

VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLER %5 VERGİ İNDİRİMİ

Kurumlar vergisi beyanname dönemine girmiş bulunmaktayız. Yeni değişiklikler nedeniyle, önemli konulardan birisi vergiye uyumlu mükelleflere tanınmış olan %5 vergi indirimi hakkıdır. Vergiye uyumlu gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine belirli şartları sağlamaları halinde, beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'ini, ödemeleri gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirebilme hakkı tanınmıştır. Müessesenin şartları çok zor olduğu için, uygulamadan çok az sayıda mükellef faydalanabiliyordu. Şartlar önce 17.12.2019 tarihli ve 7194 sayılı Kanunla sonra 26.10.2021 tarihli ve 7338 sayılı Kanunla yumuşatılmıştır. Yazımızda önce müessesenin ne olduğu ve kapsamı kısaca açıklanacak, sonra esas önemli konu olan faydalanma şartları ayrıntılarıyla ve alt başlıklar halinde açıklanacaktır.

1- GİRİŞ :

“Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi” müessesesi 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) Mükerrer 121'inci maddesinde düzenlenmiştir. Vergiye uyumlu gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bir çeşit ödül teşvik mahiyetindeki müesseseye göre, belirli şartları sağlamaları halinde, 2 Milyon TL'yi aşmamak üzere, beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin %5'ini, ödemeleri gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirebilme hakkı tanınmıştır. Ayrıca %5 vergi indirimi uygulaması, sadece gelir ve kurumlar vergisi için geçerli bulunmakta olup, KDV veya diğer vergiler için geçerli değildir.

Şartları sağlayanlar yıllık beyannameleri üzerinden **hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin %5'i** oranında vergi **indirimi** tutarını hesaplayacaktır. Vergi indirimi tutarı, her hal ve takdirde **2 milyon Türk lirasından fazla olamayacaktır**. Bu suretle hesaplanan vergi indirimi tutarı, öncelikle bu beyannameler üzerinden ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilebilecektir. Vergi indirimi tutarının ödenmesi gereken vergiden fazla olması halinde ise kalan tutar, beyannamenin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde, mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecektir.

Örnek: 2021 hesap dönemine ait kurumlar vergisi 100.000.000 TL olan bir A.Ş. dönem içinde 4.300.000 TL kesinti yoluyla, 94.000.000 TL geçici vergi ödemiştir.

A. Hesaplanan Kurumlar Vergisi	100.000.000 TL
B. Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı (Şartları sağlamışsa) Hesaplanan vergi * %5 (2.000.000 TL'yi aşamaz)	2.000.000 TL
C. Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	98.300.000 TL
Kesinti Suretiyle Ödenen Vergi	4.300.000 TL
Ödenen Geçici Vergi	94.000.000 TL
Ç. Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi (A-C)	1.700.000 TL
D. Mahsup Edilen Vergi İndirimi Tutarı	1.700.000 TL
E. Ödenecek Kurumlar Vergisi (Ç-D)	0 TL

İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda, kalan tutar beyannamenin verilmesi gereken tarihi **izleyen bir tam yıl içinde**, mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden **mahsup edilebilir**. Bu süre içinde **mahsup edilemeyen** tutarlar **red ve iade edilmez**. Beyanname 30.04.2022 tarihine kadar verilmesi gerektiğinden, 01.05.2022-30.04.2023 tarihleri arasında tahakkuk eden vergilere mahsup edilebilir. Bu süre hak düşürücü süre olduğu için, süre geçirilmeden **dilekçesiyle başvurarak** mahsup istenmelidir. Beyannamede gösterilmesi Bakanlıkça yeterli görülmemektedir. Lafza göre dilekçeye rağmen bir yıl içerisinde mahsup edilemeyenlerin hak kaybı olabilecektir. Ayrıca mahsup hakkı sahibine tanınmış bir hak olup, sahibin ortak olduğu ortaklıkça kullanılamaz.

1.1- Şartların İhlali Halinde Yapılacak İşlemler

Vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın tarh edilir. Geçmişe yönelik olarak sonradan yapılan bir tarhiyat, Kanunun eski metnine göre şartları bozmakta iken 7338 sayılı Kanun sonrasında bozmamaktadır. Yani sonradan yapılacak bir tarhiyat, ihlal olarak değerlendirilmez.

2- KAPSAM

Uygulamadan hem **gelir** hem de **kurumlar** vergisi mükellefleri faydalanabilir. İndirim hakkı sadece gelir vergisi ve kurumlar vergisi için geçerli olup, örneğin KDV'den veya diğer vergi türlerinden bir indirim söz konusu değildir. **Finans** ve **bankacılık** sektörlerinde faaliyet gösterenler, **sigorta** ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları söz konusu uygulamadan **faydalanamazlar**. Gelir vergisi mükellefleri bu uygulamadan ticari, zirai ve mesleki kazançları için faydalanabilecek olup, bunun dışındaki kazançları için uygulamadan faydalanamaz. Bu nedenle ticari, zirai mesleki kazançlarının toplamının matraha oranı kadar kısımdan faydalanabilirler. Örneğin matrahının %80'i ticari kazanç, %20'si menkul sermaye iradından oluşan bir gelir vergisi mükellefi, uygulamadan %80 oranında faydalanabilir.

3- ŞARTLAR

- 1- **Beyannamelerin kanuni süresinde verilmiş olması**
- 2- **20.000 TL üzerinde KESİNLEŞMİŞ bir tarhiyat bulunmaması**
- 3- Vergilerin **beyanname tarihi itibarıyla ödenmiş** olması
- 4- **1.000 TL üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması**
- 5- **VUK 359 kapsamındaki fiilleri işlememesi**

3.1- BEYANNAMELERİN KANUNİ SÜRESİNDE VERİLMİŞ OLMASI

İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi **beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması** gerekmektedir. Ancak kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak, kanuni süresinden sonra **düzeltilme** amacıyla veya **pişmanlıkla** verilen beyannameler bu **şartın ihlali sayılmaz**.

Kapsamdaki beyannameler gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini ifade eder. **Vergi** ibaresi ise, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade eder. Dolayısıyla damga vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi gibi Kanunda sayılmayan vergi beyannameleri bu kapsamda değerlendirilmez.

2021 beyannamesinde bu indirimini kullanabilmek için, 2021, 2020 ve 2019 yılına ait beyannamelerin süresinde verilmesi gerekmektedir. Örneğin 2018 yılına ilişkin bir **beyannameyi** süresinde vermemesi şartı bozmaz.

Özelgeye göre **en az üç dönem faaliyette bulunmayanlar** bu indirimden **faydalanamaz**. Yani yeni kurulduğu için en az üç dönem beyannamelerini vermeyenlerin bu indirimden faydalanmasına izin verilmemektedir. Bir başka özelgeye göre de mevcut bir kurumun başka bir kurumu devralması suretiyle gerçekleşen **birleşmelerde**, devralan kurumun bu indirimden faydalanılabilmesi için, **devralan ve devrolunan kurumların her ikisinin maddede yer alan şartların tamamını sağlaması gerekmektedir**. Dolayısıyla yeni kurulan bir şirket ile birleşme halinde bu indirimden faydalanılamıyor. Yine bir başka özelgeye göre ise **nevi değişikliği** indirim şartlarını bozmamakta olup, önceki ve sonraki şirketlerde toplam üç yıl geçmesi ve şartların sağlanması halinde indirimden faydalanılabılır.

3.2- 20.000 TL ÜZERİNDE KESİNLEŞMİŞ BİR TARHIYAT BULUNMAMASI

Beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda kesinleşmiş olması koşuluyla yukarıda belirtilen vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla **20.000 TL üzerinde** ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir **tarhiyat bulunmaması** gerekmektedir.

Dolayısıyla 2021 yılı beyannamesinde bu indirimden faydalanabilmek için, 2021, 2020 ve 2019 yılında kesinleşmiş ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmamalıdır.

Müessesenin 7338 sayılı Kanundan önceki halinde, son üç yılda tarhiyat varsa, kesinleşme dahi uygulamadan faydalanılamıyordu. 7338 sayılı Kanun ile mükellef lehine bir değişiklik olarak **KESİNLEŞME** şartı geldi. Artık **dava açan** mükellefler müesseseden **faydalanabilecek**. İndirim kullanıldıktan sonra kesinleşecek bir tarhiyat geriye etki yapmayacak, yararlanılan indirim tutarı mükelleften geri alınmayacaktır.

Bir diğer kapsam genişlemesi de kesinleşen tarhiyatların indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan en yüksek indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda, bu şart ihlal edilmiş sayılmamasıdır. Söz konusu sınır 2022 yılında 2.000.000 TL olduğu için **20.000 TL** ve altında **tarhiyat** durumunda uygulamadan faydalanılabilecektir. Artık küçük tarhiyatlar nedeniyle istisnayı kullanamayan çok sayıda mükellef de kapsama girecek. Bu limit her yıl yeninden değerlendirilmiştir.

3.2.1-Tarhiyat Sonradan Kesinleşirse ne Olur?

7338 sayılı Kanun öncesinde tarhiyat sonradan kesinleşse dahi ihlal sayılmakta ve ödenmeyen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilmekte idi. Artık indirim kullanılırken kesinleşme şartı aranmakta ve sonra kesinleşecek tarhiyat ihlal sayılmamaktadır.

Diğer bir konu son üç yılda kesinleşme şartının Bakanlıkça sert yorumlanma ihtimalidir. 5 yıl önce açılan davanın son üç yılda aleyhe kesinleşmesi halinde, indirim hakkına zarar gelebilir. Zira Kanununun lafzı amacının dışına çıkmış gözükmektedir. Örneğin, 2021 beyannamesinde %5 vergi indirimini kullanan mükellefin 2021 hesap döneminin 2024 yılında incelendiğini ve yapılan tarhiyatın mahkeme sonrası 2026 yılında kesinleştiğini varsayalım. 2022 Nisan itibarıyla kesinleşmiş bir tarhiyat olmadığından, 2021 yılına ilişkin kullanılan indirimin iadesi gerekmeyecektir. Ancak 2026 yılında kesinleşen bu ceza nedeniyle 2026, 2027 ve 2028 yılı beyannamelerinde indirimin kullanılıp kullanılmayacağını Bakanlıkça belirlenmesi gerekir. Amacın dışına çıkmış olan lafız nedeniyle yeni bir sorunla karşılaşabiliriz.

3.2.2-Af Kanunları Kapsamında Yapılandırılan Tarhiyatlar Şartları Bozar mı?

7326 sayılı af/yapılandırma Kanununun 10/7'nci maddesinde; kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan alacaklar ile inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan tarhiyatlardan yapılandırılanların, yapılandırmanın ihlal edilmemesi şartıyla, %5 vergi indirimindeki tarhiyat olmama şartını bozmadığı açıkça hüküm altına alınmıştır. Ancak 6736 sayılı af/yapılandırma Kanununda bu hüküm bulunmamaktadır. 6736 uygulamasına ilişkin verilen özeldgede, yapılandırılan tarhiyatın uzlaşma veya düzeltme gibi tamamen ortadan kalkmadığından bahisle,

%5 indirim kullanılmasına izin verilmemekte idi. Başka bir özalgede de 7020 sayılı Kanun kapsamında borçlar yapılandırılrsa dahi şartları sağlamayacağı ifade edilmektedir.

7326 sayılı Kanun ile bu sorun da ortadan kaldırılmış gözükmektedir. Bundan sonra çıkacak af/yapılandırma kanunlarında bu konu düzenlenirse sorun kalmayacaktır.

3.3- VERGİLERİN BEYANNAME TARİHİ İTİBARIYLA ÖDENMİŞ OLMASI

İndirimin hesaplanacağı **beyannamenin verildiği tarih itibarıyla**, kapsamdaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin **ödenmiş olması** gerekmektedir. 7194 sayılı Kanundan önce kanuni süresinde ödeme gerekli iken, değişiklik ile indirimin kullanıldığı beyanname tarihine kadar ödeme imkanı tanınarak esnetilmiştir.

Ayrıca ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.

Özelgeye göre **ortağı olunan adi ortaklığın borçları** ve yükümlülüklerinden müteselsil sorumlu olunması nedeniyle, adi ortaklık beyannamesi üzerine tahakkuk eden vergi borçlarının ödenmemesi **halinde** ortaklar da bu indirimden **faydalanamazlar**.

3.4- 1.000 TL ÜZERİNDE VADESİ GEÇMİŞ BORCUNUN BULUNMAMASI

İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) sayılan vergilerden 1.000 TL üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması gerekmektedir. Borcun hangi döneme ait olduğunun önemi bulunmamaktadır.

3.5- VUK 359 KAPSAMINDAKİ FİİLLERİ İŞLEMESİ

İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun **359'**uncu maddesinde sayılan **filleri işlediği tespit edilenler**, bu madde hükümlerinden **yararlanamazlar**. Beyanname verme ve kesinleşmiş tarhiyat olmama şartı son üç yıla bağlanmışken, 359 kapsamında fiilleri işlememe şartı **beş yıla** bağlanmıştır.