır. Bankalar, sigorta şirketleri ve özel finans kurumları için net aktif değerlerinin yarısı üzerinden net aktif vergisi ödenmesi hükme bağlanmıştır. Söz konusu kurumların dışında kalan diğer yükümlülerin net aktif vergisi bunların net aktif değerlerinin tamamı üzerinden hesaplanacaktır.

IV - NET AKTİF VERGİSİ BEYANNAMESİNİN VERİLMESİ, VERGİNİN TARHI VE ÖDENMESİ

Yükümlüler net aktif vergisi, gelir ya da kurumlar vergisi yükümlüsü olarak bağlı bulundukları vergi dairesine; adi ortaklık, adi komandit şirket ve kollektif şirketler ise katma değer vergisi bakımından bağlı bulundukları vergi dairesine, bu Yasanın yürürlüğe girdiği 7 Mayıs 1994 tarihinden itibaren İKİ AY içinde, diğer bir deyişle 7 Temmuz 1994 tarihi çalışma saati sonuna değin verecekleri beyannamelerle tarh ve tahakkuk ettireceklerdir.

Bilanço esasında defter tutan yükümlüler beyannamelerine, 1993 yılı hesap dönemi sonuna ilişkin bilanço ve 1993 yılı hesap dönemi gelir tablosunu, işletme hesabı (çiftçi işletme defteri dahil) esasına göre defter tutanlar ile serbest meslek kazanç defteri tutanlar ise işletme hesabı ve serbest meslek kazanç bildirimini özetlerini ve envanter kayıtlarında yer alan emtia ve amortismanı tabi iktisadi varlıkları gösteren listeleri eklemek zorundadırlar.

Net aktif vergisi, ilk taksidi beyanname verme süresinin son günü olan 7 Temmuz 1994 tarihi çalışma saati sonuna değin, diğerleri ise 1994 yılının Ağustos, Ekim ve Aralık ayları ile 1995 yılının Şubat ayında

olmak üzere beş eşit taksitte verginin tarhına yetkili vergi dairesine ödenecektir. İlk taksit dışındaki taksitler, ilgili taksit ayları sonuna değin ödenebilecektir.

Yükümlülerin net aktif değerleri ya da gayrisafi hasılatları üzerinden ödeyecekleri net aktif vergisi, beyan edilen vergi matrahları ne olursa olsun, 10 milyon liradan az olamayacaktır. Yükümlünün birden daha çok işletmesi bulunması durumunda, söz konusu 10 milyon liralık en az vergi koşulu, yükümlünün işletmeleri dikkate alınmaksızın yalnızca yükümlü bazında uygulanacaktır.

Öte yandan, net aktif vergisinin tarh dönemi geçtikten sonra da ikmalen ya da re'sen tarhiyat yapılabilecektir. İkmalen ve re'sen tarh olunan net aktif vergisi için ayrıca Vergi Usul Yasası'nın ilgili hükümleri uyarınca gerekli faiz ve ceza uygulanacaktır.

V -SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERE RAPOR DÜZENLETECEK OLANLAR

Yükümlülerin net aktif değerinin 10 milyar lirayı ve gayrisafi hasılat tutarının ise 30 milyar lirayı aşması durumunda, bilanço ve gelir tablosunun, mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslara uygun olarak düzenlendiği ve bu tablolara göre net aktif ve gayrisafi hasılat tutarının doğru hesaplandığı konusunda, aktif toplamı 10-50 milyar lira ya da gayisafi hasılat tutarı 30-150 milyar lira arasında olanların serbest muhasebeci mali müşavirlere, bu tutarı aşanların ise yeminli mali müşavirlere rapor düzenletmeye ve bu konuya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Maliye Bakanlığı 1 Seri Nolu Net Aktif Vergisi Genel Tebliği ile bu yetkisini kullanarak, yükümlülerin net aktif vergisine konu olan net aktif değerinin ya da gayrisafi hasılat tutarının madde hükmünde belirtilen tutarları geçmesi durumunda, bu tutarların doğru olarak hesaplandığı konusunda 3568 sayılı Yasaya göre yetki almış meslek mensuplarına özel amaçlı rapor düzenlettirmeleri gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca Bakanlık 12 Sıra Nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği ile de sözkonusu meslek mensuplarınca yapılacak işlemlere ilişkin esasları açıklamıştır.

Burada yükümlülerce bilinmesi gereken bir konu da, Özel Amaçlı Raporun yalnızca çalışanlar listesinde kayıtlı meslek mensuplarınca düzenlenebilecek olmasıdır.

VI - SONUÇ

Yükümlüler net aktif vergisini ya net aktif değerleri üzerinden ya da gayrisafi hasılat üzerinden ödemek durumundadır. Net aktif vergisinin beyanı, tarhı, tahakkuk ve ödenmesi hakkında, bu Yasada hüküm bulunmayan durumlarda, 193 sayılı Gelir Vergisi Yasası, 5422 sayılı Kurumlar vergisi Yasası, 213 sayılı Vergi Usul Yasası ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa'nın tarh, tahakkuk ve ödenmesine ilişkin hükümleri uygulanacaktır.

Bir defaya özgü ödenen net aktif vergisi, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamayacak ve hiçbir vergiye mahsup ve iade edilmeyecektir. Ayrıca 3824 sayılı Yasaya göre % 7 oranında ödenmekte olan fon payı, net aktif vergisi üzerinden hesaplanmayacak ve ödenmeyecektir.

Diğer yandan, dolaysız bir vergi olarak nitelenebilecek olan net aktif vergisinin ekonomik koşullar içinde yansıtılabilmesindeki güçlük nedeniyle yükümlülerin üzerinde kalacağını söyleyebiliriz.

Ek Vergi Yükümlülükleri	Beyannamenin Verileceği Yer	Vergi Oranı		Beyannamenin Ekleri				
		Net Aktif	G.Safi Hasılat	Bilanço	Gelir Tablosu	İşletme Hesabı Özeti	S. Meslek Kazancı Özeti	Envanter Listesi
İşletme Hesabı Esasında Defter Tutan GV, KV Yükümlüsü Gerçek ve Tüzel Kişi	Gelir ve Kurumlar Vergisi Yükümlüsü Olarak Bağlı Bulundukları Vergi Dairesi	% 1.5	% 05	-	-	x	-	x
Bilanço Esasında Defter Tutan, GV, KV Yükümlüsü Gerçek ve Tüzel Kişi		% 1.5	% 05	x	x	-	-	-
Zirai İşletme Hesabı Esasından Defter Tutan ve GV Yükümlüsü Olan Çiftçiler		% 1.5	% 05	-	-	x	-	x
Bilanço Esasında Defter Tutan Ve GV Yükümlüsü Olan Çiftçiler		% 1.5	% 05	x	x	-	-	-
Serbest M.K. Defteri Tutan Adi Ortaklık, Adi Komandit ve Kollektif Şirketler	Katma Değer Vergisi Bakımından Bağlı Bulunulan Vergi Dairesi	% 1.5	% 2	-	-	-	x	-
İşletme Hesabı Esasında Defter Tutan Adi Ortaklık, Adi Komandit ve Kollektif Şirketler		% 1.5	% 05	-	-	x	-	x
Bilanço Esasında Defter Tutan Adi Ortaklık, Adi Komandit Ve Kollektif Şirketler		% 1.5	% 05	x	x	-	-	-
Dar Yükümlülük Esasına Göre Defter Tutmak Zorunluluğunda Bulunan GV, KV Yükümlülükleri	Türkiye'deki daimi temsilci, birden çok daimi temsilci bulunması durumunda bunlardan herhangi	% 1.5	% 05	-	-	-	-	-