

VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz. Sayı: 4 - Nisan 2023



Şirket Çalışanlarına Sunulan Hisse Edindirme Planlarının Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi

Ayfer KAYACAN

Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi Müessesesindeki Son Değişiklikler

Oytun YAĞLITEPE - Abdullah YEKELER

Emisyon Primlerinin Sermaye Artırımında İndirim Uygulaması Karşısındaki Durumu

Mesut HURŞİTOĞLU

Travmanın Mali Yansıması: Deprem Vergisi

Ömer ŞENER

2022 Yılı Matrah Artırımı:

Yine Yeni Yeniden Yapılandırma Kanunu

Murat SOFTA



VERGİ PUSULASI



5. YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

YAZI DANIŐMA KURULU

ADI-SOYADI	UNVANI	GÖREV YERİ
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat BATI	Öğretim Üyesi	19 Mayıs Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Dr. Başar SOYDAN	Öğretim Üyesi	Marmara Üniversitesi
Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAS	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Dr. Eyyüp İNCE	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Erdal KOYUNCU	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Gülşen ÖZKAN	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Fisun TÜRKMEN	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Nazmi KARYAĞDI	E. Baş Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Erhan COŐGUN	E.Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	Özel Sektör
Hakkı SAYAN	E. Vergi Baş Müfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Özel Sektör
Erdal GÜLEÇ	E. Hesap uzmanı	Özel Sektör
Naciye TAŐKESEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat SOFTA	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Erkan EŞİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Çiğdem GÜNEŐ AŐIK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ufuk KAYNAR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Fırat DEMİR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ömer ŞENER	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Gökhan USLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yasin TOPAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Mustafa YILMAZ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hamdi YILDIRIM	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Faruk ARSLAN	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Behiç BARIŞIK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Kürşat ÖZTÜRK	E. Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf YILDIZ	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sedat KANLI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Salih YILMAZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ümit Çağlar IŐIKOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Murat MUTLU	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŐI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŐ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATAKUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ Başkanlığı
Halit İslam EK MEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İzmir Sektörel-1
Pelin ÇOŐKUN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat DÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
BarıŐ Berk GÜNDOĞMUŐ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sıbğatullah İMAMOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican ÖZÜZEYBEK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1

VERGİ PUSULASI

SAYI 4
TARİH NİSAN / 2023

Sahibi	Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Halit İslam EKMEN
Genel Yayın Yönetmeni	Adile ECEMİŞ GÜLEÇ
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü	Ufuk KAYNAR
Dış İlişkiler Koordinatörü ve Reklam Sorumlusu	Mehmet Nazmi TOR
Yayın Kurulu	Şenay OTO Funda ŞAHİN Ayfer KAYACAN Ömer YÜREK Fırat DEMİR Hüseyin PEKMEZCİLER Sinan UYGUR Adem YALÇIN Rıdvan ÖNDER Nasuh ERDÖNMEZ
İstanbul Temsilcisi	Özge İnci HURŞİTOĞLU
Ankara Temsilcisi	Behiç BARIŞIK
İzmir Temsilcisi	Kazım ATİK
Makale Göndermek İçin Dizgi ve Görsel Tasarım Yayın Satış ve Yazışma Adresi	yayin@mded.org Fatma Nur İYİĞÖR Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi Sitesi B Blok No:5/B No:333 Ümraniye/İstanbul (212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org
Baskı Cilt	Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti. - Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No:57-58 Bağcılar/İstanbul - (212) 544 99 06
Yıllık Abone Bedeli	500,00 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları makalelerden önceki bölümde yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılmaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

TRAVMANIN MALİ YANSIMASI: DEPREM VERGİSİ

Ömer ŞENER¹

ÖZET

12.03.2023 tarihinde 7440 sayılı kanunla² af ve yapılandırmanın yanında sürpriz deprem vergisi çıktı. Söz konusu vergi, Türkiye’de 6 Şubat 2023 tarihinde yaşanan ve sonrasında devam eden depremlerin yarattığı olumsuz etkileri gidermeye yönelik ek gelir sağlanması amacıyla ihdas edildi. Yani olağanüstü koşullar olağanüstü vergiler doğurdu da denebilir. Maalesef vergilemede oluşturduğumuz bu olağanüstülük ilk değil. 1994 ekonomik krizi sonrasında Gelir ve Kurumlar Vergisi (KV) mükelleflerinin 1993 yılı beyannamelerindeki matrahlar üzerinden %10 oranında hesaplanan “ekonomik denge vergisi”, 1999 gölcük depremi sonrasında hayatımıza giren ve çıkmayan “özel iletişim vergisi” ülke coğrafyasının travmatik deneyimlerinden. 7440 sayılı kanun ile getirilen bu vergi düzenlemesi ise, şirketlerin 2022 yılı gelirleri için verecekleri KV beyannamelerinde indirim ve istisna konusu yapılan tutarlar üzerinden %5-10 oranlarında tahsil edilecek.

Bu makalemizde söz konusu deprem vergisini, vergi tekniği ve hukuka uygunluk açısından değerlendiren bazı eleştiri ve öneriler getireceğiz.

Anahtar Kelimeler: Deprem Vergisi, Anayasaya Aykırılık, İndirim Ve İstisna

¹ Vergi Müfettişi, Orcid No: 0000-0001-8474-0468

² 12.03.2023 tarih ve 32130 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

GİRİŞ

Genellikle maliye binalarının giriş kapısı üzerinde yazan “Vergilendirilmiş Kazanç Kutsaldır.” mottosundan hareketle söz konusu ek deprem vergisinin de kutsallık kazanıp kazanmadığına yönelik tekniksel ve hukuksal manada çok sayıda eleştiri ve değerlendirme oluşmaktadır. Makalemizde ek deprem vergisini vergi tekniği yönünden aşağıdaki hususlar kapsamında değerlendireceğiz.

- Mükerrer vergileme
- Çifte Vergiyi önleme anlaşmalarına (ÇVÖA) aykırılık
- Ek vergi, hangi yıl hesabında KKEG olarak dikkate alınacaktır.
- Matrah artırımı, ek vergilerle ilgili yapılabilecek tarhiyatlarda koruma sağlar mı?
- Ademi tahsis ilkesi
- İndirim ve istisnadan faydalanmak istemeyen mükelleflerin durumu
- Kurumlar geçici vergi beyanında yararlanılan indirim ve istisnadan KV beyanında vazgeçilmesi
- İndirimli ek deprem vergisi yurtdışı iştirak kazançları nezdinde sadece Kurumlar Vergisi Kanunu³ (KVK) 5/1-b maddesi için mi geçerlidir?
- Ek verginin, ihtirazi kayıtla beyan edilebilmesi mükellefe avantaj sağlar mı?
- Yine mezkûr vergiyi hukuka uygunluk açısından Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında⁴

yer alan maddeler nezdinde aşağıdaki ilkeler kapsamında değerlendireceğiz.

- Anayasanın 2. maddesi nezdinde kanunun geriye yürümezlik ve belirlilik ilkesi
- Anayasanın 35. maddesinde yen alan mülkiyet hakkının sınırlandırılma sınırı olan ölçülülük ilkesi
- Anayasanın 73. maddesi kapsamında genellik ve mali güç (ödeme gücü) ilkesi

1.KANUNUN KAPSAMI

1.1. Mükellefiyet Konusu, Oran ve Ödeme Zamanı

Mezkûr verginin detaylarına 7440 sayılı kanunun 10. maddesinin 27. bendinde yer verilmiştir. Söz konusu kanun kapsamında KV mükellefleri tarafından, 2022 yılına ilişkin KV beyannamesinde gösterilmek suretiyle;

-KVK ile diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılan istisna ve indirim tutarları ile aynı Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrahları üzerinden, dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin %10 oranında,

-KVK'nın 5/1-a maddesinde düzenlenen istisna ile yurt dışından elde edilen ve en az %15 oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilen istisna kazançlar üzerinden ise %5 oranında,

Ek vergi hesaplanacaktır.

Bu verginin ilk taksiti KV ödeme süresi içinde, ikinci taksiti bu süreyi takip eden dördüncü ayda ödenecektir. Yani işbu vergi

3 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

4 09.11.1982 tarih ve 17863 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

2023 yılının Nisan ve Ağustos aylarında 2 taksit şeklinde ödenecektir. Özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerde ise bu vergi, 2023 yılı içinde sona eren hesap dönemi için verilmesi gereken beyannamelerde gösterilmek suretiyle uygulanacaktır.

1.2. Vergiden Muaf Olan Konular Ve Mükellefler

-KVK'nın;

a-5. maddesinin birinci fıkrasının; (d), (i), (j) ve (k) bentlerinde yer alan istisnalar,

b-geçici 14'üncü maddesi kapsamındaki istisnalar,

c-aynı Kanunun 10. maddesinin birinci fıkrasının; (b), (c), (ç), (d), (e), (f), (g) ve (h) bentleri kapsamındaki indirimler,

-Gelir Vergisi Kanunun⁵ (GVK), geçici 61 inci maddesi kapsamında tevkifata tabi yatırım indirimi istisnası,

-ilgili kanunları uyarınca kurum kazancından indirilebilen bağış ve yardımlar,

-1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 407. maddesi kapsamında tanımlanan mikro ve küçük işletmelerin teknoloji geliştirme bölgeleri ile Ar-ge ve tasarım merkezlerinden elde ettikleri istisnaya ve indirim konuları kazançlar,

Üzerinden bu vergi hesaplanmaz.

Ayrıca 06/02/2023 tarihi itibarıyla, Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri ile Sivas İlinin Gürün İlçesinde KV mükellefiyeti bulunanlar ek vergiden muaftr.

Yukarıda iki başlık altında yer verilen ek verginin konu, oran ve muaf olunan hususlarının tablo üzerinden daha iyi okunabileceğinden hareketle aşağıda özet tablo hazırlanmıştır.

Tablo:1 Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna Ve İndirimler

Konu	Kanun Maddesi	Ek Vergi (%)
İştirak Kazançları	KVK 5/1-a	5
En az %15 Vergi Yüğü Taşıyan Yurtdışı İştirak Kazançları	KVK 5/1-b	5
Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazançları	KVK 5/1-c	10
Emisyon Primi Kazancı	KVK 5/1-ç	10
Y. Fon ve Ort. Portföy İşl. Kazancı	KVK 5/1-d	0
Taşınmaz ve İşt. His. ile Kurucu Sen., İnt. Sen. ve R.Hakları Stş. Kazancı	KVK 5/1-e	10
Bank. Fin. Kir. Yada Fin. Şir. Veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumların Taş. ve İşt. His ile Kur. Sen. İnt.San.ve R. Hak. Sat. Kazançları	KVK 5/1-f	10
Kaz.(K.V.K.Mad.5/1-f)		
En az %15 Vergi Yüğü Taşıyan Yurtdışı Şube Kazançları	KVK 5/1-g	5
En az %15 Vergi Yüğü Taşıyan Yurtdışı İnşaat ve Onarma İşlerinden Sağlanan Kazançlar	KVK 5/1-h	5

⁵ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

En az Vergi Yükü Taşımayan Yurtdışı İnşaat ve Onarma İşlerinden Sağlanan Kazançlar	KVK 5/1-h	10
Eğ. Öğ. Kur. Öz. Kreş ve Gün. Bakım. İle Rehabilitasyon Mrkz. Kazançları	KVK 5/1-ı	10
Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlar	KVK 5/1-j	0
Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazanç	KVK 5/1-k	0
Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna	KVK 5/B	10
Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar	--	10
Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazanç	--	10
TUGS Kay. Gemi İşl. Ve Devr. Sağlanan Kazançlar	--	10
7143 S. Kanun Kapsamındaki Yurtdışı İstisna Kazançlar	--	10
Diğer İndirimler ve İstisnalar	--	10
Kur Koruma Kazanç İstisnaları	KVK Geç Mad. 14)	0

Tablo:2 Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna Ve İndirimler

Konu	Kanun Maddesi	Ek Vergi (%)
Risturnlar	KVK 5/1-i	0
AR-GE İndirimi	KVK 10/1-a	10
	5746 s. Kanun Mad.3	10
	5746 s. Kanun Mad 3/A	10
Tasarım İndirimi	5746 s. Kanun Mad.3	10
Sponsorluk Harcamaları	KVK 10/1-b	0
Bağış ve Yardımlar	KVK 10/1-c	0
Bağış ve Yardımlar	KVK 10/1-ç	0
Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar	KVK 10/1-d	0
Cumhurbaşkanınca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağış ve Yardımlar	KVK 10/1-e	0
Türkiye Kızılay Derneğine ve Yeşilay Cemiyetine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar	KVK 10/1-f	0
Girişim Sermayesi Fonu	KVK 10/1-g	0
Türkiye'den Yurtdışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançların %50'si	KVK 10/1-ğ	10
Korumalı İşyeri İndirimi	KVK 10/1-h	0
Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi	KVK 10/1-ı	10
Teknogirişim Sermaye Desteği İndirimi	5746 s. Kanun Mad. 3/5	10
Teknokent Sermaye Desteği İndirimi	4691 s. Kanun Geçici Mad. 4	10
Kapadokya Alanı Başkanlığına Yapılan Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları	--	10
Yatırım İndirimi İstisnası	GVK Geç Mad. 61	0

1.3. Diğer Hususlar

Tahsil edilen ek vergi, genel bütçe geliri olarak kaydedilir ve mahalli idarelere verilecek payların hesabında dikkate alınmaz. Bu vergi gider ve indirim olarak dikkate alınamaz ve hiçbir vergiden mahsup edilemez.

2. VERGİSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRME

2.1. Mükerrer Vergileme

KVK'nın 5/1-a maddesinde iştirak kazancı istisnası tanımlanmıştır. Bu bent uyarınca, kurumların, tam mükellef başka bir kuruma iştirak etmeleri ve bu kurumdan kar payı (iştirak kazancı) elde etmeleri durumunda, bu kazanç kurumlar vergisinden istisna olarak kabul edilmektedir. İşbu istisna uygulaması, vergilendirilmiş bir kazancın dağıtılması durumunda bu kazancın mükerrer olarak vergilendirilmesini önlemek amacıyla getirilmiştir. Bu doğrultuda mükerrerliği önlemek amacıyla getirilmiş istisna, istisnanın istisnası şeklinde vergiye tabi tutulursa aynı kazançta ikinci kez vergilemenin önü açılacaktır. Vergi tekniği açısından mükerrerlik doğuran vergileme hukuksal zeminde mükerrerlik doğurmamaktadır. Şöyle ki, aynı kazanç aynı kişi nezdinde ikinci kez vergiye tabi tutulmamaktadır. Ama tekniksel manada aynı kişinin kazancının, farklı mükellefiyetler nezdinde vergiye tabi olması adaletsiz bir tablo oluşturabilir. Ayrıca vergiye uyumlu mükellef profilinin kazanımı için kırk kırk yarıldığı bir ortamda işbu istisna vergisi kazanım kaybına neden olur.

2.2. Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmalarına Aykırılık

KVK'nın 5/1-a maddesi kapsamında

yurtiçi iştiraktan elde edilen kazançta sağlanan istisnanın paralelinde mezkûr kanunun 5/1-b maddesinde yurtdışı iştiraklerden elden edilen kazançlar içinde istisna sağlanmıştır. Aslında yurt içinde oluşabilecek mükerrerlik KVK'nın 5/1-a maddesi ile sağlanırken yurtdışı ile aynı kanunun 5/1-b maddesiyle engellenmiştir. Aslında KVK'nın 5/1-b maddesi, bir yerde çifte vergiyi önleme anlaşması ürünüdür. Şöyle ki, ÇVÖA'da aynı kazanç üzerinden her iki ülkenin vergi almasının önüne geçilmektedir. Bu çerçevede KVK'nın 5/1-b maddesi ile yurtdışında en az yüzde 15 oranında vergi yükü taşınan bir ortamda Türkiye'de oluşan iştirak kazançları istisnaya tabidir. Yani diğer mukim kaynaktan belli vergi yükünü çeken şirket nezdinde vergilendirilen kazançta iştirak edilen tutar, Türkiye'de istisnaya tabidir. Bu kapsamda istisnanın vergisi mükerrerliğe kapı aralayacaktır. Hatta bazı istisna yönteminin benimsendiği ÇVÖA kapsamında istisnanın vergiye tabi olması, söz konusu ek verginin ÇVÖA'lar nezdinde aykırılık oluşturduğuna dair eleştirilere sebebiyet verecektir.

2.3. Ek Vergi, Hangi Yıl Hesabında KKEG Olarak Dikkate Alınacaktır

Söz konusu 2022 beyannamesinde yer alan istisna ve indirimler üzerinden hesaplanacak ek verginin 2022 hesap dönemi nezdinde gider yazılabilme ihtimali kalmamıştır. Bu çerçevede 2023 yılında tek seferlik olarak alınan ve kayıtlarda gider yazılacak vergi tutarı, söz konusu verginin kanunda yer alan gider veya indirim olarak dikkate alınmayacağı hükmünden hareketle 2023 yılı nezdinde KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir.

2.4. Matrah Artırımı, Ek Vergilerle İlgili Yapılabilecek İnceleme Ve Tarhiyatlarda Koruma Sağlar Mı?

Mükellefler 2022 yılı için faydalanabilecekleri istisna ve indirimler nezdinde kanuna uygun olmayacak şekilde farklı uygulamalar ve yorumlamalar ile söz konusu ek vergiyi ödemek istemeyebilirler. Bu tür durumlarda 2022 yılında yararlanılacak matrah artırımı söz konusu ek vergi nezdinde mezkûr kanunun geçici 1. maddesinde yer alan hüküm gereği bu döneme ilişkin inceleme ve tarhiyat yapılmasına engel teşkil etmeyecektir.

2.5. Âdemi Tahsis İlkesi

Her ne kadar deprem yaralarının sarılması için alınan verginin halk nezdinde deprem için harcadığı somut olarak görülmek istense de gerek Türkiye’de gerekse modern vergi dünyasında vergiler belli giderlere bağlanamazlar. Vergiler, kamu giderlerini karşılamak üzere bütçede toplanır ve kamusal ihtiyaçlar için sarfedilirler. Bu çerçevede bu duruma dayanak oluşturan husus, 5108 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun⁶ 13’üncü maddesinin f ve g bentleridir. Söz konusu f bendinde yer alan bütçeleme ilkesi gereği tüm gelir ve giderler gayri safi olarak bütçede gösterilir. Yine mezkur maddenin g bendinde yer alan genellik ilkesi gereği belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır.(Adem-i tahsis.)

2.6. İndirim Ve İstisnadan Faydalanmak İstemeyen Mükelleflerin Durumu

Kanun lafzında “dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin” kurum kazancından indirim konusu yapılan istisna ve indirim tutarları üzerinden vergi alınacağı belirtilmiştir.

Bu çerçevede indirim ve istisna tutarı olup bu tutarlar nezdinde net faydalanma sağlamayan mükellefler ek vergi vermek zorunda değildir. Çünkü söz konusu tutarlar yararlanma sağlanmayarak indirim ve istisnaya konu edilmemiştir. Zaten bu durumun aksi verginin mantığına ters bir durum oluşturur. Şöyle ki, söz konusu beyannamede indirim ve istisna konusu yapılabilecek konular zorunlu olmayıp mükellefin tercihine bırakılmıştır. İhtiyari olup mükellef tarafından indirim ve istisnaya konu edilmeyen tutarlardan ek vergi alınması kurumlar vergisi matrahı üzerinden yani aynı kaynak üzerinden ayrı ayrı vergi alınması sonucunu doğuracaktır.

Fakat bazı durumlarda ise kanunsal çerçevede yararlanılmak zorunda olunan indirim için faydalanmama tercih değildir. Bu çerçevede dönemsel kayma ile yararlanılacak miktarda aleyhe değişme yaşanmadan 2022 yılı nezdinde ek vergiden kaçınmak şeklinde kanun nezdinde zorunlu yararlanma unsurlarından vazgeçilemez. Örneğin: KVK’nın 32/A maddesi kapsamında yatırımlardan elde edilen kazançlar işletme dönemine girildikten sonra yatırıma katkı tutarına kadar indirimli olarak kurumlar vergisine tabi olmak zorundadır. Bu doğrultuda yatırımda elde edilen kazanç nezdinde 2022 yılı için yararlanılmayarak ek vergiden kaçınılamaz. Ama yatırım döneminde olsaydı işletme diğer faaliyetlerden elde ettikleri kazançları indirimli kurumlar vergisine tabi tutmayarak ek vergiden kaçınabilirdi. Çünkü yatırım döneminde, diğer faaliyetler nezdinde mükellefe sunulan hak ihtiyaridir.

Her ne kadar kanun lafzından kurum kazancından indirim konusu yapılmayan ihtiyari istisna ve indirim tutarları için ek vergi

⁶ 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

verilmesine gerek olmadığı yönünde yorum yapılabilir de kısa süre içerisinde bu hususta çıkarılacak tebliği takip etmekte yarar vardır.

2.7 Kurumlar Geçici Vergi Beyanında Yararlanılan İndirim Ve İstisnadan KV Beyanında Vazgeçilmesi

Geçici vergi, tüm yılın kar/zarar hesaplamalarının tek seferde yapılması beklenmeden elde edilen kazancın vergisinin önden tahsil edilmesi amacıyla getirilmiştir. Bu doğrultuda geçici vergi beyanının hem mahiyetinden hem de isminden anlaşılacağı üzere nihai beyan değildir. Yani geçici vergi beyanında mükellefin yararlanma isteğine bırakılmış ve böyle bir talepte bulunulmuş olan istisna ve indirim hususları nezdinde KV beyan edilirken vazgeçiş yaşanabilir. Bu durumda mükellefin en doğal hakkıdır. Şöyle bir tabloda bu vazgeçiş, mükellefe vergiden kaçınma sağlayacaktır. Geçici vergi beyanında karlı olup indirimden yararlanan mükellef nihai KV beyanına kadar zarar pozisyonuna geçmiş ise söz konusu beyanda indirim tablosunda ilgili tutarlara yer vermeyerek söz konusu vergiden kaçınabilir. Tekrar belirtmek isterim ki yazı tarihi itibarıyla yayımlanmamış olan açıklayıcı tebliğe göre hareket etmekte yarar vardır.

2.8 İndirimli Ek Deprem Vergisi, Yurtdışı İştirak Kazançları Nezdinde Sadece KVK'nın -1/5b Maddesi İçin Mi Geçerlidir?

Mezkûr kanunun lafzında, KVK'nın 5/1-a maddesinde yer alan yurt içi iştirak kazançlarının yüzde 5 ek vergiye tabi olduğu açıktır. Fakat aynı kanun lafzında yer alan “yurt dışından elde edilen ve en az %15

oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilen istisna kazançlar” ifadeleri nezdinde bazı zihinlerde indirimli ek verginin KVK'nın 5/1-b maddesi ile sınırlı olup olmadığı yönünden karışıklık oluşturmuş durumdadır. Nitekim kanun yurtdışından elde edilen iştirak kazancının konusu için herhangi bir sınırlama yapmadığı için KVK'nın 5/1-c, g ve h maddelerinde yer alan kazançlarda indirimli ek vergiye tabi olması gerekmektedir.

2.9 Ek Verginin, İhtirazı Kayıtlı Beyan Edilebilmesi Mükellefe Avantaj Sağlar Mı?

Vergi Usul Kanun'un⁷ (VUK) 378. Maddesinde, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları, ancak, bu kanunun vergi hatalarına ait hükümlerinin saklı olduğu hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan İdari Yargılama Usul Kanun'un⁸ (İYUK) 27. maddesinde ihtirazı kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davaların, tahsil işlemini durdurmayacağı hüküm altına alınmıştır.

VUK' da dava açılmayacağı hüküm altına alınırken bu hükmün istisnasına İYUK' da yer verilmiştir. İYUK uyarınca mükelleflerin beyannameyi verirken ihtirazı kayıt koymak suretiyle, beyan ettikleri matrahlar dava açma hakkı bulunmaktadır. Bunun için de mükelleflerin tahakkuk fişinin düzenlenip, tebliğ edildiği tarihi izleyen günden itibaren otuz gün içinde görevli ve yetkili vergi mahkemesinde dava açmaları gerekmektedir. Aksi takdirde, dava açma hakkı sona ermektedir.

7 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

8 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Her ne kadar yukarıda yer verildiği üzere ihtirazı kayıtlı beyan dava açma hakkı vermiş olsa da 1999 Gölçük depreminden sonra ek vergilerin Anayasanın 2. ve 73. maddelerine aykırı olmasından kaynaklı açılan davaya istinaden 29.03.2002 tarih ve 24710 sayılı resmi gazete yayımlanan Anayasa Mahkemesi kararında iptal isteminin ret edildiğini unutmamak gerekir.

3.HUKUKA UYGUNLUK AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

3.1. Anayasanın 2. maddesi Nezdinde Kanunun Geriye Yürümezlik Ve Belirlilik İlkesi

Anayasamızın 2. maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin bir hukuk devleti olduğu belirtilmiştir. Bu maddeden hareketle ortaya çıkan hukuki güvenlik ilkesi, kanunların geriye yürütülmemesini zorunlu tutar.

Kanunların geriye yürümeme ilkesi, vergisel açıdan vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihte yürürlükte olan mevzuat hükümlerinin olaya uygulanmasıdır. Doktrinde ise geriye yürümeme ilkesi gerçek ve gerçek olmayan şekilde ikiye ayrılmaktadır. Bu ayrımın sebebi gerçek olmayan geriye yürüme, kanuna dayanarak idarenin yaptığı işlem geçersiz değildir. Şöyle ki, hukuki sonuç doğduktan sonra ortaya çıkan vergi geçersiz, hukuki sonuç doğmadan ortaya çıkan vergi ise geçerlidir. Her ne kadar kurumlar vergisi bir hesap döneminde (takvim yılı) gerçekleşen işlem sonuçları üzerinden alınsa da bu bağlamda hukuki sonuç söz konusu işlemlere ilişkin beyannamenin verildiği tarihte vergiye doğuran olay ile ortaya çıkacağı için mezkûr

vergi için gerçek olmayan geriye yürüme vardır.

Fakat indirim hak kazanıldığı işlem tarihinde indirimden yararlanmayı öngören kazanılmış hak nezdinde geriye yürüme gerçekleşmiştir şeklinde eleştirilerde bulunmaktadır. Hatta bu eleştirinin dayanağı olarak ise Anayasa Mahkemesi Başkanlığının 2010/93 Esas ve 2012/20 sayılı kararında yer alan “*Vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutarın, ilgili kazancın % 25’ini aşamaması, kalan indirilecek tutara ulaşmaya kadar yatırımın yapıldığı tarihte yürürlükte olan mevzuat hükümlerine göre yatırım indirimi istisnasından yararlanmayı öngören kazanılmış hakları ortadan kaldırmakta, önceden bilinmesi olanaksız bir kuralla yapılan sınırlandırmalarla hukuk güvenliği ve hukuki istikrar ilkelerini zedelemekte, vergilendirmede keyfi uygulamaların engellenmesi için verginin yasallığı ilkesiyle birlikte verginin genel, eşit, belirli ve öngörülebilir olması ilkelerine uymamaktadır.*”⁹ İfadeler öne sürülmektedir.

Nitekim mevcut kurallar dâhilinde en avantajlı kararı alan mükelleflere sonradan hukuk aracılığıyla beklenmeyen ve öngörülme sorumluluklar yüklenmesi **Anayasanın 2. maddesinin zorunlu kıldığı belirlilik ilkesi ile de bağdaşmamaktadır.**¹⁰

3.2. Anayasanın 35. Maddesinde Yen Alan Mülkiyet Hakkının Sınırlandırılma Sınırı Olan Ölçülülük İlkesi

Anayasamızın 35. maddesinde, herkesin, mülkiyet hakkına sahip olduğu söz konusu

9 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/07/20130726-32.htm> ,(S.E.T. 20.03.2023)

10 <https://sen.av.tr/tr/makale/7440-say%C4%B1%C4%B1-kanunla-getirilen-ek-verginin-anayasaya-uygunlugu-sorunu>, (S.E.T. 20.03.2023)

hakkın ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabileceği belirtilmiştir. Bu çerçevede mükelleflerin mülkiyet hakkı en çok vergiyle aşınmaktadır. Mali etkisi büyük olup finansmanı başka türlü mümkün olmayan kayıplar için ek vergi nezdinde kamu yararı yoktur denemez. Ayrıca söz konusu mülkiyet hakkı yine kanun ile sınırlandırılırken ölçülülük ilkesine de aykırı davranılmamıştır denemez. Nihayetinde indirimde istisnada kazanç ürünüdür. Ve bu kazanç indirim ve istisna yoluyla vergiye tabi tutulmamaktaydı. Ek vergide mükellefiyet konusundaki sınırlama sonucunda kazancı vergi dışında kalan kazanç sahipleri için getirilen mali külfet, makul bir dengeye ulaşmak isteyen kanun ile ölçülülük ilkesine riayet edildiğini göstermektedir.

3.3. Anayasanın 73. Maddesi Kapsamında Genellik Ve Mali Güç (Ödeme Gücü) İlkesi

Anayasanın 73. maddesinde: “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” ifadelerine yer verilmiştir. Söz konusu maddede yer alan herkes kelimesi ile genellik sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu çerçevede kazancı istisna ve indirimde konu olan mükelleflere getirilen vergi kazancı istisna ve indirimde konu olmayan mükellef ile olan mükellefi kısmen aynı pozisyona getirip kamu gideri karşılanırken, genellik sağlayıp herkes kümesi daha adil bir konum kazanmıştır. Verginin ödeme gücüne bağlanması ise vergilemede eşitlik ilkesini oluşturur. Mali gücü fazla olanın az olana göre daha fazla vergi ödemesi gereğini ortaya koyar. Bu çerçevede mali güç belirlenirken doğru zamanın kaynak olarak belirlenmediği düşüncesindeyim. Söz konusu düzenleme kapsamında adillik sağlanması için mükellefin vergilendirme dönemi ile mali güç kavramının

uyum içinde olması gerekir. Şöyle ki: 2022 yılında gelir elde edip 2023 yılında iflas eden kurumdan 2023 yılında ek vergi istenmesi vergicilik ilkeleriyle bağdaşmamaktadır. Bu doğrultuda belirli durumlar, değişik uygulamaları gerekli kılabilir. Durum ve özelliklere dayalı haklı nedenler ise farklı düzenlemeleri aykırı değil geçerli kılıp hukuksal eşitlik sağlar. Örneğimizde ortaya konan bazı özel durumların, çıkacak tebliğde dikkate alınması mükellefler nezdinde mali güç ilkesini yönünden daha eşitlikçi bir ortam sağlayabilir.

4. ÖNERİLER

Bu tür vergi salımın da kamusal tasarruf ile bireysel tasarruf arasında da dengeyi yani ölçülülük ilkesini gözetmek gerekir. Çünkü her ne kadar böyle bir ek vergi, yukarıda değinilen ölçülülük ilkesi çerçevesinde hukuksal manada uyumsuzluk göstermese de bu tür ek vergilerde ülkenin ekonomik ve psikolojik ortamı da vergisel uyum açısından önemlidir.

Olağanüstü koşullarda tecrübe ettiğimiz vergiler, hayatımıza geçici girip, uzatılmış ve sonrasında ekonomik istikrar gereği kalıcı hale gelmiş ve akabinde bu vergilerin oranı artırılmıştır. Bu doğrultuda söz konusu istisna ve indirim üzerinden alınacak ek verginin devam etmeyeceği yönünde kanunsal güvence özellikle KVK'nın 32/A maddesi kapsamında yer alan yatırımlar için önemlidir.

Her ne kadar âdemi tahsis ilkesi gereği belirli gelirler belirli kaynaklara tahsis edilemese de halkın böyle durumlarda toplanan kaynağın nereye harcandığını somut görme ihtiyacından dolayı söz konusu para Sayıştay denetimine tabi olarak Afet Yeniden İmar Fonunda toplanabilir.

1999 gölcük depreminden sonra Devlet Planlama Teşkilatı depremin neden olduğu ekonomik ve sosyal etkiler ile muhtemel finansman ihtiyacı ve alınacak tedbirler konusunda geniş açıklamaların yer aldığı rapor hazırlamıştır.¹¹ Ortaya konacak bu tarz planlı bir yol haritası yaraların daha hızlı sarılmasını sağlayabilir.

Sadece mükellefiyeti depremden etkilenen ve muafiyet tanınan illerde olup fabrikası ve işyeri farklı illerde olan mükellefler nezdinde muafiyet, haksız rekabete neden olmamalıdır. Bu tarz durumların açıklanacak tebliğde detaylı irdelenmesi gerekmektedir.

Söz konusu kanun ile istisnanın istisnası oluşturularak vergi alınacaktır. Bu tarz vergiler, mükellefler nezdinde vergi kanunların anlaşılabilirliğini zorlaştırmaktadır. İstisnanın istisnası sağlanarak vergi almak yerine basit vergicilik oluşturulmalıdır. Örneğin: belirli yılda geçici vergi oranı artışı sağlanması. Hem böylece yatırımcılara veya planlama yapan mükelleflere daha net yol haritası sağlamış oluruz. Şöyle ki bu vergi, 2022 yılında halka açılan şirketler için emisyon priminden kaynaklı (KVK 5/1-c) pişmanlık oluşturabilir.

İndirimli kurumlar vergisinin kapsama alınması doğru teşvik sistemi ile bağdaşan bir durum değildir. Bu ek vergi, söz konusu yatırıma katkı tutarı belirli olup yatırım yapan şirket nezdinde hak kaybına neden olacaktır. Bu çerçevede gelişmekte olan ülkeler için vazgeçilmez olan doğrudan yatırım nezdinde hiçbir yatırımcı için yapılacak yatırımlarda şüphe doğurmamak gerekir.

SONUÇ

Vergi psikolojisi açısından bakıldığında her ne sebepler olursa olsun yeni vergisel mükellefiyetlerde, meşru zeminde gösterilen nefsi müdafaa olan otomatik kontrol altındaki davranış biçimi eleştirel durum doğurmaktadır. Bu eleştirel durumun ise vergi uyumuna etki etmesine izin vermeden orta-uzun vadede yaşanacak vergi gelirinde azalmaya sebep olmadan kısa süre içinde çıkarılacak tebliğde kapsamlı bir düzenleme yapılması gerektiği düşüncesindeyiz.

KAYNAKÇA

- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu
5108 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
https://www.academia.edu/96452003/Deprem_raporu_1999_DPT , (S.E.T. 20.03.2023)
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/07/20130726-32.htm> , (S.E.T. 20.03.2023)
<https://sen.av.tr/tr/makale/7440-say%C4%B1%C4%B1-kanunla-getirilen-ek-verginin-anayasaya-uygunlugu-sorunu>, (S.E.T. 20.03.2023)

¹¹ https://www.academia.edu/96452003/Deprem_raporu_1999_DPT , (S.E.T. 20.03.2023)