

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI ÇERÇEVESİNDE FON PAYLARININ İADESİ¹

I-Yasal Düzenlemeler

4842 sayılı Kanunun **Geçici 1.maddesi** ile yapılan düzenleme ile, “2003 yılı vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak 1.1.2004 tarihinden sonra verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi tutarlarından ayrıca fon payı hesaplanmaz, bu kazanç ve iratlara ilişkin olarak vergilendirme dönemi içinde ödenen fon payları mahsup ve iadeye konu olmaz” denilmiştir.

Yapılan bu düzenleme kazanç üzerinden kesinti suretiyle ödenen bir verginin mahsup ve iadesini engellediği için beyan esasının ihlali ve vergilendirmede eşitlik prensibine aykırılık nedeniyle eleştirilmiştir.

Bu defa, 5228 sayılı Kanun ile 4842 sayılı Kanuna eklenen ve 31.07.2004 tarihinde yürürlüğe giren **Geçici 4.madde** ile aşağıdaki düzenleme yapılmıştır.

“Bu Kanunun Geçici 1.maddesi uyarınca mahsup ve iadeye konu olmayan fon paylarının 2003 yılı vergilendirme dönemlerine ilişkin 1.1.2004 tarihinden sonra verilen ve 31.12.2004 tarihinden önce sona eren özel hesap dönemlerine ilişkin olarak verilecek yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi tutarlarının %10’unu aşan kısmı beyannamenin verildiği döneme ilişkin kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınır.

Ancak, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinden, kar veya zararı yukarıda belirtilen vergilendirme dönemlerinden sonra tespit ederek beyan edileceklerle ilgili fon paylarının, bu işlere ilişkin kar veya zararın beyan edildiği yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin %10’unu aşan kısmı, beyannamenin verildiği dönemin kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınır.”

Yapılan bu son düzenleme ile 4842 sayılı Kanunla yapılan haksızlık kısmen düzeltilmeye çalışılmıştır. Bu yeni düzenleme 2003 yılına ait gelir/kurumlar vergisi beyannameleri verildikten sonra yapıldığından 2003 yılına ait gelir/kurumlar vergisinin %10’unu aşan fon paylarının 2004 yılı beyannamesi üzerinden (“Diğer İndirim” satırında) indirimine izin verilmiş idi. Gider yazılmayan (gelir/kurumlar vergisinin %10’unu aşmayan kısım) %10’luk kısım ise mükelleflerce kanunen kabul edilmeyen gider yazılmıştır.

Hemen belirtelim ki, bu uygulama sadece **2003 yılına ait yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde kesinti suretiyle ödenen gelir/kurumlar vergisi stopajı iadesi alan mükellefler için söz konusu olmuştur**. Kesinti suretiyle ödenecek vergiden iadesi bulunmayan mükellefler yönünden fon payının gider yazılması söz konusu olmamıştır. Gelir/kurumlar vergisi stopajı iadesi alma hakkı olmayanlar, diğer bir ifade ile %10’unu aşmayanlar 2003 yılına ait fon paylarının tamamını kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almış olmalıdırlar. 2003 yılına ait fon paylarını kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alanlar söz konusu fon paylarının tamamını Anayasa Mahkemesinin aşağıda belirtilen kararı çerçevesinde 2008 yılı sonuna kadar ilgili vergi dairesine başvurmuş olmak koşulu ile iade alma hakkı kazanmışlardır.

¹ Sakıp ŞEKER, Yeminli Mali Müşavir

II-Anayasa Mahkemesinin İptal Kararı

2003 yılına ait fon paylarının mahsup ve iadeye konu edilemeyeceğine ilişkin 4842 Sayılı Kanunun Geçici 1.maddesinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ilişkin bir davayı inceleyen Anayasa Mahkemesi'nin 1 Temmuz 2008 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 20.03.2008 tarih ve E:2004/94; K:2008/83 sayılı Kararında, Anayasa Mahkemesi, **“tevkif suretiyle alınan vergiler üzerinden hesaplanan fon payları ile stopaja tabi gelir elde etmemiş ve 2003 yılı gelirini 2004 yılında beyan edecek mükellefler arasında farklılık yaratıldığı”** gerekçesiyle 4842 sayılı Kanunun 24.04.2003 tarihinde yürürlüğe giren geçici 1.maddesindeki **“.... bu kazanç ve iratlara ilişkin olarak vergilendirme dönemi içinde ödenen fon payları mahsup ve iadeye konu olmaz”** bölümünü iptal etmiştir.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararları, Anayasamızın 153. Maddesi uyarınca geriye yürümemekle birlikte, Maliye Bakanlığı iptal edilen kanun hükmüyle ilgili ortaya çıkan mükellef alacaklarının tarh zamanaşımı içinde kalması ve hukuk devleti olmanın gereği olarak 2003 yılına ait fon paylarının iadesinin yapılabileceği konusunda görüş açıklamıştır.

Söz konusu fon payı iadesi, muhasebeci, mali müşavir, avukat gibi serbest meslek kazancı sahiplerini, işyeri kira geliri nedeniyle beyanname veren gayrimenkul sermaye iradı sahiplerini, banka mevduat faizi elde eden Mİ ve ticari kazanç sahipleri ile **yıllara yaygın inşaat ve onarma işi yapanları** yakından ilgilendirmektedir.

III- Gelir İdaresi Başkanlığının Uygulamaya Yönelik Açıklamaları

A-Kurumlar Vergisi Sirküleri

Gelir İdaresi Başkanlığı'nca yayımlanan 25.09.2008 tarih ve 13 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirkülerinde, Anayasa Mahkemesi Kararı uyarınca, 2003 yılı vergilendirme dönemine ilişkin olarak daha önce mükelleflerce ödenen ancak mahsup ve iadeye konu edilmeyen fon payının ilgili döneme ait verilen yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden **hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi tutarının %10'unu aşmayan kısmının** mahsup ve iade edilmesinin mümkün bulunduğu ve mahsup ve iade işlemlerinin 252 no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar çerçevesinde yerine getirileceği belirtilmiştir. Sirkülerde, yapılması gereken iade işleminin Tebliğin **tevkif yoluyla kesilen vergilerin** mahsup ve iadesindeki yöneme göre mi yoksa **vergi hatalarından kaynaklanan** mahsup ve iade işlemlerine göre mi yapılacağı belirtilmemiştir?

B-Kurumlar Vergisi İç Genelgesi

GİB tarafından yayımlanan 6.11.2008 tarihli Kurumlar Vergisi İç Genelgesinde de mükelleflerin 2003 yılına ait fon payı alacaklarının 1.7.2008 tarihinden sonra **düzeltilme zaman aşımı süresi içindeki düzeltme talepleri üzerine ilgili döneme ilişkin hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi tutarlarını %10'unu aşmayan kısmının red ve iadesinin 252 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “3. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri “** başlıklı bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde yerine getirileceği belirtilmiştir.

Düzeltilme zamanaşımı süresi, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıldır. Tarh zamanaşımı süresi içinde talep edilmeyen vergi iade alacakları zamanaşımına uğrar. VUK'nın 126. Maddesinin (a) bendinde zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı tarihten itibaren **düzeltilme zamanaşımının** bir yıldan aşağı olamayacağı belirtilmektedir. 2003 yılına ait fon paylarının iadesi uygulamasında idarenin hatalı bir vergi tarhından söz edilemeyeceği için bize göre iade talep süresi 31.12.2008 tarihinde sona ermiştir. Bu arada düzeltilme zamanaşımının Anayasa Mahkemesinin kararının yayımlandığı 1 Temmuz 2008 tarihinden itibaren bir yıldan aşağı olamayacağı şeklinde görüşlerin de olduğunu belirtelim.

252 nolu GV Genel Tebliğinin 3. Bölümünde vergi hatalarından kaynaklanan iade işlemlerinin aşağıdaki şekilde iade ve mahsup taleplerinin yerine getirileceği belirtilmiştir.

"Vergi Usul Kanununun 120 nci maddesinde, 5035 sayılı Kanunla yapılan düzenleme uyarınca, nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerin iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Yapılan bu düzenleme çerçevesinde, gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili vergi hataları nedeniyle fazla tahsil edilen vergilerin diğer vergi borçlarına mahsup ve iadesi aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

*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. **Düzeltilme 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."

C-252 Nolu GV Genel Tebliğine Göre Kesinti Suretiyle Ödenen Vergilerin Nakden ve Mahsuben İadesi

İadesi gereken fon payının tevkif yoluyla ödenen vergi kapsamında mı, yoksa vergi hatası kapsamında tahsil edilen bir vergi niteliğinde olmasının ilk bakışta bir önemi bulunmamakla birlikte, iade talebinde bulunan mükellefler yönünden bu ayırım önem arz etmektedir. Şöyle ki, 252 nolu Tebliğe göre nakden iadesi gereken verginin **serbest meslek kazancına ilişkin** olması halinde vergilerin sorumlu adına **tahakkuk ettiğini** gösteren ilgili saymanlık yazısının, **ticari veya zirai kazançla ilişkin** olması halinde ise kesinti suretiyle ödenen vergilerin vergi sorumlularınca ilgili vergi dairesine **ödediğine ilişkin belgenin** ilgili kurumca onaylanan örneğinin iade talep dilekçesine eklenmesi gerekmektedir.

Vergi daireleri kazancın türüne bakmaksızın fon paylarının iadesi sırasında mükelleflerden söz konusu İç Genelgeyi gerekçe göstererek kesinti suretiyle ödenen **fon paylarının vergi sorumlusunca ödendiğine ilişkin belge** aramaya başlamıştır. Bu durum bir yandan iade talep eden mükellefleri bir yandan da vergi sorumlusunca muhtasar beyannamenin verildiği vergi dairelerinin iş yükünü gereksiz yere artırmakta ve emek ve zaman kaybına neden olmaktadır. Vergi dairelerinin bugün geldiği elektronik altyapı sayesinde vergi sorumlularınca beyan edilen vergilerin ödenip ödenmediğini kolaylıkla kontrol etmeleri mümkün bulunmaktadır. Bu nedenle **söz konusu fon paylarının vergi hatası çerçevesinde haksız alınan vergi kapsamında değil, tevkif yoluyla ödenen vergi kapsamında iade işlemine tabi tutulması hem mükelleflerin hem de vergi dairelerinin işlerini kolaylaştıracaktır.** Söz konusu iç genelgenin 252 nolu Genel Tebliğe aykırı olduğu düşünülmektedir.

252 nolu GV Genel Tebliğinde kesinti suretiyle ödenen vergilerin mahsuptan sonra kalan kısmının nakden iadesinde 10.000 YTL'ye kadar olan kısmın vergi inceleme raporu ve teminat aranmaksızın vergi dairelerince yerine getirilmesi, 10.000 YTL'yi aşan nakit iadelerde ise iadenin vergi inceleme raporu veya teminat karşılığında yerine getirilmesi, ancak süresinde yeminli mali müşavir ile tam tasdik sözleşmesi yapanlarda 10.000 YTL'nin 100.000 YTL olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. Tebliğde ayrıca iade alacağının mükellefin vadesi gelmiş (muaccel) veya ilerde doğacak olan kendi vergi borçlarının mahsubunda kullanmak istenmesi halinde ise mahsup taleplerinin hiçbir hadde bakılmaksızın vergi inceleme raporsuz ve teminatsız yerine getirileceği açıklanmıştır. Mükellefler dilerlerse ortağı buldukları adi ortaklık veya kolektif şirketlerin müteselsilen borçlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabileceklerdir. Teminat olarak 6183 Sayılı Kanununun 10. Maddesinin 1,2 ve 3 numaralı bentlerinde belirtilen para, banka teminat mektubu veya Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen devlet iç borçlanma senetleri kabul edilmektedir.

III- Anayasa Mahkemesinin Kararı Üzerine İadesi Gereken Fon Payları Vergi Hatası Kapsamında Mı, Tevkif Yoluyla Ödenen Vergi Kapsamında Mı Değerlendirilmelidir?

Vergi Usul Kanununun 116. Maddesinde vergi hatası, “*vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması*” olarak tanımlanmıştır. 2003 ve önceki yıllarda tahsil edilen fon payları, 3824 Sayılı “..... Fonların Birleştirilmesi Hakkında Kanun” uyarınca GVK'nın 94 ve 5422 Sayılı KVK'nın 24. Maddesi kapsamına giren ücret gelirleri hariç diğer ödemeler üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisi tevkifatı üzerinden kesilmiştir. Bu nedenle Kanuna dayanılarak tahsil edilen veya ödenen bir yükümlülüğü vergi hatası olarak nitelendirmek mümkün değildir. Ortada bir hata yoktur. Hata daha sonra yasa ile ortadan kaldırılan bir mali yükümlülüğün mahsup veya iadesinin bir başka yasa ile yasaklanmasıdır. Buradaki hata fon payının fazla alınması ile ilgili olmadığı için anılan Kanunun 116. Maddesi kapsamında nitelendirilmesi mümkün değildir. Söz konusu iade işlemi Anayasa Mahkemesinin kararı üzerine yapılan **kendine has** (özel) bir durumdur.

IV-İadesi Gereken Fon Payının Hesabı

A-Genel Olarak

2003 yılına ait iade talebinin 252 no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan Ek:1 ve Ek:2 no'lu tabloların doldurularak **bir dilekçe ekinde** yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği yer vergi dairesine **en geç 31.12.2008** tarihine kadar verilmiş olması gerekmektedir. Mükellefin 2003 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesindeki bilgiler aşağıdaki gibi olsun.

Örnek:

2003 Yılı Matrahı	100.000.-
2003 Yılı Hesaplanan Kurumlar Vergisi	30.000.-
Kesinti Suretiyle Ödenen Kurumlar Vergisi	32.000.-
Kesinti Suretiyle Ödenen Fon Payı	3.200.-
İadesi Gereken Kurumlar Vergisi	2.000.-
İadesi Gereken Fon Payı	3.000.-
2004 Yılında Gider Yazılacak Fon Payı	200.-

Bu örnekte kesinti suretiyle ödenen fon payı 3.200.-YTL olmakla birlikte iadesi talep edilebilecek tutar hesaplanan kurumlar vergisinin %10'unu (30.000 x %10=3.000.-YTL) aşamayacaktır. İadesi talep edilemeyen 200.-YTL'nin 2004 yılı beyannamesi üzerinden indirilmiş veya gider yazılmış olması gerekmektedir.

B-Mükellefiyetini Terk Edenlerin veya Zarar Beyan Edenlerin Durumu

Her ne kadar Anayasa Mahkemesinin kararında iadesi gereken fon payının hesaplanan verginin %10'unu aşamayacağına ilişkin bir ifade yer almamakla birlikte, Geçici 4. Maddede yapılan düzenleme ile hesaplanan gelir/kurumlar vergisinin %10'unu aşan kısmının gider yazılmasına imkan verilmiş olması nedeniyle, iadesi gereken fon payının beyannamede gösterilen gelir/kurumlar vergisinin %10'unu aşmayan kısmı olmasında hukuki bir hata yoktur. Yukarıdaki örnekte mükellefin 2004 yılında gider yazdığı veya beyannamesinde indirdiği 200 liranın iade olarak talep edilmesi halinde bu defa 2004 yılı beyannamesinin düzeltilmesi gerekecektir. 200 lira gider nedeniyle daha az hesaplanan 60 liranın 2008 yılı sonu itibariyle hesaplanacak gecikme faizi 200 lirayı aşacağı için iadesi talep edilecek fon payı hesaplanan gelir/kurumlar vergisinin %10'unu aşmamalıdır. Bununla birlikte 2004 yılında ölüm veya başka nedenlerle mükellefiyetini terk edenler ile zarar beyan edenlerin durumunun ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2003 yılında zarar beyan eden mükelleflerin %10 oranıyla kıyaslanacak bir vergi tahakkuku bulunmadığı gerekçesiyle kendilerine fon payı iadesinin yapılmaması gerektiği görüşündedir.² Özelgede “.. 2003 yılı vergilendirme dönemine ilişkin olarak daha önce mükelleflerce ödenen ancak mahsup ve iadeye konu edilemeyen fon payı tutarlarının, ilgili döneme ilişkin olarak verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi tutarının %10'unu aşmayan kısmı mahsup ve iade edilebileceğinden, 2003 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisinin bulunmaması durumunda, 4842 sayılı Kanununun geçici 4üncü maddesinde

² GİB'nin 29.12.2008 tarih ve 125812 sayılı yazısı

yer alan %10'luk oranın değerlendirilebilmesi mümkün olmadığı gibi fon payı tutarının herhangi bir şekilde mahsup veya iadesi de mümkün bulunmamaktadır.” Denilmiştir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen bir özalgede ise, “...Şirketinin 2004 dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinde zarar beyan etmesi nedeniyle hesaplanan kurumlar vergisi tutarı bulunmadığından aynı dönem kurumlar vergisi beyannamesinde beyan ettiği yıllara sari inşaat işinden dolayı ödediği ancak mahsup ve iadeye konu edemediği fon payının tamamını beyannamenin verildiği döneme (2005) ilişkin kazancın tespitinde gider olarak indirmesi gerekmekte olup, söz konusu tutarın ayrıca iade veya mahsuba konu edilmesi mümkün değildir.”³

Yukarıdaki özalgelerde mükellefin beyan ettiği kazanç yoksa fon payının iade edilemeyeceği sonucuna varılmıştır. Mükellef 1 lira dahi kazanç beyan etmiş ise ödenen fon payının hemen hemen tamamı mükellefe iade edilebilecekken zarar beyan eden mükellefe iadenin yapılamayacağı tezinin hiçbir haklı nedeni yoktur. Zarar beyan eden mükellefe kesinti yoluyla ödenen gelir/kurumlar vergisinin tamamı iade edildiğine göre aynı şekilde fon payının da mükellefe iade edilmesi gerekir. Kanunun söz konusu Geçici 4 ncü maddesinde zarar durumunda söz edilmediğine ve zararlı durum da matematiksel bir değer ifade ettiğine göre zarar beyan eden mükelleflere fon payının tamamı iade edilmelidir.

Diğer bir konu da 2003 yılında faaliyet gösterdiği halde 2004 yılında ölüm ve benzeri nedenlerle faaliyetini terk edenlerin 2003 yılında %10'u aşan fon payını 2004 yılında gider yazması mümkün olmayacağı için bu gibi durumlarda da Anayasa Mahkemesinin kararı doğrultusunda fon payının tamamının iade edilmesi gerekmektedir.

V-Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Fon Payının İade Durumu

A- Gelir İdaresi Başkanlığının Özalgisi

Yıllara yaygın inşaat işi yapan mükelleflerin 2003 yılında geçici kabulü yapılan işler nedeniyle önceki yıllarda kesinti suretiyle ödenen fon paylarının iadesini, ilgili döneme ait gelir/kurumlar vergisinin %10'unu aşmayan kısmının iadesini talep edebileceklerdir.

2004 ve izleyen yıllarda geçici kabulü yapılan veya yapılacak olan yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerine ait olarak ödenen fon paylarının iadesinin yapılıp yapılamayacağı konusunda ne söz konusu sirkülerde ne de iç genelgede açıklık vardır. 2004 ve izleyen yıllarda geçici kabulü yapılan işlerle ilgili olarak 2003 ve önceki yıllarda ödenen fon paylarının tahakkuk eden gelir/kurumlar vergisinin %10'unu aşan kısmı 5228 Sayılı Kanunla düzenlenen Geçici 4.madde kapsamında gider yazılabilmektedir. Anayasa Mahkemesinin söz konusu kararındaki gerekçesi karşısında %10'u aşmayan kısmın da ilgili yılda iadesinin talep edilebileceği sonucuna varılmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığının bir özalgisine göre, “**kar veya zararı 2003 vergilendirme döneminden sonra tespit edilerek beyan edilecek yıllara sai inşaat ve onarma işleriyle ilgili fon paylarının işin bittiği yıla ilişkin olarak verilen yıllık kurumlar vergisi üzerinden hesaplanan verginin %10'una kadar olan kısmının mahsup veya iadeye konu edilmesinin mümkün bulunduğu**” belirtilmiştir. Hukuka uygun olan bu görüş, gereksiz ihtilafları baştan önlediği için ilgililerin konuya yaklaşımını takdirle karşılamak gerekir.

³ Ankara VDB'nın 7 Ekim 2008 tarih ve 6934 sayılı yazısı

Buna göre 2003 ve önceki yıllarda başlanılan ancak 2004-2007 yıllarında geçici kabulü onaylanan yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinden kesilen fon paylarının ilgili olduğu yıla ait gelir/kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği vergi dairesine 5 yıllık zamanaşımı süresi içinde bir dilekçe ile (252 nolu GV Genel Tebliğinin bize göre 2. Bölümünde belirtilen usule göre, GİB'nın görüşüne göre 3. Bölümünde belirtilen usule göre) başvurulması gerekmektedir.

B-2003 ve Önceki Yıllarda Başlayıp 2004 ve İzleyen Yıllarda Tamamlanan veya Tamamlanacak Olan Yıllara Yaygın İnşaat Onarma İşleri Nedeniyle Ödenen Fon Paylarının İadesi

4842 Sayılı Kanunun Geçici 4.maddenin 2.fikrasına göre, yıllara yaygın inşaat işi gelirleri nedeniyle hakedişlerinden fon payı kesilen mükelleflerin 2004 ve izleyen yıllarda bu gelirleri nedeniyle yıllık beyanname vermeleri halinde, kazancın yetersiz olması halinde kesinti suretiyle ödenen gelir vergisi stopajının iadesi mümkün olduğu halde fon payının iadesi mümkün olmayacak, ancak yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinin %10'unu aşan kısmı, beyannamenin verildiği dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. söz konusu geçici 4. Maddenin iptali yönünde Anayasa Mahkemesi nezdinde dava açılmadığı için fon payının hesaplanan verginin %10'unu aşan kısmı gider yazılacak, fon payının hesaplanan verginin %10'una kadar olan kısmı ise iptal kararı çerçevesinde mükelleflere faizsiz olarak iade edilecektir.

Örneğin, 2002 yılında başlayıp 2004 yılında geçici kabulü yapılan bir işe ait kazancın Nisan 2005 ayında yıllık beyanname ile beyan edilmesi halinde, beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin %10'unu aşan kısım matrahın tespitinde aşağıdaki şekilde indirilmiş olup, %10'unu aşmayan kısım ise Anayasa Mahkemesinin kararı çerçevesinde mükellefe iade edilecektir.

Örnek 1:

2004 Yılı Beyanı (Normal Durum)	1.000.-
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	330.-
Kesinti Suretiyle Ödenen Vergi	400.-
Kesinti Suretiyle Ödenen Fon Payı	40.-
İadesi Gereken Vergi (Stopaj)	70.-
İadesi Gereken Fon Payı	(7)

(Yasa gereği 2005 yılında iadesi yapılmamıştır.)

Hesaplanan verginin %10'unu aşan fon payı tutarı: $330 \times \%10 = 33 - 40 = -7$

4842 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeden önce mükellefe 70 lira kurum stopajı yanında ayrıca 7 lira da fon payı iade edilmesi gerekirdi. Yapılan düzenleme ile sadece 7 liranın gider yazılmasına imkan tanınmış idi. 2004 yılı kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin %10'u ($330 \times \%10$) 33.-TL olduğuna göre, fon payının (40-33) 7.- lirası beyanı gereken kurumlar vergisi matrahından aşağıdaki şekilde indirilmiş olmalıdır.

2004 Yılı Beyanı	1.000.-
İndirilecek Fon Payı(-)	7.-
Matrah	993.-
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (%33)	327,69

Kesinti Suretiyle Ödenen Vergi	400.-
İadesi Gereken Gelir Vergisi	72,31
Fon Payının Sağladığı Vergi Avantajı (7 x %33)	2,31
2,31 lira eski rejime göre iadesi gereken 7.-liranın %33'üne tekabül etmektedir.	

2004 yılında **kanunen kabul edilmeyen gider** olarak yazılan **33** lira fon payı ise Anayasa Mahkemesinin kararı çerçevesinde mükellefin 31.12.2009 tarihine kadar (5 yıllık zaman aşımı süresi içinde) müracaatı üzerine iade edilecektir.

Kesinti suretiyle ödenen fon paylarını halen bilançolarında 295 no'lu hesapta gösteren mükellefler gider kaydedecekleri fon payını normal duruma göre beyan edecekleri gelir veya kurumlar vergisinin %10'unu aşan kısmını gider olarak, kalan kısmını ise yıllara yaygın inşaat işinin bittiği yılın sonunda vergi dairesinden alacak olarak kayıtlarına almalıdır.

Örnek 2: 2002 yılında başlayan ve 2009 yılı içinde geçici kabulü yapılacak inşaat işi nedeniyle 2002 ve 2003 yıllarında ödenen fon payının 10.000.- TL olduğunu kabul edelim.

Kazanç Tutarı (Matrah)	1.000.000.TL
Hesaplanması Gereken Kurumlar Vergisi (%20)	200.000.TL
Kesinti Suretiyle Ödenen Vergisi	150.000.TL
Ödenecek Kurumlar Vergisi	50.000.TL
Kurumlar Vergisinin %10'u	20.000. TL
Gider Yazılacak Fon Payı (20.000< 50.000)	0. TL
İadesi Gereken Fon Payı	10.000.TL

Ödenen fon payı tutarı 25.000 TL olsaydı bu tutarın 5.000 TL'si (hesaplanan kurumlar vergisinin %10'unu aşan kısmı) 4842 Sayılı Kanunun geçici 4. Maddesi uyarınca gider yazılacak, kalan 20.000TL'si ise iade alınacaktır.

Fon payının kesilmesine neden olan yıllara yaygın inşaat işinin geçici kabulü hangi yılda onaylanırsa iade alacağının da o yıl için talep edilmesi gerekir. Halen geçici kabulü yapılmayan işlere ait fon paylarının ilgili işin tamamlandığı yıla ait gelir/ kurumlar vergisi beyannamesi verildikten sonra talep edilmelidir.

VI- İade Olarak Alınan Fon Paylarının Kaydı

Fon paylarını geçmiş yıllarda kanunen kabul edilmeyen gider olarak sonuç hesaplarına intikal ettiren mükellefler tahsil ettikleri fon paylarını **vergiye tabi olmayan gelir** olarak veya doğrudan **geçmiş yıllar karları hesabına** alacak yazmak suretiyle kayıtlarında göstermeleri gerekir. Fon paylarını halen 295 nolu hesapta peşin ödenen vergi ve fon payları hesabında gösterenler ise iade tutarını vergi dairesinden alacaklar hesabına devretmek suretiyle kayıtlarında göstermelidirler.