



Fon Payının İadesi

Hazırlayanlar
Cemalettin BAKI
Vergi Denetmeni

1. GİRİŞ

Gelir ve Kurumlar Vergileri Üzerinden Ödenen Fonların Birleştirilmesi Hakkında 3824 Sayılı Kanun 25.06.1992 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanarak 1.1.1993 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Gelir ve Kurumlar Vergisi üzerinden hesaplanan Fon Payının iade edilip edilmeyeceği hususu uygulamada çeşitli sorunlar yaratmaktadır. Uygulamada bulunan bir grup, fon payının mahsup sonrası kalan kısmının iade edilebileceği, diğer bir grupta, mahsup sonrası kalan fon payının iade edilemeyeceği görüşünü savunmaktadır.

Gelir ve Kurumlar Vergisi üzerinden hesaplanan Fon Payının iade edilip edilmeyeceği hususu mevcut yasalar ve Maliye Bakanlığı görüşleri doğrultusunda konunun değerlendirilmesi yapılacaktır.

2. MAHSUP SONRASI FON PAYI İADE EDİLEBİLİR Mİ?

Gelir ve Kurumlar Vergileri Üzerinden Ödenen Fonların Birleştirilmesi Hakkında 3824 Sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce Gelir ve Kurumlar Vergileri üzerinden Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu ve Çıraklık, Mesleki ve Teknik Eğitimi Geliştirme ve Yaygınlaştırma Fonu alın-

maktaydı. 3824 sayılı Kanunla üç ayrı fon payı altında toplanarak hesaplanmakta ve hesaplanan fon payının dağıtımı Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılmaktadır. 12.1.1995 tarih ve 95/6428 sayılı BKK ile fon payı oranı %10 olarak belirlenmiş ve Savunma Sanayi Destekleme Fonu'na %5, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu'na %4 ve Çıraklık, Mesleki ve Teknik Eğitimi Geliştirme ve Yaygınlaştırma Fonu'na da %1 olarak dağıtımı yapılmaktadır.

Fon Payının kaynakları 3824 sayılı Kanunun 18'nci maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeye göre;

"Aşağıdaki gerçek kişi ve kurumlar, gelir veya kurumlar vergilerinin %10'u oranında ayrıca fon payı öderler.

a) Kazanç ve iratlarını yıllık beyanname ile beyan eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri;

b) Gelir Vergisi Kanununun 101'inci maddesi gereğince kazanç ve iratlarını münferit beyanname ile beyan eden dar mükellef gerçek kişiler;

c) Kurumlar Vergisi Kanununun 22'nci maddesi gereğince vergiye tabi kazançlarını özel beyanname ile beyan eden dar mükellefiyete tabi yabancı kurumlar;

d) Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinde sayılan ödemelerden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan sorumlular ile Kurumlar Vergisi Kanununun 24'üncü maddesi gereğince vergi tevkifatı yapmak zorunda olan sorumlular,

e) Kazançları götürü usulde tespit edilen mükellefler.

Ücretlerden tevkif suretiyle alınan gelir vergisi ile yıllık beyannameye dahil ücretlere isabet eden gelir vergisi üzerinden fon payı alınmaz." denilmiştir.

3824 sayılı Kanunun 19. maddesinde;

"Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü ve Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddeleri gereğince vergi tevkifatı yapmak zorunda olan sorumlular, hesapladıkları fon payını muhtasar beyannameye dahil ederek beyan ederler ve tevkif edilen vergilerle öderler.

Yıllık, münferit ve özel beyanname veren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, beyannamelerinde hesaplayacakları fon payını, ilgili gelir veya ku-

rumlar vergilerinin ödeme süreleri içinde öderler. Ancak, beyannameye dahil kazanç ve iratlar üzerinden daha önce tevkif suretiyle alınan fon payı, beyanname üzerinden hesaplanan fon payına mahsup edilir.

Mükellef ve sorumlularca ödenen fon payı, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider yazılmaz, gelir ve kurumlar vergilerine mahsup edilmez.

Fon payının beyan, mahsup ve ödenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir." denilerek Fon Payının tahakkuku, mahsubu ve ödenmesi usul ve esasları belirtilmiştir.

3824 sayılı Fonların Birleştirilmesi Hakkındaki Kanunla yapılan düzenleme doğrultusunda 3238 (SSDF), 3294 (SYDTF) ve 3308 (ÇMTEGYF) sayılı Kanunlarda da gerekli düzenlemeler yapılmıştır.

3238 sayılı Savunma Sanayi Destekleme Fonu Kanununa bakıldığında da Savunma Sanayi Destekleme Fonunun beyanı, mahsubu ve ödenmesi belirtilmiş, iadeye ilişkin herhangi bir maddeye yer verilmemiştir.

Yapılan düzenlemeler doğrultusunda yani Kanunun Lafzına bakıldığında, 3824 sayılı Kanunda beyan, mahsup ve ödenme esasları belirtilmiş, iadeye ilişkin esaslar belirtilmemiştir. Bu durumda Kanunun lafzı yorumunda 3824 sayılı Kanunun 18. ve 19'uncu maddeleri doğrultusunda beyan edilen Fon Payının iadesi mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından verilecek olan Yıllık beyannamelerdeki "Fon Payına İlişkin Bildirim" bölümünde;

Matrahı (30. Satırdaki Tutarın Ücret Dışında Kalan Kazanç ve İratlara İsbet Eden Kısmı Yazılacaktır.)

Hesaplanan Fon Payı

Mahsup (Yıl İçinde Ödenen Fon Payı)

Ödenecek Fon Payı

olarak düzenlenmiş, bu bölümde "İadesi Gereken Fon Payı"na yer verilmemiştir. Maliye Bakanlığının düzenlemiş olduğu beyannamelerde "Fon Payının İadesi" bölümüne yer vermemiş olması bir hatadan mı kaynaklanmaktadır, yoksa Fon Payının iade edilmemesi gerektiğinden mi kay-

naklanmaktadır? Bizim görüşümüze göre, mahsup sonrası kalan Fon Payının iade edilemeyeceğinden kaynaklanmaktadır. Çünkü, 3824 sayılı Kanunun 19 uncu maddesinin 4 ncü bendinde "Mükellef ve sorumlularca ödenen fon payı, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider yazılmaz, gelir ve kurumlar vergilerine mahsup edilmez." hükmünden hareketle ve kanunun sadece beyan, mahsup ve ödenmesine ilişkin esasları yer almaktadır.

Fon Payının iade edilemeyeceği hususunda en açık görüş de 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 194 sıra sayılı Genel Tebliği III. maddesinde yer almış olup Genel Tebliğde aynen, "Vergi alacağı tutarı üzerinden hesaplanan fon payı tutarının, gelir vergisi üzerinden hesaplanan fon payı tutarından fazla olması halinde artan fon payı ile ilgili olarak mahsup veya iade yapılmayacağı tabiidir." denilerek 3824 sayılı Kanunun 19'ncü maddesinden hareketle iade yapılamayacağı hususunu belirtmiştir.

Fon payının, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince beyan edilen gelirleri üzerinden hesaplanan fon payından mahsup edilmesi mükerrer vergilendirmeyi engellemeyi amaçlamaktadır. Tevkifat yapılan ve beyannameye dahil edilen kazanç unsurları üzerinden hesaplanan fon payından mahsup sonrası kalan kısmının iade edilmesi halinde tevkifata tabi ve fon payının kaynağını oluşturan gelirlerden fon payı alınmamış olacaktır.

Diğer taraftan Menkul ve Gayrimenkul Sermaye iradı geliri elde edenlerden 193 sayılı GVK'nun 94'ncü maddesi gereğince tevkifat yapılmakta ve fon payı kesilmektedir. Tevkifat nedeniyle 193 sayılı GVK'nun 86'ncı maddesi gereğince beyanname vermeyen mükelleflerden kesilen fon payı beyanname vermeme nedeniyle mahsup etme durumu olmamakta ve de iade işlemi yapılmamaktadır. Çünkü bu gelir unsurları 3824 sayılı Kanunun 18'nci maddesi gereğince fon payının kaynağını oluşturmaktadır.

Gelirleri Ticari, Menkul ve Gayrimenkul Sermaye iradından oluşan ve gelirleri birleştirerek beyan edip hesaplanan fon payından mahsup işlemi yapıldıktan sonra mahsup sonrası kalan fon payının iade edilmesi durumunda fon payı alınmamış olacaktır. Bu durum ise vergilendirmenin ilke ve prensiplerinden verginin adalet ve eşitlik ilkesine aykırı olmaktadır.

Menkul Sermaye İratlarında kesilen vergilerin mahsubunu açıklayan çarpıcı bir tebliğ de VUK'nun 263 nolu tebliği olup, bu tebliğde; "..., Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 121. maddesinde yıllık beyannameye gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş veya götürü usulde tespit edilmiş olan kazanç ve ücretler dolayısıyla ödenmiş bulunan

vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edileceği, mahsup yapılan miktarın (Götürü usulde tespit edilen ticari ve mesleki kazançlar için ödenen vergi ile asgari zirai vergiden doğanlar hariç) gelir vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunacağı belirtilmiştir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, sözü edilen menkul sermaye iratlarından tevkif yoluyla kesilen vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilmesi için, 169 Sıra Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar doğrultusunda bankalarca vergi tevkifatı yapıldığını gösteren belgenin mükelleflerce yıllık beyannameye eklenmesi gerekmektedir." denilmiştir.

Tebliğde de görüleceği üzere mahsup sonrası kalan Gelir Vergisinin reddi yapılacağı açıkça belirtilirken, Fon Payının iadesi ile ilgili herhangi bir ifadeye rastlanılmamıştır.

Delayısıyla konuya bu açıdan bakıldığında, 193 sayılı GVK'nun 85'nci maddesi gereğince verilen gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan ve mahsup sonrası kalan fon payının iadesinin mümkün olmadığı anlaşılmaktadır.

3. FON PAYI HANGİ HALLERDE İADE EDİLEBİLİR?

Fon payının iade edilebileceği durumlar da bulunmaktadır. Fazla ve Yersiz Tahsil edilen Fon Payının iade edilmesi, 213 sayılı VUK'nun 116-119 maddelerinde belirtilen Vergi Hatalarından ileri gelmesi halinde mümkün bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı Fon Payına ilişkin olarak 05.02.1993 tarihli ve 1993/1 seri sıra nolu Uygulama İç Genelgesinin 3'ncü maddesinde de "Yersiz veya tahakkuktan fazla tahsilatın ilgililerine red ve iadesi için 950.08.3.565.900 "Gelir ve Kurumlar Vergisi Üzerinden Alınan Fonlardan Yapılacak Red ve İadeler" gider tertibi kullanılacaktır." denilerek Fon Payının iadesinin yapılabileceği belirtilmiştir. Ayrıca İçel Defterdarlığına hitaben verilen 18.04.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.59/5900-21/17665 sayılı Özelgede de "..., tevkif suretiyle fazladan ödediği ve mahsup imkanı olmayan fon payının Vergi Usul Kanununun düzeltme ile ilgili hükümlerine ve Vergi Daireleri İşlem Yönergesindeki hükümlere göre iadesi gerekmektedir." denilerek fazladan tahsil edilen Fon Payının iade edilebileceği belirtilmiştir.

Fazla ve Yersiz Tahsil edilen Fon Payının iade edilmesi 213 sayılı VUK'nun 116-119. maddelerinde belirtilen Vergi Hatalarından ileri gelmesi halinde mümkün bulunmaktadır. Örneğin Ücretler, Fon Payının konusuna girmediği halde Fon Payının hesaplanması halinde Mükellefiyette hata olduğundan iade edilmesi gerekmektedir. Veya, yapılan tevkifata %10 Fon payı hesaplanması gerekirken %15 Fon Payının hesaplanması halinde de Vergi Miktarında hata olduğundan iade yapılması gerekmektedir.

Vergi Miktarındaki hatadan dolayı fon payının iadesine ilişkin en çarpıcı örnek Gelir Vergisi Kanununun 188 seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 4'üncü maddesinde, "Öte yandan vergi sorumlularınca, 95/7137 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre hesaplanan (stopaj) gelir vergisi ve fon payı ile daha önceki oranlara göre hesaplanan (stopaj) gelir vergisi ve fon payı arasındaki farkın mükelleflerden tahsil veya mükelleflere iade edileceği tabiidir." denilerek vergi miktarında hatadan kaynaklandığı için fon payının iadesine izin verilmiştir. Kısaca Vergi Hatalarından ileri gelen Fon Payının iadesi yapılabilir.

Bu nedenle 3824 sayılı Yasanın 20'nci maddesinde, "Mükellef ve sorumlularca hesaplanan fon payının beyan, tarh, tahakkuk ve ödenmesi ile red ve iadelerine ilişkin usul ve esaslar hakkında, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır." denilerek vergi hatalarından dolayı iade işleminin VUK'nun 116-119. maddelerinde belirtilen hükümlere göre işlem yapılacağı tabiidir.

Fon payının iade edilebileceği diğer bir husus, Yıllara Sari İnşaat ve Onarım işi yapan mükellefler için söz konusu olabilir. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım işi yapan mükelleflerin istihkak bedelleri üzerinden GVK'nun 94'ncü maddesi gereğince vergi tevkifatı yapılmakta ve fon payı kesilmektedir.

Yıllara Sari İnşaat ve Onarım işi yapan mükelleflerce işin bitim sonrası verilen beyannamelerde zarar doğması halinde vergiye tabi kazanç oluşmayacak, dolayısıyla vergi doğmadığından fon payı hesaplanmayacaktır. Böylesi durumda istihkak ödemeleri sırasında yapılan tevkifat esnasında kesilen fon payı kesintisi, oluşmayan gelir üzerinden fon payı alınmış olduğundan haksız bir vergilendirme olacaktır ki böylesi durumlarda fon payının iadesi gerekebilir.

4. MAHSUP SONRASI KALAN FON PAYININ İADE EDİLMESİ GEREKİR GÖRÜŞÜNDE OLANLAR

Mahsup sonrası kalan fon payının iade edilmesi gerekir görüşünde olanlar, 193 sayılı GVK'nun 121'nci maddesi ve 5422 KVK'nun 44. maddesinden hareketle mahsup sonrası kalan fon payının iade edilebileceğini iddia etmekte ve 163, 169 ve 241 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerine atıfta bulunmaktadır. Bu tebliğler ise, "Mahsup sonrası arta kalan tevkif suretiyle kesilen vergilerin" nakden veya mahsuben iadesinde yapılacak işlemleri konu almaktadır.

Belirtilen tebliğlerden hareketle oluşan genel görüş, "GV ve KV stopajlarının %10'u kadar fon payı stopajı yapılmakta, söz konusu fon stopajlarının beyannameye GV veya KV üzerinden hesaplanan fon payından mahsubu, mahsuptan arta kalan fonun mükellefe iadesi mümkün bulunmaktadır." yönünde oluşmuştur.

İstanbul Defterdarlığınca verilen 8.11.2001 ve 4.12.2001 tarihli özelgelerinde aynı doğrultuda görüş verilmiş, 3824 sayılı Kanunun 20'nci maddesiyle bağlantı kurularak mahsup sonrası kalan fon payının KDV'sine mahsup yapılabileceği belirtilmiştir.

Mahsup sonrası kalan fon payının iade edilebileceğine dair bir başka görüş ise, "Her şeyden önce gerek 3824 sayılı Kanun, gerekse diğer düzenlemelerde fon payının iade edilemeyeceğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Yapılan düzenlemelerde ise fon payının hangi özel hallerde iade edilemeyeceği (194 Sıra Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklandığı üzere vergi alacağı üzerinden hesaplanan fon payı gibi) bir hüküm haline getirilmiştir. Bilindiği üzere olumsuz hükmün yazılı olması, olmadığı takdirde halin olumlu yorumlanması gerektiği bir genel hukuk kuralıdır. Vergi alacağı üzerinden hesaplanan fon payında bu ilkeye uyulduğu görülmektedir. Ayrıca bu düzenlemenin mevhumu muhalifidir. Eğer fon payına genel olarak iade öngörülüyorsa neden vergi alacağında özel bir düzenleme gereği duyulmuştur? Bu düzenleme yapılmadan da vergi alacağı üzerinden hesaplanan fon payının iade edilemeyeceği sonucuna varılabilirdi. Öyleyse bu düzenleme genel olarak fon payının iade edilebileceğinin ancak sadece bu hali için iade söz konusu olmadığının kabulüdür.

Maliye Bakanlığı Fon Payına ilişkin olarak 5.2.1993 tarih ve 1993/1 sıra numaralı Uygulama İç Genelgesinin de "Gelir ve kurumlar vergisi üzerinden alınan fonlardan yapılacak red ve iadeler" gider tertibinin "Yersiz ve tahakkuktan fazla tahsilatın ilgililerine red ve iadesi" için kullanılacağını bildirmiştir. Buradaki "Yersiz" ifadesinin sadece 213 sayılı Vergi Usul Kanununun

116-119. maddeleri kapsamında ele alınması daraltıcı bir yorumdur. 3824 Sayılı Kanunun 18. maddesinde "Aşağıdaki gerçek kişi ve kurumlar, gelir veya kurumlar vergilerinin %10'u oranında ayrıca fon payı öderler." denilerek fonun mükellefleri belirtilmiştir. Buna göre fon gelir veya kurumlar vergisi üzerinden hesaplanacaktır. Bunlarında beyannamelerini yıllık olarak vermeleri asıdır. Ancak bazı gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, Gelir Vergisi Kanununun 94. ve Kurumlar Vergisi Kanununun 24. maddesi uyarınca vergilendirme dönemi içinde kesinti yoluyla vergi öderler ve bunu yıllık beyannamelerinde beyan ettikleri vergilerden mahsup ederler. Bu mahsup sonrası ya ödenecek vergi azalmakta yada hiç vergi doğmamaktadır. Bunun fon payı yönünden, kesinti yapılan mükellefler ile kesinti yapılmayan mükellefler arasında eşitsizlik yaratacağı açıktır. Bunu gidermenin yolu 94. ve 24. maddelere göre yapılan işlemlerden fon payı hesaplamak ve bunu asıl kaynaktan mahsup etmektir. 3824 Sayılı Kanunun 18. maddesine eklenen (d) bendinin amacı budur. Bu yorumu 94. maddenin birinci fıkrası da teyit etmektedir. Bu fıkra göre vergi tevkifatı "istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben" Kanunun 18. maddesinin birinci fıkrasına göre fonun kaynağı "gelir ve kurumlar vergileri" olduğuna göre (d) bendine göre yapılan kesintilerin amacı bu kaynağa ulaşmaktır. Bu bağlamda 94. ve 24. maddelere göre tahsil edilen fonlar nihai fona dair bir tevkifatıdır. Bu durumda mahsup kaçınılmaz olur. Mahsuptan bakiye tutarlar bu anlamda "fazla ve yersiz" vergiye dönüşür ki bunun da iadesi zorunludur." şeklindedir.

5. SONUÇ

Mahsup sonrası kalan fon payının iade edilip edilmeyeceği hususunda değişik görüşler ve yorumlar yapılmaktadır. Görüşlerin tamamında dikkate alınan Kanunlar, Tebliğler ve Uygulama İç Genelgeleri aynı olmasına rağmen farklı yorumlar yapılmakta, farklı yorumlar nedeniyle de farklı uygulamalar ortaya çıkmaktadır. Böylesi bir durum da Maliye - Mükellef ilişkisini olumsuz yönde etkilemektedir.

Uygulama birliğinin sağlanması amacıyla Maliye Bakanlığının uygulama yetkisini kullanarak düzenleme yapmasının gerektiği görüşündeyiz.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

Mehmet MAÇ - Güncel Kurumlar Vergisi.

Hesap Uzmanları Kurulu CD Vergi Kanunları.

Maliye Bakanlığı Tebliğleri.

Maliye Bakanlığı Uygulama İç Genelgeleri.

Özelgeler.