



Geçici Vergide Nakit Sermaye İndirimi Sorunu

Vergi Bülteni

Bu bülten **MuhasebeTR**  'de yayınlanmıştır.
100.000'i aşkın üye sayısıyla 1 NUMARA

Bülent AK,
Yeminli Mali Müşavir
bak@konseydenetim.com.tr



KONSEY
VERGİ - DENETİM - DANIŞMANLIK

1. Önsöz

En sonda söyleyeceğimi en başta söyleyeyim. Vergi İdaresi bazen kraldan daha fazla kralcı olabilmektedir. Yasalarla mükelleflere verilmiş olan hak ve olanakları, yetkisi olmadığı halde, çıkarılan tebliğlerle zaman zaman geriye alma veya kapsamını daraltma yönünde adımlar attıklarını görüyoruz.

Bildiğiniz üzere, sermaye şirketlerinin kredi kullanmak yerine, ortaklarının atıl halde tuttıkları paralarını şirketlerine nakit sermaye olarak koymalarını özendiren bir yasal düzenleme yapılmış ve 1 Temmuz 2015 tarihinde yürürlüğe girmişti.

Bu düzenleme uyarınca, sermaye şirketlerinin nakit sermaye artışları üzerinden hesaplanacak faiz tutarının belirli bir kısmının, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde kurum kazancından indirimine olanak sağlanmıştı. Maliye Bakanlığı bu düzenlemenin ne şekilde uygulanacağına dair açıklamalara 9 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer vermişti.

Söz konusu tebliğde mükellefleri aydınlatacak çeşitli uygulama örneklerine yer verilmiş, ancak tartışma yaratacak şekilde, mükelleflerin dördüncü geçici vergi dönemi hariç olmak üzere, diğer geçici vergi dönemlerinde uygulamadan yararlanma olanağı ortadan kaldırılmıştı.

Diğer taraftan, geçtiğimiz yıl yapılan bir yasal düzenlemeyle, dördüncü dönem geçici vergi beyannamesi son kez 2021 yılı için verildi, 2022 yılından başlamak üzere artık mükelleflerimiz dördüncü dönem geçici vergi beyannamesi vermeyecek. Bu durumda, vergi idaresinin uygulaması çerçevesinde, nakit sermaye artırımını indiriminden, geçici vergi dönemlerinde yararlanma olanağı tümenden ortadan kaldırılmış olmaktadır.

Dolayısıyla, özellikle kârlı çalışan şirketler, geçici vergi dönemlerinde söz konusu indirimle isabet eden matrah kısımları üzerinden gereksiz yere geçici vergi ödeyecek, ardından kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde söz konusu indirimi yaparak, gereksiz yere ödenen geçici vergileri enflasyon karşısında erimiş tutarlarıyla geriye almaya çalışacaklardır.

2. Genel Tebliğle Mükelleflerin İndirim Haklarına Kısıtlama Getirilmiştir.

Maliye Bakanlığı tarafından 4 Mart 2016 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 9 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğiyle; Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine “Sermaye Artırımında İndirim” bölümü eklenmiş ve uygulamaya ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Yukarıda belirtilen tebliğin 10.6.5.1. Bölümünde, “İndirim tutarının hesaplanmasında TCMB tarafından yararlanılan yıl için en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınacağından geçici vergi dönemlerinden sadece dördüncü geçici vergilendirme dönemi itibarıyla bu indirimden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.” açıklamasına yer verilmiştir.

Böylece, yasal düzenleme gereğince öngörülen tüm şartlar yerine getirilse dahi, mükelleflerin birinci, ikinci ve üçüncü geçici vergi dönemlerinde uygulamadan yararlanma olanakları ortadan kaldırılmıştır. Yapılan açıklamaya göre sadece dördüncü geçici vergi döneminde uygulamadan yararlanılması öngörülmüştür.

Oysa, kurumlar vergisi mükelleflerinin geçici vergiye tabi kazançlarının tespitinde, söz konusu kazançlarını yıllık beyanname ile beyan etmeleri halinde yararlanabilecekleri tüm indirim ve istisnaları dikkate alabilmektedir. Bakanlık tarafından tebliğde yapılan bir açıklamayla, mükelleflere yasayla verilen haklar kısıtlanarak geriye alınmaktadır.

3. Konuya İlişkin olarak Bakanlığın Usul ve Esasları Saptama Yetkisi Yoktur.

Son yıllarda yapılan çoğu yasal düzenlemede, yapılan düzenlemelerin uygulanmasına ilişkin olarak usul ve esasları belirlemeye dair Maliye Bakanlığına yetki verildiği görülmektedir. Bakanlık da kendisine tanınan yetki çerçevesinde, yayımladığı tebliğlerle düzenleyici bir işlem olarak, uygulamanın ne şekilde yapılacağını belirlemektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 10. Maddesine eklenen (1) bendiyle getirilmiş bulunan nakit sermaye indirimi düzenlemesinde, Maliye Bakanlığına uygulamaya ilişkin usul ve esasları saptama yetkisi verilmemiştir. Dolayısıyla, Maliye Bakanlığının söz konusu uygulamaya ilişkin olarak yayımladığı tebliğde yer alan hususların açıklayıcı mahiyette olması gereği vardır.

4. Maliye Bakanlığının Gerekçesi İkna Edici Değildir.

Maliye Bakanlığı, yayımladığı tebliğde geçici vergide ilk üç dönem nakit sermaye indiriminden yararlanılmayacağını gerekçesini, *“İndirilecek faiz tutarının hesaplanmasında, TCMB tarafından yararlanılan yıl için en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınması”* gereğine dayandırmaktadır. Öne sürülen bu gerekçenin ne derece makul ve yeterli olduğunu değerlendirmeye çalışalım.

Merkez Bankası, bankalarca TL cinsinden açılan kredilere uygulanan ağırlıklı ortalama faiz oranlarını haftalık olarak açıklamaktadır. Sektörün ağırlıklı faiz oranları; ilgili hafta içinde banka bazında fiilen kullanılan kredi tutarlarının, kredi türleri itibarıyla müşteri bazında, her bir krediye uygulanan faiz oranları ile ilişkilendirilmesi ve yıl bazına getirilmesiyle hesaplanmaktadır.

Dolayısıyla, yıllık bazda olmak üzere haftalık olarak açıklanan söz konusu faiz oranlarının dikkate alınmak suretiyle, her bir geçici vergi döneminin sona erdiği ay itibarıyla açıklanan en son haftanın faiz oranının uygulamaya esas alınabileceğini düşünüyoruz.

5. Özel Hesap Dönemine Tabi Mükellefler İçin Olmayan Yetki Kullanılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesine eklenen (1) bendiyle getirilmiş bulunan nakit sermaye indirimine ilişkin olarak yapılan yasal düzenlemede, özel hesap dönemine tabi mükelleflere ilişkin olarak herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

Maliye Bakanlığı, vergi hukukunda kıyas yasağına rağmen, tebliğde yapılan açıklamayla, özel hesap dönemine tabi sermaye şirketlerinin uygulamadan kıyasen ne şekilde yararlanacağını belirlemiştir. Tebliğde yer alan açıklama aynen aşağıda yer aldığı gibidir.

“Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan sermaye şirketleri, şartların sağlanması kaydıyla, hesap dönemlerinin sona erdiği ay itibarıyla TCMB tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranını dikkate alarak indirimden yararlanabileceklerdir.”

Maliye Bakanlığı, hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükellefler açısından, o yıl için en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınacağından, sadece dördüncü geçici vergi dönemi için uygulamadan yararlanılacağını belirtirken, özel hesap dönemine tabi mükellefler açısından bu şartı nedense aramamaktadır.

Maliye Bakanlığı, özel hesap dönemine tabi mükellefler için hesap dönemlerinin sona erdiği ay itibarıyla TCMB tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranını dikkate alınacağını kabul etmiştir.

Bu noktada şu soruyu sormak gerekiyor. Özel hesap dönemine tabi mükellefler için, hesap döneminin sona erdiği aydaki TCMB tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranını dikkate alınırken, geçici vergi dönemlerinin sona erdiği aylar itibarıyla TCMB tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranları neden dikkate alınmıyor ve geçici vergi dönemleri itibarıyla neden indirim uygulamasından yararlanılmasına engel olunuyor. Bize göre anlamlı hiçbir açıklaması yok.

6. Dördüncü Geçici Vergi Beyanı Kaldırılmıştır.

Yukarıdaki bölümlerde ayrıntılarıyla açıklandığı üzere, Maliye Bakanlığı tebliğle yaptığı bir açıklamayla, mükelleflerin birinci, ikinci ve üçüncü geçici vergi dönemlerinde nakit sermaye indiriminden yararlanma olanağını ortadan kaldırmıştır. Söz konusu açıklamaya göre sadece dördüncü geçici vergi döneminde uygulamadan yararlanılması öngörülmüştür.

Ancak, geçtiğimiz yıl 7338 sayılı Kanunla yapılan bir düzenlemeyle, 2022 yılından geçerli olmak üzere dördüncü dönem geçici vergi beyannamesi kaldırılmıştır. Yani hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükelleflerimiz, 2022 yılı dördüncü dönem geçici vergi beyannamesi vermeyecektir. Dolayısıyla, vergi idaresinin bu uygulaması çerçevesinde, nakit sermaye artırımını indiriminden, geçici vergi dönemlerinde yararlanma olanağı artık tümenden ortadan kaldırılmış olmaktadır.

7. Geçici Vergi Dönemlerinde İndirimden Yararlandırılmayan Mükellefler Ciddi Kayıplara Uğrayacaktır.

Nakit sermaye indiriminden yararlanma olanağı olan ve özellikle kârlı çalışan sermaye şirketleri, 2022 yılına ilişkin tüm geçici vergi dönemlerinde söz konusu indirimden isabet eden matrah kısımları üzerinden gereksiz yere geçici vergi ödeyecektir.

Ardından bu şirketler önümüzdeki yılda verecekleri kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde nakit sermaye artırımını indirimini yaparak, bu defa gereksiz yere ödedikleri geçici vergileri enflasyon karşısında erimiş tutarlarıyla geriye almaya çalışacaklardır.

8. Mükellefler Ne Yapabilir?

Verginin yasallığı ilkesi gereğince yürütme organı tarafından çıkarılan tüzük, yönetmelik, genel tebliğ gibi tüm ikincil düzenlemelerin yasama organı tarafından çıkarılan kanunlara aykırı olmaması gerekir. Dolayısıyla, vergi idaresi tarafından yayımlanan tebliğlerin de mutlaka yasal düzenleme çerçevesi içerisinde kalması, kanunla mükelleflere verilen hakların kısıtlanmaması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 9 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğiyle getirilen kısıtlamalardan olumsuz etkilenen mükellefler, 2022 yılı üçüncü geçici vergi dönemi beyannamesini tebliğde yapılan açıklamaya uygun olarak ihtirazı kayıtla verebilir, ardından tebliğde yapılan açıklamaların yasaya aykırı olduğunu düşündüğümüz hususları için dava açabilir. Konuya ilişkin sorun veya sorularınız bulunması durumunda irtibat kurabilirsiniz.