

4325 SAYILI KANUN KAPSAMINDAKİ FAALİYETLERLE İLGİLİ DEMELERDE GELİR VERGİSİ KESİNTİSİ VE YMM RAPORU

SAKIP ŞEKER *

I- GENEL BİLGİ

4325 sayılı Kanun'un 3/a maddesinde OHAL Bölgesi kapsamında sayılan 22 ilde 01.01.1998-31.12.2000 tarihleri arasında işe başlayan mükelleflerin bu illerdeki işyerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 ve daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla bu işyerlerinden elde ettikleri kazançlar, 5 vergilendirme döneminde gelir ve kurumlar vergisinden; GVK'nın 94/6. maddesinin (b) alt bendinde belirtilen gelir vergisi stopajından istisna edilmiştir (**Tam İstisna Uygulaması**).

Anılan Kanun'un 3/b maddesinde ise, yukarıda belirtilen 3/a maddesindeki mükelleflerin 5 hesap döneminin sonundan başlamak ve 31.12.2007 tarihine kadar bu illerdeki işyerlerinde fiilen ve sürekli olarak on ve daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla bu işyerlerinden elde ettikleri kazançları üzerinden % 40-60 arasında değişen indirimli gelir vergisi ve kurumlar vergisi hesaplanır. Bu dönem içinde GVK'nın 94/6. maddesinin (b) alt bendine göre yapılacak gelir vergisi stopajı belirtilen oranda indirim yapılarak hesaplanacaktır (**Kısmi İstisna Uygulaması**). 4325 sayılı Kanun'un 3. maddesinde sadece 94/6. madde kapsamındaki ödemelerden tevkifat yapılmayacağı veya indirimli tevkifat yapılacağı belirtildiği için 94. maddenin diğer bentleri kapsamına giren ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı ileri sürülmektedir.

Stopaj yapılması gerektiği şeklindeki görüşe göre, GVK'nın 94/6. madde kapsamı dışındaki işlemlerden stopaj yapılmayacağı konusunda Kanunda hüküm bulunmadığı, ödeme yapanın söz konusu kişi veya kurumun muafiyet veya indirimli oranda tevkifata tabi olup olmadığını bilmesinin mümkün olmadığı şeklindedir. Şarta bağlı olan istisnalarda mükellefin kanunun öngördüğü koşullara uyup uymadığı veya dönem sonuna kadar uyup uymayacağını tespit etmekte güçlük vardır. Bununla birlikte, vergi alınmaması gereken bir kazançtan stopaj yoluyla vergi alınması kanunun vergi alınmama veya daha az alma şeklindeki esas amacını sakatlamaktadır. Bazı durumlarda mükellefe sağlanan vergi kolaylığı ya hiç gerçekleşmemekte veya etkisini çok hafifletmektedir.

4325 sayılı Yasa kapsamındaki istisna kazançlardan GVK'nın 18 ve mükerrer 18 ve 76. maddelerinde olduğu gibi, **“istisnanın 94. madde uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şumulü yoktur”** ibaresinin yer almaması, gelir ve kurumlar vergisinden müstesna kazançlar için 94. maddeye göre tevkifat yapılmayacağını göstermektedir. Madde metnindeki 94/6. maddeye ilişkin hüküm ise kurum kazançlarının vergilendirilmesiyle ilgili bir hükümdür ve mahsubu gereken bir vergi değildir. Diğer bentlere göre yapılacak tevkifatlardan nitelik olarak farklıdır.

Bu gibi durumlarda stopaj yapılmamasını sağlamanın yöntemleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- 1- Kesinti yapılmadan önce her defasında istisnadan yararlanmanın şartlarına uyulduğunun bir takım belgelerle kanıtlanması (SSK bildireleri veya YMM raporu ibrazı gibi).
- 2- İstisnadan faydalandırılacak mükellefe vergi idaresince bir çeşit **“teşvik belgesi”** verilmesi.
- 3- Kurumlar vergisinden muaf kooperatiflerde olduğu gibi vergi kesintisi yapılmayacağını kanun hükmünde açıkça belirtilmesi (KVK md. 8/2-son fıkra).
- 4-Ödeme yapılanın durumuna bakılmaksızın stopaj yapılması ve sonradan iade yoluyla verginin düzeltilmesi (1) Maliye Bakanlığı 4325 sayılı Kanun kapsamındaki istisna uygulamasında ödemenin yapılmasından önce vergi dairesine yeminli mali müşavirlik raporu ibraz edilmesi ve kesintiyi yapacak kişiye vergi dairesinden alınacak yazının ibraz edilmesi yöntemini benimsemiş bulunmaktadır.

II- KANUN KAPSAMINDAKİ FAALİYETLERLE İLGİLİ ÖDEMELERDEN STOPAJ YAPILIP YAPILMAYACAĞI

A- YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİ

Maliye Bakanlığı 4325 sayılı Kanun kapsamındaki mükelleflerin 42. madde kapsamına giren inşaat ve onarma faaliyetlerine ilişkin hakediş bedelleri üzerinden Kanunda aksine hüküm bulunmadığı için GVK'nın 94/3. maddesine göre stopaj yapılması gerektiği görüşündedir (2). Danıştay ise bu konuda farklı görüşe sahiptir. Kaynakta kesinti suretiyle vergi tahsilinin üç önemli nedeni vardır:

1- Vergi güvenliğinin sağlanması.

Bu amaçla yapılan vergi kesintileri, genellikle hak sahiplerinin beyanname vermesi halinde beyanname üzerinden mahsup edilir. Beyanname verilmemesi halinde, tevkifat yöntemi nihai vergileme işlevi görür. Birinciye serbest meslek kazancı niteliğindeki ödemeler, ikinciye ücret ödemeleri örnek gösterilebilir.

2- Nihai Vergilemenin Sağlanması

Buna, telif kazancı istisnası kapsamındaki ödemelerden yapılan kesintiler dernek ve vakıflara yapılan ödemelerden yapılan kesintiler ile vergi-

den muaf esnaf ve çiftçilere yapılan ödemelerden yapılan kesintiler örnek gösterilebilir.

3- Vergilemenin Geciktirilmesinin Telifisi ve Vergi Güvenliğinin Sağlanması

Buna örnek olarak da, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerine ilişkin hakedişlerden yapılan kesintiler gösterilebilir. Bu kesintilerin aynı zamanda yıllık beyanname üzerinden mahsup edilme özelliği vardır. Esas faaliyet kazancının vergi kapsamında bulunmaması, yani vergiden müstesna tutulması halinde kaynakta vergi kesmenin dayanağı sadece nihai vergileme amacıyla yapılabilir. **İlerde mükellefe tamamı iade edilecek bir verginin kaynakta kesilmesi, kaynakta kesinti yönteminin yukarıda belirtilen durumlarından hiç birisi ile açıklanamaz** ve vergi kanunlarımızda da bir örneği yoktur.

Danıştay 4. Dairesi, yıllara yaygın inşaat işine ilişkin hakediş bedeli üzerinden stopaj yapılmaması amacıyla açılan iki farklı davada, davayı kabul eden yerel mahkemelerin kararlarını, 4325 sayılı Kanun'daki koşulların bulunması halinde, kanun kapsamındaki faaliyet kazancının kurumlar vergisinden müstesna tutulması dolayısıyla, istihkaklardan yapılan kesintilerin mahsubunun mümkün olmayacağı açık olduğu gerekçesiyle onamıştır (3).

Danıştay, vergi dairesinin elde edilen hakedişin yüksek olması nedeniyle 10-12 işçi ile sağlanamayacağı, mükellefin merkezin imkanlarını kullanarak yaptığı işe ait hakedişten stopaj yapılması gerektiği şeklindeki muvazaa iddiasını da yapılan ödemenin **başlangıç avansı ödemesi** olması nedeniyle dikkate almamıştır (4)

Öte yandan, 4325 sayılı Kanun'un uygulama süresini aşacak yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde, işin 31.12.2007 tarihine kadar tamamlanamaması halinde kazancın istisna dönemine (01.01.1998-31.12.2007 tarihleri arasındaki 5 yıllık süre) isabet eden kısmı istisnadan yararlandırılmalıdır. İstisna dönemine isabet eden kazancın hesabında **hasılat esaslı yöntemi** uygulanabilir. Aksi takdirde vergiden müstesna tutulan bir kazançtan vergi alınmış olur ki, vergi hukukunda bu gibi durumlar vergilendirme hatası olarak tanımlanmıştır.

B- MENKUL KIYMET GELİRLERİ

Maliye Bakanlığı kanun kapsamındaki işyerlerinden elde edilen banka mevduat faizi ve repo kazançları gibi gelir vergisi stopajına tabi menkul kıymet gelirlerinin vergiden muaf olmadığı, söz konusu istisna veya indirimin münhasıran bu işyerlerinden elde edilen kazançlarla sınırlı olduğu gerekçesiyle; GVK'nın 94/7 ve 8. maddelerine göre yapılacak ödemelerden de gelir vergisi tevkifatı yapılacağı görüşündedir (5).

Esasen, istisna kapsamındaki kazancın ticari işletme bünyesi içinde bankadan mevduat faizi elde etmek suretiyle değerlendirilmesi, ticari kazancın asli bir

unsurudur. Ticari işletmelerde menkul kıymet gelirleri ticari kazanç esaslarına göre vergilendirilir. Bu nedenle 4325 sayılı Kanun kapsamındaki mükelleflerin kanun kapsamında elde ettiği kazancın mevduat veya menkul kıymet şeklinde değerlendirilmesinden sağlanan kazançlar da asli faaliyet kazancının tabi olduğu esasa göre vergilendirilmelidir. Aksine bir durumun (muvazaalı işlemler gibi) tespiti halinde cezai sorumluluk vergi sorumlusuna değil, mükellefe ait olmalıdır.

C- KÂR PAYLARININ YILLIK BEYANNAME İLE BEYAN EDİLİP EDİLMEYECEĞİ

Maliye Bakanlığı, 4325 sayılı Kanun kapsamında elde edilen kazancın kurumlar vergisi mükelleflerince gerçek kişi ortaklara dağıtılması halinde kâr payı elde eden tam mükellef gerçek kişiler tarafından kâr payının belli haddi aşması halinde GVK'nın 85 ve 86. maddeleri uyarınca menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerektiği görüşündedir (6). Dağıtılan kâr payına ilişkin olarak şirket bünyesinde vergi ödenmemiş olması vergi alacağı hesaplanmasına ve mahsubuna engel değildir.

Öte yandan 4325 sayılı Kanun kapsamındaki kazançlar kurumlar vergisinden müstesna olduğu için bu kazançların ortaklara dağıtılması sırasında 4325 sayılı Kanun'un 3/a maddesindeki (GVK'nın 94. maddesinin 6 numaralı bendinin "b" alt bendi hükümleri uygulanmaz şeklindeki) özel hüküm nedeniyle GVK'nın 94/6. maddesinin "b-ii" alt bendine göre gelir vergisi kesilmeyecektir. Söz konusu kâr paylarının fiilen dağıtımı sırasında da "b-i" alt bende göre de tevkifat yapılmayacaktır.

4325 sayılı Kanun kapsamındaki kazançların gelir vergisi mükelleflerince (şahıs şirketleri dahil) elde edilmesi halinde vergi dışında tutulması, kurumlar vergisi mükelleflerince elde edilmesi halinde, şirket ortaklarının bu faaliyetlere ilişkin kâr paylarını (temettü) yıllık beyanname ile beyan etmesi gerektiği şeklindeki görüşlerin tutarlı bir yanı yoktur.

Maliye Bakanlığı serbest bölgelerdeki faaliyet kazançlarının kurum tarafından dağıtılmasında da aynı gerekçelerle, kazancın Türkiye'de elde edildiği ve elde eden yönünden ticari kazanç değil, menkul sermaye iradı olduğu gerekçesiyle 85 ve 86. madde çerçevesinde yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerektiği görüşündedir. 4325 sayılı Kanun kapsamındaki kazançlarda da aynı gerekçelerle hareket edildiği anlaşılmaktadır. Teşvik amacıyla bir faaliyetten elde edilen kazancın bir yandan vergiden "istisna" edilmesi öte yandan vergi alınması "bize" has bir durum olsa gerek. Kanun koyucu söz konusu faaliyet gelirlerini gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tuttuğuna göre, başka bir gerekçe aramaya, kanun koyucunun amacını tersyüz etmeye gerek yoktur. Bu tür bölgesel teşviklerin amacı bellidir. Bu bölgelerin ekonomik yönden kalkınmasının diğer teşvikler yanında vergi teşvikleriyle de desteklenmesi doğru bir yaklaşımdır. Kâr paylarının vergiye tabi tutulması, şirketlerin kurucularının yani sahiplerinin sonuç itibarıyla gerçek kişiler olduğunun gözardı edilmesinden kaynaklanmaktadır. Maliye Bakanlığı kurumsallaşmayı baltalayan, vergilendirmede işletme türleri itibarıyla eşitlik ilkesini zedeleyen bu tür yaklaşımlardan vazgeçmelidir. Şirketler bir ülkenin ekonomisinin lokomotiflerdir ve onları yaratan sonuç itibarıyla gerçek kişilerdir. Gerçek kişiler de daha fazla kar elde etmek için şirket kurarlar, yatırım yaparlar. Şirket kurmayı cezalandıran uygulama ve düzenlemeler terk edilmelidir. Eğer kanuni boşluk olduğu düşünülüyorsa (ki, bize göre yoktur) kâr paylarının da vergiden müstesna olması amacıyla vergi teşvik kanunu çıkarılıp sonra da söz konusu kazanç üzerinden % 30'a varan vergi alınmaktadır. Öte yandan, Danıştay'ın 231 seri no.lu GVK Genel Tebliği'ni iptal etmesi nedeniyle ile şirket sermayesine ilave edilen karlar, gerçek kişi ortaklar tarafından yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir.

III- TEVKİFAT YAPILMAMASI VEYA İSTİSNADAN YARARLANILABİLMESİ İÇİN YMM'LİK RAPORU İBRAZİ

Tevkifatı yapacak olan vergi sorumlularınca söz konusu ödemeye ilişkin faaliyetin Kanun kapsamında sürdürüldüğünün (en az 10 kişi çalıştırıldığı) belgelendirilmesine ihtiyaç bulunmaktadır. Bakanlık bu konudaki sorunların çözümü amacıyla VUK'un mükerrer 227. maddesindeki yetkisini kullanarak 30 no.lu Yeminli Mali Müşavirlik Genel Tebliği'ni yayımlamıştır (7). 30 no.lu Tebliğ'deki konuya ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir.

A- STOPAJ YAPILMAMASI İÇİN HER DEFASINDA YMM RAPORU GEREKMEKTEDİR

4325 sayılı Kanun'un 3. maddesinin (a) bendi kapsamına giren kazançlar hakkında GVK'nın 94. maddesi hükmünün uygulanmaması için YMM tasdik raporu ibraz edilmesi zorunludur. Buna göre, anılan madde kapsamındaki faaliyetler ile ilgili olarak nakden veya hesaben yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılmamasının istenilmesi halinde, nakden veya hesaben ödemeye hak kazanılan tarih itibarıyla 4325 sayılı Kanun'un 3. maddesinin (a) bendinde öngörülen şartların bulunduğunu ve ödemenin gerçek tutarını tespit eden ve 30 no.lu Tebliğ ekinde örneği gösterilen YMM tasdik raporunun mükellefin gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Vergi dairesince YMM tasdik raporuna dayanılarak, vergi sorumlusuna hitaben "mükellefe yapılacak ödemenin 4325 sayılı Kanun'un 3. maddesinin (a) bendi uyarınca istisna kapsamında bulunduğu yeminli mali müşavir tasdik raporu ile belirlendiğini ve bu nedenle kendisine bu kapsamda yapılacak ödemeler üzerinden vergi tevkifatı

yapılmaması gerektiğini” belirten vergi dairesi müdürünün imzasını ve dairenin mührünü taşıyan bir yazı verilecektir.

4325 sayılı Kanun’un 3. maddesinin (a) bendi kapsamında elde edilen **kazanç üzerinden tevkifat yapılmaması için düzenlenen raporların** ise nakden veya hesaben ödeme yapılmadan ilgili vergi dairesine verilerek vergi dairesinden yukarıda belirtilen yazının alınması ve **ödemeyi yapacak kişiye ibraz edilmesi gerekir.**

Bu kapsamda yapılacak ödemeler üzerinden **vergi tevkifatı yapılmaması uygulamasından** yararlanılabilmesi için herhangi bir **parasal sınır öngörülmemiştir.** Bu nedenle, vergi tevkifatı yapılmaması uygulamasına konu olacak ödeme tutarı ne olursa olsun, bu uygulamadan yararlanmak için YMM tasdik raporu ibraz edilmesi gerekmektedir.

Her vergi kesintisinden önce mükelleften YMM raporu istenmesi, yasada öngörülen teşvik unsurunu bazı hallerde ortadan kaldırmakta, mükelleflere önemli mali külfetler yüklemektedir. Yasa hükmünden yararlanmayı ağır müeyyidelere bağlayan ve bazı hallerde imkansız hale getiren bu düzenlemenin **yetkinin objektif ölçüler gözetilerek kullanılmadığı** gerekçesiyle Danıştay tarafından iptal edilebileceği görüşümdedir. Mükellefin ilgili dönemde en az on kişiyi çalıştırdığının **SSK Müdürlüğünden alacağı yazı** ile belgelendirmesi, vergi sorumluları tarafından tevkifat yapılmaması için yeterli görülmelidir. YMM raporu belli miktarın üzerindeki vergi kesintileri ile sınırlı tutulmalıdır.

Öte yandan, 4325 sayılı Kanun’un 3. maddesinin (a) bendi kapsamında yürütülen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan ödemelerin daha **önce tevkifata tabi tutulmuş olması** halinde, tevkif edilen verginin 30 no.lu Yeminli Mali Müşavirlik Genel Tebliği’nde belirtilen esaslara uygun olarak düzenlenecek YMM tasdik raporuna dayanılarak **iade** edilmesi mümkün bulunmaktadır. İade kesintinin ödendiği vergi dairesince değil, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesince yapılacaktır.

B- YILLIK BEYANA TABİ KAZANÇLARDA İSTİSNADAN YARARLANABİLMEK İÇİN YMM RAPORU GEREKMEKTEDİR

4325 sayılı Kanun’un 3. maddesinin (a) bendi kapsamında elde ettikleri kazancın tutarı **100 milyar lirayı** aşan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin istisnadan yararlanabilmeleri için YKK raporu ibraz etmeleri zorunludur. Belirtilen nitelikteki kazançlarının tutarı 100 milyar lirayı aşmayan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri bu zorunluluk kapsamında değildir. Bu tutar izleyen yıllarda Maliye Bakanlığınca ayrıca belirlenmediği takdirde her yıl **yeniden değerlendirme oranında artırılarak** uygulanır. Bu şekilde yapılacak hesaplamalarda bir milyar liradan küçük tutarlar dikkate alınmayacaktır. Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ile bildirimlerinin tasdiki amacıyla (tam tasdik) kanuni süresinde sözleşme düzenleyerek beyannamelerini tasdik ettiren mükelleflerin, 4325 sayılı Kanun’un 3. maddesinin (a) bendinde düzenlenen istisnadan yararlanabilmeleri için ayrıca YMM tasdik raporu ibraz etmelerine gerek bulunmamaktadır. Ancak, bu durumda istisnadan yararlanılması için gerekli şartların sağlandığının ve istisnanın gerçek tutarının 30 no.lu Tebliğ çerçevesinde araştırılarak tespit edilmesi ve bu hususlara tam tasdik raporunun ayrı bir bölümünde yer verilmesi zorunludur.

4325 sayılı Kanun’un 3. maddesinin (a) bendi kapsamında elde ettikleri kazancın tutarı 100 milyar lirayı aşan GV ve KV mükelleflerine ilişkin tasdik raporları YMM’ler tarafından genel esaslar çerçevesinde mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine teslim edilecektir.

(*) Maliye Bakanlığı E. Gelirler Başkontrollörü, YMM

(1) Recep BIYIK-Aydın KIRATLI, “**Vergi Teşvikleri ve Korumaları**”, s. 265

(2) M.B.’nin 15.12.1998 tarih ve 047202 sayılı; 20.11.1998 tarih ve 042473 sayılı Özelgeleri, (BIYIK- KIRATLI, a.g.e., s. 265)

(3) 17.01.2000 tarih ve E: 1999/5341, K: 2000/18 sayılı Kararı

(4) 29.05.2000 tarih ve E: 1999/4279, K: 2000/2404 sayılı Kararı, (Oluş Mali Hukuk Bürosu Sirküler - XI/191)

(5) MB’nin, 04.06.1998 tarih ve GEL: 0.50/5029/138 sayılı Özelgesi, (**Vergi Dünyası**, Sayı: 206, s. 141)

(6) M.B.’nin, 23.12.1998 tarih ve GEL.49/4911-121/049187 sayılı Özelgesi, (BIYIK- KIRATLI, a.g.e., s. 262)

(7) 31.03.2001 tarih ve 24359 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.