



## GEÇİCİ VERGİ ile VERGİLERİN MAHSUBU ve İADESİ

Burak TEPE<sup>(\*)</sup>

### 1 - GİRİŞ

Türk Vergi Sistemi içerisinde vergilendirme işlemleri açısından çeşitli mahsup ve iade müesseseleri düzenlenmiş bulunmaktadır. Kanun koyucu esas itibarıyla mahsup ve iadelere ilişkin hükümleri vergi kanunları aracılığıyla düzenlemiş, bazı durumlarda da vergi idaresine söz konusu işlemlere ilişkin uygulamaların nasıl yapılacağına ilişkin hususları belirleme yetkisi vermiştir.

Düzenlenen mahsup ve iade hususlarına ilişkin hükümlere 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu<sup>1</sup>'nda da rastlanılmaktadır. Mezkur kanunun "Verginin Ödenmesi" başlıklı 5 inci ve son kısmının 2'nci bölümü olan "Mahsuplar" bölümünde düzenlenmiş bulunan; "vergi tevkifatının mahsubu, diğer ücret vergisinin mahsubu ve yabancı memleketlerde ödenen vergilerin mahsubu başlıklı maddeleri ile mükerrer 120'nci maddesindeki "geçici vergi" düzenlemesinde gelir vergisindeki mahsup ve iade hükümleri yer almaktadır. Bunların dışında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu<sup>2</sup>'nin 120'nci maddesinin, 5035 sayılı kanun<sup>3</sup> ile değişik 3 üncü fıkrası ile Maliye Bakanlığı'na verilen yetki çerçevesinde, Bakanlıkça çıkarılan 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile vergi hatalarından kaynaklanan mahsup ve iade işlemlerine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiş bulunmaktadır. Aynı şekilde Bakanlıkça çıkarılan 262 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile de katma değer vergisi iade alacağının geçici vergiye mahsup edilmesine ilişkin hususlarda açıklamaya gidilmiştir.

Yazımızın konusunu yukarıda ifade edildiği üzere gelir vergisi içerisinde düzenlenmiş bulunan mahsup ve iade işlemleri ile bu işlemlere ilişkin usul ve esasların neler olduğunun açıklanması oluş-

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettiş Yardımcısı

<sup>1</sup> 6/1/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 10/1/1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> 2/1/2004 tarih ve 25334 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

turmaktadır. Bu çerçevede öncelikle gelir vergisinde mahsup ve iade hakkı doğuran hususların neler olduğuna değinilecek, ardından mahsuben ve nakden iade işlemlerinin neler olduğuna ve hangi durumda uygulandıklarına ilişkin bilgilere yer verilecektir. Bununla birlikte; Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesinde düzenlenen geçici vergi uygulamasına ilişkin bilgilerin yanı sıra söz konusu uygulamaya ilişkin mahsup ve iade işlemlerine ilişkin açıklamalara yazının ilgili bölümünde yer verilecektir.

## 2. GELİR VERGİSİNDE VERGİ MAHSUBU ve İADELER

Gelir Vergisi mükellefleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi uyarınca takvim yılı içinde yapmış oldukları vergiye tabi işlemleri nedeniyle kaynakta kesinti suretiyle vergi ödemektedirler. Aynı şekilde ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbapları mezkur kanunun mükerrer 120'nci maddesi uyarınca takvim yılının 3'er aylık dönemleri itibariyle vergiye tabi tutulmaktadır. Bununla birlikte "diğer ücret" kapsamında vergilendirilen hizmet erbapları takvim yılı içinde, tevkifat yaparak bunu bildirmek zorunda olan işverenler nezdinde çalışmaya başladıklarında önceki aylarda peşinen vergi ödemiş olmaktadır. Ayrıca tam mükellefiyete tabi kimseler, yurtdışında faaliyette bulunmaları nedeniyle, faaliyette bulunulan ülke mevzuatına göre vergi ödemekte ve üzerinden vergi ödedikleri kazançları üzerinden Türkiye'de de vergilendirilmektedirler. Son olarak mükellefler Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi hataları nedeniyle takvim yılı içinde yersiz vergi ödemek durumunda kalmaktadırlar.

Yukarıda değinilen durumlar nedeniyle, mükellefler tarafından takvim yılı içerisinde ödenen vergilerin mükerrer vergilemeye neden olmaması amacıyla çeşitli mahsup ve iade müesseseleri oluşturulmuştur. Yazının bu kısmında mahsup ve iade hakkı doğuran durumlar ayrı ayrı açıklanmaya çalışılacaktır.

### 2.1- Mahsuplar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 5 inci kısmının 2'nci bölümünde düzenlenmiş bulunan "Mahsuplar" bölümünde genel olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde gösterilen gelirler üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, yıl içinde ödenen vergilerin indirilmesinin mümkün olduğu haller düzenlenmiştir. Söz konusu haller aşağıdaki gibidir:

#### 2.1.1- Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 3946 sayılı Kanun ile değişik 94 üncü maddesinde, vergi tevkifatına tabi tutulacak kazanç, ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile bu ödemelerden kesinti yapmak zorunda olanlar ve yapılacak kesintinin oranları gösterilmiştir.<sup>4</sup>

Kanununun 121 inci maddesinin 1 inci fıkrasında da;

*"Yıllık beyannamede gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir vergisinden mahsup edilir"*

Şeklinde düzenlemeye yer verilerek, aynı kanunun genel tevkifat maddesi olan 94'üncü maddesinde ve geçici maddelerinde düzenlenen tevkifat hükümlerine göre kesilmiş bulunan vergilerin, yıllık beyanname verilmesi durumunda, bu beyannameye göre hesaplanacak vergiden mahsup edilebilece-

<sup>4</sup> Tosuner, Mehmet- Arıkan, Zeynep, *Türk Vergi Sistemi*, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2012, s.184

ği hükme bağlanmıştır. Ancak 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 1.2'nci bölümünde ifade edildiği üzere;

*“Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dâhil edilen gelir veya kazançla ilişkin olması gerekmektedir.”*

Daha açık bir ifadeyle; tevkif suretiyle ödenen verginin, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebilmesi için, üzerinden vergi kesilen gelir unsurunun, Gelir Vergisi Kanunu'nun 85 inci maddesi uyarınca toplamaya dâhil edilmesi (86'ncı maddesi kapsamında değerlendirilen gelir unsurları arasında bulunmaması) ve ilgili gelir unsuruna ilişkin olması gerekmektedir. Tebliğde belirtilen bu husus mahsup müessesesinin konuluş amacına da uygundur. Zira mükerrer vergilemenin önlenmesi amacıyla oluşturulan bu müessese, beyannameye hiç dâhil edilmeyen gelir unsuru üzerinden kesilen verginin, mahsubuna cevaz vermemektedir.

Tevkif yoluyla ödenen vergilerin mahsubunun nasıl yapılacağına ilişkin olarak ise 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde açıklama yapılmıştır. Buna göre, mükelleflerin, kesintiyi yapan vergi sorumlularına ait bilgileri ve esas alınan brüt tutarları, kesilen vergileri ve kesinti yapılan dönemleri içeren bir tabloyu doldurarak yıllık beyannamelerine eklemeleri gerekmektedir.

Tevkif suretiyle ödenen vergilerin mahsubunu düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu'nun 121'inci maddesinin son fıkrasında; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesinde düzenlenen kontrol edilen yabancı kurum kazançlarına ilişkin hükme yer verilmiştir. Bu hükme göre, kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden kesilen vergiler, Türkiye'de yıllık beyannameyle bildirilen kontrol edilen yabancı kurum karı üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden mahsup edilebilmektedir. Ancak mahsup edilecek verginin kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden gelir vergisinden fazla olmaması gerekmektedir. 5615 sayılı Kanun ile eklenen bu hüküm, gelir vergisi uygulaması açısından uygulamada istisnai olarak karşılaşılabilecek bir hususa ilişkindir. Zira her ne kadar gerçek kişilerin de Kurumlar Vergisi'nin ilgili maddesinde yabancı kurumları kontrol edebilecekler arasında kabul edilse de, söz konusu işlemlerin genel itibarıyla kurumlar vergisi mükelleflerince gerçekleştirildiği görülmektedir.

Tevkif yoluyla ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin olarak değinilecek bir diğer konu ise bu suretle ödenen vergilerin geçici vergiye mahsup edilebilmesi hususudur. Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesinin 3 üncü fıkrası uyarınca mükellefler, ilgili 3'er aylık geçici vergi dönemlerine ait olmak üzere, geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili olarak tevkif edilmiş vergileri o dönemin hesaplanan geçici vergisinden mahsup edebilmektedirler. Bu şekilde ilgili geçici vergi döneminin hesaplanan vergisinden yapılan mahsuptan sonra kalan tutar o dönem için ödenmesi gereken geçici vergi olacaktır. Ancak madde metninde parantez içi hüküm ile de belirtildiği üzere, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinden doğan kazançlardan yapılan tevkifatların mahsubu mümkün bulunmamaktadır. Zira söz konusu kapsama giren kazançlar geçici vergiden müstesna tutulmuştur.

Söz konusu mahsubun nasıl yapılacağına ilişkin ise 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalar aşağıdaki gibidir:

*“Yıllık beyannamenin vergi bildirimi tablosunda yer alan geçici vergiye ilişkin satırda, beyannamenin ilgili olduğu geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi tutarı (ilgili geçici vergi beyannamelerinin ödenecek geçici vergi satırında yer alan tutarlar toplamı) gösterilir. Yıllık beyannamenin vergi bildi-*

*rimi tablosunun kesinti yoluyla ödenen vergiler satırında ise, o yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı (geçici vergiden mahsubu yapılan tevkifat tutarları dahil) gösterilir.”*

### 2.1.2- Kollektif ve Komandit Şirketlerde Kesilen Vergilerin Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinde belirtildiği üzere; kolektif ortaklıklarda ortakların, adi ve eşhamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir. Bununla birlikte aynı kanunun 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 beyannamesi vermek zorunda olacaklarından, ortaklığa yapılan ödemeler nedeniyle tevkifat suretiyle ödenen vergiler, ortaklar tarafından yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergilerinden, hisseleri oranında mahsup edilebilecektir.

Ancak adi komandit şirketlerle ilgili olarak üzerinde fikir birliğine varılamayan bir husus belirtmek gerebilir. Adi komandit şirketlerde, komanditer ortağın geliri menkul sermaye iradı olduğundan, komanditer ortak şirkete ödenen paralar üzerinden tevkif edilen vergiyi, mahsup edemeyeceği görüşünün yanında söz konusu mahsup imkânının olduğunu yönünde görüş belirtenler de mevcuttur. Mahsup imkânının olmadığını savunanlara göre, mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dâhil edilen gelir veya kazançla ilişkin olması gerekmektedir.<sup>5</sup> Vergi idaresinin de benimsediği görüşe göre ise mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dâhil edilen gelir veya kazançla ilişkin olması gerekmektedir. Bu durumda kazanç veya gelir türünün bir önemi bulunmamaktadır.<sup>6</sup>

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

#### 2.1.3.1- Geçici Vergiye İlişkin Genel Açıklama

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesine göre basit usule göre vergilendirilenler hariç olmak üzere, ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbapları, cari vergilendirme dönemlerinin gelir vergisine **mahsup edilmek** üzere, takvim yılının 3'er aylık kazançları üzerinden aynı kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi ödemek zorundadırlar. Madde hükmünden anlaşıldığı üzere Basit Usulde tespit edilen ticari kazanç sahipleri, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinden kazanç elde edenler ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların geçici vergi ödeme yükümlülükleri bulunmamaktadır.

Maddenin 2'nci ve 3 üncü fıkralarında geçici verginin beyan ve ödeme sürelerine ilişkin hükümler bulunmakta olup, aşağıda geçici vergi dönemlerinin takvim yılının hangi aylarına tekabül ettiğinin yanı sıra, beyannamenin verilme zamanı ve ödeme zamanlarına ilişkin bilgiler Tablo-1'deki gibidir.

<sup>5</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2011, Hesap Uzmanları Derneği, Mart,2011, s.

<sup>6</sup> Ticari Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi 2012, Şubat,2012, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyanna\\_merehberi/2012ticarikazanc.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyanna_merehberi/2012ticarikazanc.pdf) s.23

Tablo-1: Geçici Vergi Dönemleri, Beyan ve Ödeme Zamanları

| DÖNEMLER             | BEYAN ZAMANI | ÖDEME ZAMANI |
|----------------------|--------------|--------------|
| Ocak-Şubat-Mart      | 14 Mayıs     | 17 Mayıs     |
| Nisan-Mayıs-Haziran  | 14 Ağustos   | 17 Ağustos   |
| Temmuz-Ağustos-Eylül | 14 Kasım     | 17 Kasım     |
| Ekim-Kasım-Aralık    | 14 Şubat     | 17 Şubat     |

Son olarak geçici vergiye ilişkin söylenebilecek ve mahsup müessesesi ile de alakalı bir husus olarak değinilecek bir diğer nokta, doktrinde %10'luk yanılma payı olarak adlandırılan ve maddenin 4'üncü fıkrasında yer alan tarh edilecek vergiye ilişkin düzenlemedir. Söz konusu hükme göre; yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. **Mahsup süresi geçtikten sonra**, kesinleşen geçici vergiler **terkin edilir** ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir.

### 2.1.3.2- Mahsup

Maddenin ilk fıkrasında kullanılan mahsup edilmek üzere ifadesinin açıklaması olarak kabul edilebilecek hükme ise anılan maddenin 5 inci fıkrasında yer verilmiştir;

*“Bir önceki takvim yılında üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir.*

252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerektiği ifade edilerek, geçici vergi dönemleri itibariyle tahakkuk ettirilmiş, ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Bununla birlikte **tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş** olması dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkânı bulunmayan geçici vergi tutarlarının ise **terkin edileceği**, terkin edilen geçici vergi tutarı için de vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarih olan yıllık beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin başlangıç tarihine kadar gecikme zammı uygulanacağı ifade edilmiştir.

Geçici verginin mahsubuna ilişkin olarak bahsedilmesi gereken bir diğer konu ise ödenen geçici verginin, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilebilmesidir. Ödendiği halde, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden fazla olması nedeniyle mahsup edilemeyen geçici vergi tutarının mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceğine ilişkin hüküm, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesinin 5'inci fıkrasında yer almaktadır. Bu hüküm uyarınca da mahsup işleminin yapılabilmesi için yazılı başvuru şartı aranmayacağı ve mahsup işleminin 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 47'nci maddesi hükmü de dikkate alınarak ilgili vergi da-iresince re'sen yapılacağı 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilmiştir. Bununla birlikte mahsup işleminin yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirileceği aynı zamanda

mahsubu yapılacak vergi borçları için vade tarihinden, yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla bu tarihten sonra söz konusu vergi borçları için gecikme zammı uygulanamayacaktır.

Geçici vergiye ilişkin mahsup işlemleri ile ilgili olarak değinilecek diğer konu ise katma değer vergisi iade alacağının geçici vergiye mahsubu işlemleridir. 262 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile açıklama getirilen bu konuya ilişkin olarak şu hususlara değinilebilir: 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda 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 mükelleflerin isteğine bağlı olarak nakden veya mahsuben iade edilebilmektedir. Mahsuben iade işlemlerine ilişkin olmak üzere 262 Seri No'lu Tebliğde yapılan düzenlemeye göre de; katma değer vergisi iade alacağının geçici vergi borçlarına mahsup edilmesi ve mahsup yoluyla ödenmiş bu geçici verginin de yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisine mahsup edilmesi mümkün kılınmıştır.

#### 2.1.4- Karne Esasına Göre Vergilemede Mahsup

Gelir vergisi kanununa göre safi ücretin tespitinde biri gerçek ücretler ve diğer ücretler olmak üzere iki farklı yöntem bulunmaktadır. Gerçek usulde ücretin tespiti gayri safi tutar üzerinden bazı indirimlerin yapılması suretiyle gerçekleştirilir. Vergilendirilmesi ise prensip olarak vergi sorumlusu sayılan işverenler tarafından kanunun 103 ve 104'üncü maddelerinde belirtilen genel esaslar ve vergi tarifesi çerçevesinde kesinti yapılması şeklinde gerçekleşmektedir.

Bazı hizmet erbabının ücretlerini ise gerçek usulde tespit etmek, ücretin tespitindeki güçlük nedeniyle zor olabilmektedir. Söz konusu bu zorluk özellikle hesap tutamayan ve tutmalarına gerek olmayan kimseler tarafından verilen ücretler için ortaya çıkmaktadır.<sup>7</sup> Gelir Vergisi Kanunu'nun 64'üncü maddesinde sayılan hizmet erbablarının safi ücretlerinin gerçek usulde tespitinin yukarıda ifade edilen zorluk nedeniyle, gerçek usulde değil diğer usule göre yapılacağı hükme bağlanmıştır. Diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabının safi ücretinin yıllık tutarı, takvim yılı için geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25 olarak tespit edilmektedir. Bu şekilde belirlenen safi ücret üzerinden ise tarifeye göre vergi hesaplanarak, hizmet erbabı tarafından vergi dairesine ödenmektedir.

Kanunun 122'nci maddesinde de; diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabının, muhtasar beyannameye tabi işverenler nezdinde çalışmaya başladıkları takdirde, bu tarihten sonraki aylara ait olmak üzere peşin ödemiş oldukları vergilerin, gerçek ücretleri üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebileceği ve mahsubu yapılan miktarın, hizmet erbabının vergi karnesine işveren tarafından kaydolunacağı ifade edilmiştir.<sup>8</sup> Daha açık bir ifadeyle, ücretleri diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı bütçe yılı içinde genel vergi tevkifatı kapsamına giren bir işte çalışmaya başlarsa, diğer ücret kapsamında ödediği vergiler gerçek usulde vergilendirme sonucunda hesaplanan vergiden düşülebilmektedir.<sup>9</sup>

<sup>7</sup> Tosuner, Arıkan, a.g.e, s.106

<sup>8</sup> Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Nisan 2007, s.891

<sup>9</sup> Tosuner, Arıkan, a.g.e, s.107

### 2.1.5- Yurtdışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 3 üncü maddesine göre tam mükellef olarak kabul edilen gerçek kişilerin yalnızca Türkiye içinde elde ettikleri değil Türkiye dışında elde ettikleri kazançlar da Türkiye'de gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Ancak çoğu zaman Türkiye dışında elde edilen kazançların elde edildiği ülke vergi kanunları nedeniyle elde edildiği ülkede vergilendirilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durumda ise aynı gelir unsurunun mükerrer vergilendirilmesi sorunu ortaya çıkmaktadır. İlgili ülkelerle imzalanan çifte vergileri önleme anlaşmaları ile bu hususta ortaya çıkabilecek mükerrerliklerin önüne geçilmeye çalışılmakta ve ulusal mevzuat bu anlaşmalar çerçevesinde düzenlenmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 123 üncü maddesi hükmü de yukarıdaki gerekçeyi taşıyan düzenlemeler içermektedir. Türkiye'nin akdettiği çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının, yabancı memleketlerde elde edilen kar paylarının Türkiye'de vergilendirilmesine ve ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin hükümleri mezkûr madde hükümler çerçevesinde yapılan vergileme ve mahsup sırasında ayrıca dikkate alınması gerekmektedir.

Söz konusu madde hükmü uyarınca; tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yurtdışında elde ettikleri kazanç ve iratlardan, kazancın elde edildiği ülkelerde ödedikleri vergiler, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir. Ancak bu şekilde indirilecek miktar, gelir vergisinin yurtdışında elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olamayacaktır. Bununla birlikte maddenin 4 üncü fıkrasında mahsubun yapılabilmesi için aşağıdaki şartların da sağlanmış olması gerektiği ifade edilmiştir:

\*Yurtdışında ödenen vergilerin gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olması

\*Yurtdışında vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve o yerdeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik edilmesi gerekir.

Ayrıca madde metninde aşağıdaki açıklamalar da yapılmıştır:

" .....

*Birinci fıkra hükmünce indirilecek miktar Gelir Vergisi'nin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde, **aradaki fark nazara alınmaz.***

.....

*2 numarada yazılı vesikalar taksit zamanına kadar gelmemiş olursa, yabancı memlekette elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden vergi kısmı bir yıl süre ile ertelenir.*

*Aranan vesikalar bu süre zarfında vergi dairesine ibraz edildiği takdirde vergi tenzil edilir; süre geçtikten sonra erteleme hükmü kalkar ve vesikalar ibraz edilse bile nazara alınmaz. Vergi Usul Kanunu'nda yazılı mücbir sebeplere ait hükümler mahfuzdur.*

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

*Bu madde gereğince yapılan vergi indiriminde yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazanç ve iratlara uygulanan **kambiyo rayici uygulanır.***

....."

Yukarıdaki madde metninde yapılan açıklamalardan da anlaşıldı üzere;

\*Yabancı ülkelerde ödenmiş olan vergilerin Türk Parasına çevrilmesi gerekmektedir.

\*Yabancı ülkelerde ödenmiş olan vergilerin ilgili bulundukları kazanç ve iratlar, mükellef tarafından hangi yılın gelirine ithal edilmişse bu vergilerin de o yılın gelirine ait vergiden indirilmesi gerekmektedir.

\*Son olarak; indirilecek miktar Gelir Vergisi'nin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde, aradaki fark nazara alınmaz hükmü uyarınca, kalan tutarın mahsup ve/veya iadesi mümkün bulunmamaktadır.<sup>10</sup>

## 2.2- İadeler

Yazının yukarıdaki bölümünde açıklanan mahsup müessesesine ilişkin olarak mahsup imkânı tanınan durumlardan; tevkif suretiyle ödenen vergiler ile geçici verginin mahsubu neticesinde mahsup edilemeyen kısımların iadesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 120'nci maddesi uyarınca vergi hataları sonucunda fazla ve yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan gelir vergisinin iadesi ile ilgili açıklamalara yazının bu bölümünde yer verilecektir.

### 2.2.1-Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin İadesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 121 inci maddesine göre; yıllık beyannamede gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi'nden mahsup edilebileceğini söylemiştik. Maddenin 2'nci fıkrasında ise mahsubu yapılan bu miktarın, üzerinden mahsup yapılacak gelir vergisinden fazla olduğu takdirde ise aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin de tebliğ tarihinden itibaren 1 yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunacağı hükme bağlanmıştır. Maddenin 5035 sayılı Kanun ile değişik 3 üncü fıkrasında da Maliye Bakanlığı'na iadeyi mahsuben veya nakden yaptırma, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlama ve iade için aranılacak belgeleri belirleme konularında yetki verilmiştir. 121'inci maddenin 5035 sayılı kanun ile değişik 5 inci fıkrasında mahsuben iade işlemlerinin nasıl yapılacağına ilişkin genel düzenleme yapılmıştır. Buna göre;

*“Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılır. İkmalen veya resen yapılan tarhiyatlarda mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınarak yapılır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilâtlar yönünden düzeltme yapılmaz”.*

Maddenin 3'üncü fıkrasına istinaden çıkarılan 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile de iade işlemlerinin nasıl yapılacağına ilişkin olarak uygulamaya yön verilmiştir. Tebliğde yer alan, tevkif suretiyle ödenen vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsubuna ilişkin açıklamalara yazının yukarıdaki bölümünde yer verildiğinden, burada diğer vergi borçlarına mahsuben ve nakden iade işlemlerine değinilecektir.

#### 2.2.1.1- Mahsup Yoluyla İade

Anılan tebliğde, tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsubundan sonra kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup taleplerinin, tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirileceği ifade edilmiştir.

<sup>10</sup> Toprak, Deniz, *Gelir Vergisinde Mahsup ve İadeler*, Vergi Raporu Dergisi, Mart, 2012, Sayı:150, s.218

Bunun için ise mahsup talebinin tebliğe ekli dilekçe örneği ile yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin bir tablonun, dilekçeye eklenmesi zorunlu kılınmıştır. Söz konusu tablonun daha önce yıllık beyanname ekinde yer almış olması halinde, mahsup dilekçesi yeterli kabul edilmiştir. Mahsup dilekçesi ve ilgili tablonun ibraz edilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirileceği belirtilmiştir.

Yıllık gelir vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi ya da benzer nedenlerle ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsup işlemlerinin öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince dikkate alınarak yerine getirileceği, bu mahsuplar sonunda kalan kısım talep edilmesi halinde ise diğer vergi borçlarına mahsup edileceği ifade edilmiştir. Bu durumda mahsup talepleri dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade edecektir. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için de gecikme zammının uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Ayrıca tebliğde mükelleflerin dilerlerse ortağı bulundukları adi ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilecekleri ifade edilmiştir. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için de iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kollektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekmekte olduğu belirtilmiştir.

Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde ise iade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkün kılınmıştır. Bu takdirde mahsup talebinin sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade edeceği belirtilmiştir.

Son olarak; mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, Vergi Usul Kanununun 114 ve 126'ncı maddelerinde yer alan zamanaşımı hükümlerinin göz önünde bulundurulacağı ifade edilmiştir.

#### **2.2.2.2- Nakden İade**

252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde nakden iade işlemlerinin nasıl gerçekleştirileceğine ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

“Nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 10.000 lirayı geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin tablo ile birlikte;

- Ücret ve gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olması halinde ücretlere ilişkin olarak işveren tarafından verilen ve kesintinin yapıldığını gösteren yazının, 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,

- Serbest meslek kazancına ilişkin olarak vergilerin sorumlu adına tahakkuk ettiğini gösteren ilgili saymanlık yazısının,

- Ticari kazançlar ve zirai kazançlara ilişkin olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin,

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

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10.000 lirayı aşması halinde, 10.000 lirayı aşan kısım Vergi Usul Kanununa göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek **vergi inceleme raporuna göre** iade edilir. 10.000 liraya kadar olan kısım ise, dilekçe ekinde yukarıda belirtilen belgelerin yer alması koşuluyla **teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin** iade edilir.

İade talebi teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilir. Teminat olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 10'uncu maddesinin 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılanlardan bir veya bir kaç gösterilebilir. Banka teminat mektuplarının (sürresiz-şartsız) paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşıması ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması gerekir.

Nakden iade talebinin 100.000 liraya kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek **tam tasdik raporu uyarınca** iade edilir. İade talebinin 100.000 lirayı 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, bu Tebliğde 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 bulunan kişinin adı-soyadı veya ünvanı, 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 bu Tebliğde yer alan açıklamalar çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirilir. Dolayısıyla talebin tümünün nakit iadesi olarak kabul edilerek işlem yapılması söz konusu değildir.

Nakden iade talepleri ile ilgili olarak bu Tebliğin 1.3.2. bölümünde belirtilen belgeler, talep edilen tutarın tamamı için aranılacaktır."

### **2.2.2- Geçici Verginin İadesi**

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici vergi başlıklı mükerrer 120'nci maddesinin 5'inci fıkrasında, bir önceki takvim yılında 3'er aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici verginin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceğine hüküm bulunduğuna değinmiştik. Mahsup edilemeyen geçici vergi tutarının ise mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceğinden bahsetmiştik. Söz konusu fıkranın devamında ise; bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarının, o yılın sonuna kadar talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade olunacağı şeklinde bir hüküm bulunmaktadır.

Yazının geçici verginin mahsubuna ilişkin açıklamaların yer aldığı bölümünde yer aldığı üzere; 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. Mahsup sonrası kalan tutar ise mahsup işlemlerinin yapıldığı takvim yılı sonuna kadar mükellefçe talep edilmesi halinde mükellefe iade edilmektedir. Bu hususa ilişkin 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde şu açıklamalar yer almaktadır:

*“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.*

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

Görüldüğü üzere, yazılı başvuru şartı ile geçici verginin ödenmiş olması iade için yeterli kabul edilmektedir.

Ancak tevkif suretiyle ödenen vergi ilgili geçici vergi döneminin hesaplanan geçici vergisinden de mahsup edilebilmektedir. Zira konuya ilişkin mezkûr tebliğde yer alan açıklamalara yazının yukarıdaki bölümlerinde yer verilmiştir. Bu çerçevede; ilgili dönemler halinde hesaplanan geçici vergiden varsa o hesap dönemi ile 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. Bu şekilde gerçekleştirilen mahsup neticesinde kalan tutarın olması halinde ise iade işlemleri, tev'kif suretiyle ödenen vergilerin diğer vergi borçlarına mahsup işlemlerinin (mahsuben veya nakden) tabi olduğu esaslara göre gerçekleştirilmektedir.

Geçici verginin iadesi ile ilgili olarak bahsedilmesi lazım gelen bir diğer husus ise, katma değer vergisi iade alacaklarının, geçici vergiye mahsup edilmesi işlemi sonucunda mahsup edilemeyen vergi tutarının iade işlemlerinin nasıl gerçekleştirileceğine ilişkindir. Konuyla ilgili açıklamaları içeren 262 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile katma değer vergisi iade alacağının geçici vergi borçlarına mahsup edilmesi ve mahsup yoluyla ödenmiş bu geçici verginin de yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisine mahsup edilmesi mümkün kılınmıştır. Ancak tebliğde, katma değer vergisi iade alacağının geçici vergi borçlarına mahsup edilmesi ve mahsup yoluyla ödenmiş bu geçici verginin de yıllık gelir vergisi beyannamesi 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 getirileceği belirtilmiştir. Daha açık bir ifadeyle, katma değer vergisinden kaynaklı iade alacakları, mükelleflerin geçici vergi ve dolayısıyla da gelir vergisinden mahsup edilebileceği, mahsup sonrası kalan tutarın da mükelleflere red ve iade olunacağı ancak katma değer vergisinden kaynaklı iade işlemlerinin ilgili katma değer vergisi genel tebliğlerindeki esaslar dâhilinde yerine getirileceği ifade edilmektedir.

### 2.2.3- Vergi Hatalarından Kaynaklanan İadeler

28/2/2001 tarihli ve 24332 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan “Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin Bazı Maddelerinde Ek ve Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” ile 5018 sayılı Kamu

Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde, bütçe sistematğinde yapılan değişikliklerle, haksız yere alınmış olan vergiler ile tevkif suretiyle alınan ancak ilgili beyannamede mahsup imkânı olmadığı için iadesi gereken vergilerin Devlet harcaması kategorisinde değerlendirilmesine son verilmiştir. Bu durumda 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununu ve Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinde yer alan düzenleme çerçevesinde yapılan iade işlemlerinin yapılabilmesi için yeni bir düzenleme yapma ihtiyacı doğmuştur. 5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun gerekçesinde yukarıdaki gibi ifade edilen değişiklikler gerek 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda gerekse 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda uygulama alanı bulmuştur.

Anılan kanun gerekçesinde ayrıca aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

*“Bu değişiklikler ile iade işlemlerinin gerçekleştirilmesinde mevzuat çerçevesinde Maliye Bakanlığına verilmiş olan yetkiler iade sisteminin daha sağlıklı ve hızlı bir şekilde çalışabilmesi amacıyla genişletilerek Gelir Vergisi Kanunu’nun 121’inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile Maliye Bakanlığı iadeyi, mahsuben veya nakden yaptırmaya, aranılacak belgeleri belirlemeye, iadeyi inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlamaya yetkili kılınmıştır. Yapılan düzenlemede her şeyden önce mahsuben ve nakden iade konusunda farklı düzenlemeler yapabilmek konusunda yetki alınmıştır. Böylece mahsuben iadelerde nakden iadelere nazaran daha basitleştirilmiş prosedürler izlenebilmesine imkân sağlanacaktır. Halen uygulanmakta olan sistem içerisinde de belirli tutarı aşan iadelerde inceleme raporu aranmaktadır. Yeni düzenlemede de bu yetki korunmaktadır. Ancak bu yetki daha önceki düzenlemeden farklı olarak kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre farklı şekillerde kullanılabilir. Yine eskiden olduğu gibi bu yetki belirli hadler esas alınarak da kullanılabilir.”*

*Geliri sağlayan ve dolayısıyla gelir vergisi tevkifatı yapan mükelleflerin hukuki statüsüne bağlı olarak da farklı düzenleme yapılabilir. Halen uygulanmakta olan sistemde bankalar aracılığıyla elde edilen gelirler itibarıyla bulunan bu yetki daha geniş bir şekilde maddede düzenlenmektedir. Böylece bankalar, sigorta şirketleri, finans kurumları, kamu kurum ve kuruluşları gibi ayrımlar çerçevesinde iade ve mahsup işlemlerinde aranan belgeler farklılaştırılabilir. Böylece iade işlemlerinin gerek mahsup gerekse nakden iade şeklinde gerçekleştirilmesi basitleştirilebilir.*

*Yapılan önemli bir düzenleme ise mahsuben iade işlemlerinde iade tutarının yer aldığı yıllık gelir vergisi beyannamesinin verildiği tarihin esas alınarak yapılacağına kanun metnine girmiş olmasıdır. Bugüne kadar olan uygulamada mahsup işlemleri mükellefin dilekçesi ve eklerinin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınarak gerçekleştirilmiş ve mahsubu istenen vergilere ilişkin gecikme zammı uygulaması da bu tarihe kadar yapılmıştır.*

*Mahsup işleminde ve gecikme zammı uygulamasında yıllık gelir vergisi beyannamesinin verildiği tarih esas alınacak olmakla birlikte mahsup işlemi gerekli tüm belgelerin tamamlanması ile yapılacaktır. Gecikme zammı uygulamasına esas alınan tarih ile mahsup işleminin fiilen gerçekleştirildiği tarihin farklı olmasından doğabilecek sorunların önlenmesi açısından, mahsup imkânının doğduğu tarih ile gerekli işlemlerin tamamlanacağı tarih arasında mükellefçe mahsubunu talep ettiği vergi borcu ile ilgili olarak rızaen yapılan ödemeler için her hangi bir düzeltme yapılmayacağı da açıkça düzenlenmektedir.*

*Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin kanunî süresinde verilmemesi ya da sair nedenlerle ikmalen veya re’sen yapılan tarhiyat üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif*

yoluyla kesilen vergiler öncelikle bu tarhiyata konu vergi, ceza ve gecikme faizlerine mahsup edilecek, bu mahsuplar sonunda kalan kısmın diğer vergi borçlarına mahsubu talep edildiğinde ise mahsup talepleri dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade edecektir. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmayacaktır.”

5035 sayılı kanun ile değişiklik yapılan kanun hükümlerinden birisi de Vergi Usul Kanunu’nun 120’inci maddesidir. Vergi hatalarında düzeltme yetkisi ile red ve iade işlemlerini düzenleyen söz konusu maddenin, 5035 sayılı kanun ile değişik 3’üncü fıkrasıyla; nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergiler ile kendi kanunları gereğince iadesi gereken vergilerin iade ve mahsup işlemlerine ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı’na verilmiştir.

Bu çerçevede çıkarılan 252 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili vergi hataları nedeniyle fazla tahsil edilen vergilerin mahsup ve iade işlemlerine ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Mezkûr tebliğde vergi hataları nedeniyle fazla tahsil edilen vergilerin diğer vergi borçlarına mahsup ve iade işlemleri 3.1. bölümünde düzenlenmiştir. Söz konusu bölümde yer alan açıklamalar aşağıdaki gibidir:

*“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- ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR**

Gelir vergisinde iade ve mahsup işlemlerine ilişkin bir takım önem arz eden durumlar mevcut olup söz konusu durumlardan bazılarının ilişkin açıklamalara yine 252 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde yer verilmiştir.

#### **3.1- İhtiyari Beyanda Mahsup**

Gelir Vergisi Kanunu’nun 5281 sayılı Kanun’un 30 uncu maddesiyle 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere eklenen geçici 67’nci maddesi hali hazırda 31.12.2015 tarihine kadar uygulanır bulunmaktadır. Söz konusu maddede madde kapsamında elde edilen gelirlerle uygulanacak tevkifat oranları düzenlenmiştir. Maddenin (7) ve (11) numaralı fıkralarında ise madde kapsamında vergilendirilen gelirler nedeniyle bazı durumlarda beyanname verilip verilmeyeceğine ilişkin açıklama yapılmıştır. Aşağıda öncelikle ilgili fıkralara yer verilerek ardından konu ile ilgili tebliğ çerçevesinde değerlendirmeler yapılacaktır.

7) (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca tevkifata tâbi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce **yıllık veya münferit beyanname verilmaz**. Diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler **dahil edilmez**. Söz konusu fıkra hükümleri uyarınca tevkifata tabi tutulsun tutulmasın dar mükellef gerçek kişi veya kurumlarca Hazine, 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri ve tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan kazanç ve iratlar için münferit veya özel beyanname verilmaz. Ticarî faaliyet kapsamında elde edilen gelirler ticarî kazanç hükümleri çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınır ve tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler, 94 üncü madde kapsamında tevkif edilen vergilerin tâbi olduğu hükümler çerçevesinde tevkifata tâbi kazançların beyan edildiği beyannamelerde hesaplanan vergiden mahsup edilir. Şu kadar ki, (2) ve (3) numaralı fıkralar kapsamında tevkif suretiyle ödenen verginin, işlem den doğan kazancın tâbi olduğu tevkifat oranı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı yıllık beyanname de hesaplanan vergiden **mahsup edilmez**.

11) Dar mükellefler de dâhil olmak üzere, bu madde kapsamında tevkifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının **elden çıkarılmasından doğan kazançlar için takvim yılı itibarıyla yıllık beyanname verilebilir**. Beyan edilen gelirden, aynı türden menkul kıymetler için yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edilebilir. Beyan edilen gelir üzerinden % 15 oranında vergi hesaplanır. **Hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilir**, mahsup edilemeyen tutar genel hükümler çerçevesinde **red ve iade edilir**. Şu kadar ki, mahsup edilemeyen zararlar izleyen takvim yıllarına **devredilemez**.

Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 83'üncü maddesinde, hilafına hüküm olmadıkça, gelir vergisinin mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunacağı ifade edilerek, 84'ünü maddesinde beyanname çeşitleri sayılmaktadır. Buna göre bir takvim yılı içinde elde edilen gelir unsurlarının 86'ncı madde uyarınca toplanarak yıllık olarak beyan edilmesi, vergi sorumluları tarafından yapılan vergi tevkifatının muhtasar beyan ile bildirilmesi ve son olarak dar mükellefiyete tabi olanların diğer kazanç ve iratları ile tevkifata tabi olmayan menkul sermaye iratları için münferit beyanname vermeleri gerekmektedir. Bununla birlikte kanunun 94'üncü maddesinde elde edilen gelir unsurlarından bazılarının vergi tevkif edilmesi gerektiği ifade edilerek farklı tevkifat oranları belirlenmiştir. Kanunun geçici 67'nci maddesinde ise 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere özel bir düzenleme yapılmıştır. Söz konusu maddenin 7 ve 11 numaralı fıkralarında da tevkifata tabi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmeyeceği ancak, dar mükellefler de dâhil olmak üzere, Geçici 67'nci madde kapsamında tevkifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar için takvim yılı itibarıyla **ihtiyari olarak** yıllık beyanname verilebileceği belirtilmiştir.

Görüldüğü üzere 84'üncü maddede sayılmayan ancak bir diğer beyanname türü olarak kabul edilebilecek ve ihtiyari olarak verilebilecek bir beyannameden söz edilmektedir. Söz konusu bu beyanname, geçici 67'nci madde kapsamında tevkifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar için sadece tam veya dar mükellef gerçek kişiler tarafından takvim yılı itibarıyla ihtiyari olarak verilebilecektir.

Konu ile ilgili olarak çıkarılan 263 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

*“Geçici 67’nci maddenin 7’nci fıkrasında gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilme-yeceği, 11’inci fıkrasında ise geçici 67’nci madde kapsamında tevkifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen kazançlar için ihtiyari beyanın mümkün olabileceği belirtildiğinden sadece 7’nci fıkra çerçevesinde yıllık beyanname vermesi engellenen tam mükellef gerçek kişilerle, münferit beyanname vermesi engellenen dar mükellef gerçek kişilerin ihtiyari beyanname vermesi mümkün bulunmaktadır.*

*Söz konusu beyan, sadece Geçici 67’nci madde kapsamındaki menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasına ilişkin olup, faiz ve itfa gelirlerinin beyanı söz konusu değildir. Alım-satım işlemlerine ilişkin olarak beyan edilecek kazançlardan, aynı türden menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarına ilişkin olması şartıyla yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edilebi-lecektir.*

*Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinin alım-satımına konu edilmesi durumunda sadece alım satım-dan elde edilen kazanç veya oluşan zarar, diğer sermaye piyasası araçları kategorisi altında ihtiyari beyana konu edilebilecektir.*

Tebliğde beyannamenin nasıl doldurulacağına ilişkin açıklamalar yapılırken, geçici 67’nci mad-denin 11’inci fıkrasında belirtilen; *“Beyan edilen gelir üzerinden % 15 oranında vergi hesaplanır. Hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilir, mahsup edilemeyen tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilir. Şu kadar ki, mahsup edilemeyen zararlar izleyen takvim yıllarına devredilemez”* hükmüne ilişkin olarak, beyannameye dâhil edilen menkul kıymet alım-satı-mından doğan kar/zarara ilişkin tevkif suretiyle ödenmiş vergilerin, beyannamenin 28 numaralı “Yıl İçinde Tevkif Edilen Vergiler” satırına aktarılarak mahsup edileceği belirtilmiştir.

Ayrıca mahsup sonucu ödenmesi gereken bir vergi olması halinde; bu tutarın, aynı Kanunun 117’nci maddesi gereğince, Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödeneceği, ia-desi gereken bir tutarın kalması halinde ise bu tutarın iadesinin 252 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yapılacağı ifade edilmiştir.

### 3.2- İade Talebinin Gerçeğe Aykırı Belgelere Dayanması

Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin mahsuben veya 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 Kanunu’nun ilgili hükümleri çerçevesinde işlem yapılmaktadır. Ayrıca durum mükellefin bağlı bulunduğu meslek odasına da bildirilmektedir.

### 3.3- 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 sorumlusu-nun ödeme yapmaması veya hiç beyanda bulunmaması nedeniyle söz konusu belge ibraz edilemiyor-sa, bu durum bağlı olunan vergi dairesine mükellef tarafından bildirilir.

Konu, ilgili vergi dairesi tarafından vergi sorumlusunun bağlı olduğu vergi dairesine iletilir ve ver-ginin tahakkuku veya tahsili için gerekli işlemlere ivedilikle başlanır. Verginin tahakkuku ve/veya tah-silinden sonra nakden iade işlemleri 252 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nin 1.3.2. bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde 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- 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 bulundukları vergi dairesine vermek zorundadırlar.

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 bu Tebliğin önceki bölümlerinde adına vergi kesintisi yapılan mükelleften istenen belgelerin yerine kullanılır.

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

### **3.5- 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 tutulmaktadır.

Süresinde tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin, düzenlenen tam tasdik raporunun ayrı bir bölümünde mükellefin iadeye hak kazandığı tutarın, bu Tebliğde yer alan kanıtlayıcı belgeleri ve yasal dayanakları belirtilmek suretiyle açıklanması gerekir. Tevkif suretiyle alınan vergilere ilişkin olarak bu Tebliğde belirtilen kanıtlayıcı belgelerin rapora eklenmesi zorunludur.

## **4- SONUÇ**

5035 sayılı kanunun gerekçesinin giriş bölümünde de ifade edildiği üzere vergi esas olarak ekonomik faaliyetlerin sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi sistemleri de ekonomik faaliyetleri düzenleyen değil takip eden, değişen koşullara uyum sağlaması gereken, devletin ve işletmelerin ihtiyaçları doğrultusunda gerekli durumda değiştirilmesi gereken canlı sistemlerdir. Bu çerçevede ülkemizde zaman zaman vergi mevzuatında önemli değişiklikler yapılagelmektedir. Söz konusu bu değişikliklerden birisi de 5035 sayılı kanun ile iade işlemlerinin kolaylaştırılması yönünde yapılan düzenlemelerdir. Anılan kanunun gerek Gelir Vergisi Kanunu'nda gerekse Vergi Usul Kanunu'nda gerçekleştirdiği deği-

şiklikler, yazımızın da konusu olan gelir vergisinde mahsup ve iadeler hususunda önemli düzenlemeleri içermektedir.

Gelir vergisinde mahsup ve iade işlemleri özetle; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Verginin Ödenmesi" başlıklı 5'inci ve son kısmının 2'nci bölümü olan "Mahsuplar" bölümünde düzenlenmiş bulunan; "vergi tevkifatının mahsubu, diğer ücret vergisinin mahsubu ve yabancı memleketlerde ödenen vergilerin mahsubu başlıklı maddeleri hükümleri ile mükerrer 120'nci maddesindeki "geçici vergi" düzenlemesinde gelir vergisindeki mahsup ve iade hükümleri çerçevesinde ele alınmaktadır. Bunların dışında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 120'nci maddesinin, 5035 sayılı kanun ile değişik 3'üncü fıkrası ile Maliye Bakanlığı'na verilen yetki çerçevesinde, Bakanlıkça çıkarılan 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile vergi hatalarından kaynaklanan mahsup ve iade işlemlerine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiş bulunmaktadır. Aynı şekilde Bakanlıkça çıkarılan 262 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile de katma değer vergisi iade alacağının geçici vergiye mahsup edilmesine ilişkin hususlarda açıklamaya gidilmiştir. Bununla birlikte Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesinin 7 ve 11'inci fıkralarında yer alan hükümlere açıklık getirmek amacıyla çıkarılan 263 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, ihtiyari olarak verilen yıllık gelir vergisi beyannamesine göre hesaplanacak vergi üzerinden gerçekleştirilecek iade ve mahsup işlemlerine ilişkin hususlar yer almaktadır.

Yukarıda bahsedilen mevzuat hükümleri çerçevesinde gelir vergisinde mahsup ve iade işlemlerine ilişkin açıklamalara yazımızın yukarıdaki bölümlerinde yer verilmiştir. Görüleceği üzere, yasa koyucu ve ondan aldığı yetki ile hareket eden idare, vergi uygulamaları içinde yer alan iade mekanizmasını mükelleflerin anlayabileceği şekilde olabildiğince açık düzenlemeye gayret göstermektedir. Ancak gerek vergi mevzuatının karışıklığı gerekse bürokratik işlemlerin fazlalığı bu konuda daha sadeleştirici düzenlemelerin yapılmasını gerekli kılmaktadır.

**KAYNAKÇA**

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 5035 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- 191 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 252 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 262 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 263 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 5035 Sayılı Kanun Gerekçesi
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2011, Hesap Uzmanları Derneği, Mart 2011
- Durak, Gündoğan, Yıl İçinde Ödenen Vergilerin Mahsup ve İadesi, Yaklaşım, Nisan, 2009, Sayı:196
- Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Nisan 2007
- Güneş, Şibli, Gelir Vergisinde Mahsup ve İadeler, Yaklaşım, Haziran, 2007, Sayı:174
- Ticari Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi 2012, Şubat, 2012, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2012ticarikazanc.pdf>
- Toprak, Deniz, Gelir Vergisinde Mahsup ve İadeler, Vergi Raporu Dergisi, Mart, 2012, Sayı:150
- Tosuner, Mehmet- Arıkan, Zeynep, Türk Vergi Sistemi, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2012