

# YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR TASDİĞİNİN ZORUNLU OLDUĞU YENİDEN DEĞERLEME VE İSTİSNALAR İLE TASDİK MECBURİYETİNİN VERGİSEL YANSIMALARI

## I-GİRİŞ

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12'nci maddesinde tasdik kapsamı ve tasdike ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Bu yetkiye dayanılarak hazırlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in<sup>1</sup> 7'nci maddesinde yeminli mali müşavirlerce tasdiği yapılabilecek olan konu ve belgeler belirlenmiş, anılan maddenin birinci fıkrasının "Mali Mevzuatta Yer Alan Teşvik, İndirim, İstisna ve Muafiyetler Yönünden" başlıklı (G) bendinin;

- (a) alt bendinde, yatırım indiriminin,
- (b) alt bendinde, yeniden değerlemenin,
- (g) alt bendinde de diğer teşvik, indirim, istisna ve muafiyetlerle ilgili işlemlerin,

yeminli mali müşavirlerce, vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek konulardan olduğu belirtilmiş ve maddenin son fıkrasında da **yönetmelikte belirtilen konuların tasdiğine ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nca tebliğ çıkartılmadıkça** tasdik işleminin yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı yönetmelikte, yeminli mali müşavirlerce yapılacak tasdik; gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre **uygunluk** yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanılmak suretiyle tesbiti ve rapora bağlanması olarak tanımlanmıştır.

Bu hükümler doğrultusunda Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan çeşitli SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği ile;

- yeniden değerlemenin sağladığı vergisel avantajlardan (2 Numaralı Genel Tebliğ<sup>2</sup>),
- yatırım indiriminden (7 Numaralı Genel Tebliğ<sup>3</sup>),
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28. maddesinde düzenlenen gayrimenkullerin ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazanç istisnasından (5 Numaralı Genel Tebliğ<sup>4</sup>),
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin 4'üncü bendinde yer alan A Tipi Yatırım Fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazanç istisnasından (20 Numaralı Genel Tebliğ<sup>5</sup>) ve
- 4325 sayılı Kanununun 3. maddesinde yer alan kazanç istisnası ile aynı maddede düzenlenen tevkifat istisnasından (30 Numaralı Genel Tebliğ<sup>6</sup>),

yararlanabilmek için yeminli mali müşavir tasdiği zorunlu hale getirilmiştir. Bu yazımızda tasdik kapsamına alınan konuların tasdiğine ilişkin usul ve esaslar belirtilecek ve yapılacak tasdiğin vergisel yansımaları üzerinde durulacaktır.

<sup>1</sup> 02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

<sup>2</sup> 22.02.1990 tarih ve 20441 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

<sup>3</sup> 30.01.1993 tarih ve 21481 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

<sup>4</sup> 17.03.1992 tarih ve 21174 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

<sup>5</sup> 14.02.1996 tarih ve 22559 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

<sup>6</sup> 31.03.2001 tarih ve 24359 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

## II- YENİDEN DEĞERLEME İŞLEMLERİNİN TASDİĞİ

3568 sayılı SM, SMMM ve YMM Kanunu'nun 2 Sıra Numaralı Genel Tebliği ile yeniden değerlemeye tabi tutulacak iktisadi kıymetlerinin değeri 500 Milyar TL'yi aşan<sup>7</sup> mükelleflerin, sabit kıymetlerini yeni değerleri üzerinden itfa edebilmeleri için yeniden değerlendirme işlemlerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmeleri zorunlu hale getirilmiştir. Yeniden değerlemeye tabi tutulacak amortismanına tabi iktisadi kıymetleri tutarı 500 Milyar TL'nin altında olan kurumlar vergisi mükellefleri de diledikleri takdirde yeniden değerlendirme işlemlerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettirebileceklerdir.

Ayrıca, yeniden değerlendirme sonucunda oluşan değer artış fonunu sermayelerine ekleyen kurumların, **değer artış fonunun miktarına bakılmaksızın**, fonun hesaplanması ve sermayeye eklenmesi işlemlerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmeleri gerekmektedir.

Yeminli mali müşavirlerin yeniden değerlendirme işlemlerinin tasdığı için yapacakları incelemenin amacı; yeniden değerlemenin ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak yapıp yapılmadığını, yeniden değerlendirme işlemleri sonucu ayrılan amortismanların yasal hükümler çerçevesinde doğru olup olmadığını, oluşan değer artış fonunun amacına uygun kullanılıp kullanılmadığını, usulüne uygun olarak sermayeye eklenip eklenmediğini, dolayısıyla da bu konu ile sınırlı olmak üzere vergi matrahını oluşturan kurum kazancının doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.

Bilindiği üzere yeniden değerlendirme işlemi vergi matrahını iki açıdan etkilemektedir. Bunlardan birincisi; amortismanların yeniden değerlendirilmiş kıymetler üzerinden ayrılması (bina, arsa ve araziler hariç) sebebiyle amortisman giderlerinin artması ve vergi matrahının azalmasıdır. 2 sıra numaralı genel tebliğde belirtildiği üzere, yeniden değerlendirme işlemlerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmeyen mükellefler **yeniden değerlendirilmiş iktisadi kıymetler üzerinden amortisman ayırma imkanından vazgeçmiş sayılırlar**. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesinde iktisadi devlet teşekküleri dışındaki kuruluşların yeniden değerlendirme yapıp yapmamaları bunların tercihlerine bırakılmıştır. Dolayısıyla yeniden değerlendirme işlemi mükellefler açısından bir zorunluluk değildir. Buna karşın yeniden değerlendirme yapan mükelleflere yeniden değerlendirilmiş iktisadi kıymetler üzerinden amortisman ayırma imkanı bir hak olarak verilmiştir. Bu durumda; yeniden değerlendirme yapan ancak tasdik mecburiyeti kapsamında buldukları halde bu zorunluluklarını yerine getirmeyen mükellefler yeniden değerlendirilmiş iktisadi kıymetler üzerinden amortisman ayırma imkanlarını yitirecekler, o iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeden önceki kıymetleri üzerinden amortisman ayırabileceklerdir.

Yeniden değerlendirme işleminin vergi matrahını ilgilendiren diğer yönü ise; yeniden değerlendirme sonucu oluşan değer artış fonlarını sermayelerine ekleyen kurumların, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini (bina, arsa ve araziler hariç) satmaları halinde; satış karının, sermayeye eklenen değer artış fonu kadar azalmasıdır. 2 sıra numaralı genel tebliğde, değer artış fonunun sermayeye eklenmesi işlemlerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmeyen kurumlar vergisi mükelleflerinin bu fonlarını ortaklarına dağıtmış sayılacakları belirtilmiştir. Bu düzenlemeye göre; değer artış fonunun sermayeye eklenmesi işlemi yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmeyen mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini satmaları halinde satış karları değer artış fonu kadar artacaktır. Ayrıca bu mükellefler değer artış fonlarını ortaklarına dağıtmış sayıldıkları için (değer artış fonunu sermayeye ekleme işlemi gerçekleştiremedikleri için) bu fonlar, Vergi Usul

<sup>7</sup> 500 Milyar TL'lik had, 32 Sıra Numaralı SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği (26.01.2002 tarih ve 24652 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.) ile 2002 hesap dönemi (kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan mükelleflerinin 2002 yılında başlayan özel hesap dönemleri dahil) için getirilen haddir.

Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesinin 7'nci bendi hükmü gereğince sermayeye ekleme işleminin yapıldığı yıl dönem kazancı ile ilişkilendirilmeden vergiye tabi tutulacaktır.

**Özetlemek gerekirse; yeniden değerlendirme işlemlerini tasdik ettirmeyen kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi matrahları, yeniden değerlendirilmiş iktisadi kıymetler üzerinden ayrılan amortisman tutarı ile yeniden değerlemeden önceki kıymetler üzerinden ayrılan amortisman tutarı arasındaki fark kadar artacaktır. Diğer taraftan değer artış fonunun sermayeye eklenmesi işlemini tasdik ettirmeyen kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi matrahı, iktisadi kıymetin satışı halinde değer artış fonu kadar artacaktır. Ayrıca değer artış fonu ortaklara dağıtılmış sayılacağı için kurum zararda olsa bile değer artış fonu sermayeye ekleme işleminin yapıldığı yıl dönem kazancı ile ilişkilendirilmeden vergilendirilecektir.**

Yukarıda özetlenen sonuca Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesinin son bir önceki fıkrası hükmü ile de ulaşmak mümkündür. Bu fıkra; yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibrazı şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükelleflerin tasdike konu haktan yararlanamayacakları belirtilmiştir. Bu hükmün bir sonucu olarak yararlanılması 2 Seri Numaralı SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği ile yeminli mali müşavir tasdik raporuna bağlanan yeniden değerlendirme ve değer artış fonunun sermayeye eklenmesi işlemini tasdik ettirmeyen mükelleflerin bu işlemlerin yukarıda açıklanan vergisel avantajlarından yararlanmaları mümkün değildir.

2 ve 13<sup>8</sup> Sıra Numaralı SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalardan görüldüğü üzere yeniden değerlendirme işlemlerinin yeminli mali müşavirlere tasdik mecburiyeti sadece kurumlar vergisi mükellefleri için getirilmiştir. Bilindiği gibi Vergi Usul Kanunu'nun 4008 sayılı Kanunun 8'inci maddesiyle 01.01.1995 tarihinden itibaren değiştirilen mükerrer 298'inci maddesinin 4'üncü bendi ile gelir vergisi mükelleflerine de sabit kıymetlerini yeni değerleri üzerinden itfa edebilme imkanı sağlanmıştır. Bu durumda; 01.01.1995 tarihinden önce çıkarılan 2 ve 13 sıra numaralı tebliğlerle yeniden değerlendirme işlemlerini tasdik mecburiyetinin, sadece kurumlar vergisi mükellefleri açısından getirilmesi yerinde bir uygulama olarak görülmektedir. Ancak, 30.12.1999 tarihinde yayınlanan 25 Sıra Numaralı SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinde de sadece kurumlar vergisi mükelleflerinin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin yeniden değerlemeden sonraki tutarları üzerinden amortisman ayırabilmeleri için yeminli mali müşavir tasdik raporunun zorunlu olduğunu belirten ifadeler kanımızca hatalıdır. Bakanlık tarafından tasdik mecburiyetine ilişkin parasal hadleri belirlemek amacıyla 26.02.2002 tarihinde yayınlanan 32 Sıra Numaralı SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinde "...amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin tutarı 500 Milyar TL'yi aşan **mükellefler**..." tabiri kullanılarak bu hata giderilmiştir. **Bu durumda; yeniden değerlemeye tabi iktisadi kıymetlerinin değeri 500 Milyar TL'nin üzerinde olan gelir vergisi mükelleflerinin, sabit kıymetlerini yeni değerleri üzerinden itfa edebilmeleri için yeniden değerlendirme işlemlerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmeleri gerekmektedir.** Yatırım indirimi işlemlerinde yapılmayan gelir ve kurumlar vergisi mükellefi ayırımın yeniden değerlendirme işlemlerinde yapılması bir anlam ifade etmemektedir.

<sup>8</sup> 17.06.1994 tarih ve 21963 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

### III- YATIRIM İNDİRİMİ İŞLEMLERİNİN TASDİĞİ

7 Sıra Numaralı SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, yatırım teşvik belgesine bağlı olan ve proje tutarları toplamı 250 Milyar TL'yi aşan<sup>9</sup> yatırımları nedeniyle yıllık beyannamelerinde yatırım indirimi istisnasından yararlanabilmek için aynı haddi ( 250 Milyar TL'yi ) aşan yatırım indirimine konu harcamalarını yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmeleri zorunlu hale getirilmiştir. Görüldüğü gibi yatırım indirimi işlemlerinin tasdik kapsamında değerlendirilebilmesi için hem proje tutarları toplamının hem de yatırım indirimine konu harcama tutarının 250 Milyar TL'yi aşması gerekmektedir. Ayrıca proje tutarları toplamı ve yatırım indirimine konu harcamaları tutarı toplamı 250 Milyar TL'nin altında kalan mükelleflerden dileyenler yatırım indirimi işlemlerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettirebilirler.

7 Sıra Numaralı SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğine göre; yeminli mali müşavirlerin yatırım indirimi işlemlerinin tasdigi için yapacakları incelemenin amacı; vergi istisnasının tanınmasında aranılan şartların, (teşvik belgesindeki özel şartlar dahil) yerine getirilip getirilmediğini, aranılan şartlara uygun yatırımların yer ve zaman itibariyle gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini ve dolayısıyla da bu konu ile sınırlı olmak üzere vergi matrahını oluşturan gelir ve kurumlar vergisi beyanlarının doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu nedenle yeminli mali müşavirler gerçek durumu tespit etmek için her türlü belgeden yararlanmak ve her türlü inceleme tekniklerini kullanmak zorundadırlar. Bu amaçla yeminli mali müşavirler;

1. Yatırıma konu olan mal ve hizmet alımlarına ilişkin belgeler ile bu alımlara ilişkin yapılan ödemelerin belgelerini, borç – alacak ilişkilerini irdeleyerek birbirlerini doğrulayıp doğrulamadıklarını araştıracaklardır.

2. Yatırım indirimi istisnası yolu ile vergi dışı işlemlere konu yapılan harcamalarla ilgili belgelerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olup olmadığını tespit edecekler, şüphelenilen durumlarda ilgililerin mükellefiyet durumlarına ilişkin olarak vergi dairelerinden ve diğer kamu idarelerinden bilgi alarak gerekli araştırmaları yapacaklardır.

3. Yatırım harcamalarını yatırımın yapıldığı yerde fiziki olarak gözlem suretiyle kontrol edecekler, kayıtlara yansıtılan harcamalarla fiili yatırımlar arasında uygunluk sağlayacaklardır.

4. Yatırım indirimi belgesi kapsamında yapılan inşaatların maliyet tespitlerinde, yıllar itibariyle ortalama birim metre kare maliyet bedellerini dikkate alarak yatırım maliyetlerini test edeceklerdir.

5. Belgelerin hukuki geçerliliği ve gerçek durumu yansıttıkları tespit edildikten sonra ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğunu sağlayacak ve istisna yoluyla vergi dışı tutulan işlemleri tasdik edeceklerdir.

Ayrıca 25 Sıra Numaralı SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinde<sup>10</sup> yapılan açıklamalara göre; **yatırım indirimi tasdik raporları yatırım indirimine konu harcamaların gerçekleştirildiği dönemler için düzenlenecektir. Yararlanılacak yatırım indiriminin sadece müteakip vergilendirme döneminde yapılması öngörülen yatırım harcamasına ilişkin olması**

<sup>9</sup> 250 Milyar TL'lik had, 32 Sıra Numaralı SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğ ile 2002 hesap dönemi (kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan mükelleflerinin 2002 yılında başlayan özel hesap dönemleri dahil) için getirilen haddedir.

<sup>10</sup> 30.12.1999 tarih ve 23922 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

**durumunda, bu döneme (yatırım harcamasının yapılmadığı sadece öngörüldüğü döneme) ilişkin olarak tasdik raporu düzenlenmeyecektir.** Ancak, yatırım harcamasının yapıldığı dönem için düzenlenen tasdik raporunda;

- yatırım indiriminden yararlanılabilecek harcama tutarına,
- bir önceki yıl öngörülen yatırım harcaması üzerinden yatırım indiriminden yararlanılmış olması halinde, harcama tutarı da dikkate alınarak öngörülen yatırım indirimi uygulamasının doğruluğuna ve
- bu dönem için yararlanılabilecek yatırım indirimi tutarına,

ilişkin açıklamalara ayrıca yer verilmesi gerekmektedir. Bu durumda harcamanın yapıldığı yıl ayrıca öngörülen yatırım indirimi tutarının da bulunması durumunda gerçekleştirilen yatırım harcamalarının tasdiğinin yapılması, öngörülen yatırım indirimine ilişkin tasdiğin ise harcamaların fiilen yapıldığı dönem yapılması gerekecektir.

**Yatırım indirimi işlemlerini tasdik ettirmek zorunda olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri bu tasdiği yaptırmazlarsa Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesinin son dan bir önceki fıkrası hükmü gereğince tasdike konu haktan yararlanamayacaklar ve vergi matrahlarını faydalandıkları yatırım indirimi tutarı kadar arttıracaklardır.**

Diğer taraftan, yatırım indirimi istisnasından yararlanamayan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu tutara isabet eden kazançları üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b (ii) bendi kapsamında tevkifat yapmayacakları tabiidir.

#### **IV- GAYRİMENKUL VE İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI İLE A TİPİ YATIRIM FONU PORTFÖY İŞLETMECİLİĞİ KAZANÇ İSTİSNASININ TASDİĞİ**

Bilindiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28'inci maddesinde belirlenen şartların sağlanması halinde gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazançlarının kurumlar vergisinden istisna olacağı belirtilmiştir. 5 Sıra Numaralı SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği ile de **kooperatifler dışında kalan kurumların** istisnadan yararlanabilmeleri için iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satışına ilişkin işlemlerini tasdik ettirmeleri zorunlu hale getirilmiştir. Ayrıca 20 Sıra Numaralı SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği ile **A Tipi Yatırım Fonu** portföy işletmeciliği kazancı istisnası da tasdik mecburiyeti kapsamına alınmıştır. 32 sıra numaralı genel tebliğ ile de tasdiğe ilişkin parasal had yeniden belirlenmiş ve yararlanılacak gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası tutarının ve A Tipi Yatırım Fonu portföy işletmeciliği kazancı istisnası tutarının 50 Milyar TL'yi aşması halinde tasdiğin zorunlu olduğu ifade edilmiştir. Dileyen mükellefler yararlanacakları istisna tutarı 50 Milyar TL'nin altında kalsa dahi yeminli mali müşavir tasdiği yaptırabileceklerdir.

20 Sıra Numaralı SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinde; tasdik mecburiyeti, sadece A Tipi Yatırım Fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançların istisna olabilmesi için getirilmiş, B Tipi Yatırım Fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlar için böyle bir zorunluluk öngörülmemiştir. Bilindiği gibi A Tipi Yatırım Fonları portföy işletmeciliği kazancının kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için fon portföyünün en az % 25'inin hisse senetlerinden oluşması gerekmektedir. 57 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde de fon portföyünün %25 hisse senedinden oluşma şartının aylık ağırlıklı ortalama bazda aranacağı belirtilmiştir. Kanımızca; tasdik mecburiyetinin, sadece A Tipi Yatırım Fonu Portföy işletmeciliği kazancı için getirilmesinin nedeni de fon portföyünün aylık ağırlıklı ortalama bazda % 25 hisse senedinden oluşma şartının sağlanıp sağlanmadığının yeminli mali müşavirlerce denetimine imkan sağlamaktır.

Yeminli mali müşavirlerin kurumlar vergisinden istisna edilen gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası ile A Tipi Yatırım Fonu portföy işletmeciliği kazancı istisnasının tasdığı için yapacakları incelemenin amacı; istisnaların ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak uygulanıp uygulanmadığını ve bu konu ile sınırlı olmak üzere vergi matrahını oluşturan kurum kazancının doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu nedenle yeminli mali müşavirler gerçek durumu tespit etmek için her türlü belgeden yararlanmak ve her türlü inceleme tekniklerini kullanmak zorundadırlar.

Bilindiği gibi; iştirak hisselerinin ve gayrimenkullerin satışından doğan kazancın satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. 51 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde sermaye arttırım işleminin satışın yapıldığı yılda gerçekleşmemesi durumunda, bu döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar şirket yetkili organlarınca sermaye arttırımına karar verilerek ilgili bakanlığa (kayıtlı sermaye sistemini uygulayanların ise Sermaye Piyasası Kuruluna) başvurulmuş ve aynı yılın sonuna kadar da sermaye arttırımı işlemi tamamlanmışsa istisnadan yararlanılabileceği belirtilmiştir. İstisnadan yararlanmak isteyen ve yararlanacakları istisna tutarı 50 Milyar TL'yi aşan kurumlar vergisi mükelleflerinin yeminli mali müşavir tasdik raporu düzenletmeleri gerekmektedir. Yeminli mali müşavirler bu amaçla düzenleyecekleri raporlarda satış karının sermayeye ilave edilmesi şartının ve istisnadan yararlanabilmeye ilişkin diğer şartların yerine getirilip getirilmediğini tasdik edeceklerdir.

**Tasdığı zorunlu tutulan gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası ile A Tipi Yatırım Fonu portföy işletmeciliği kazancı istisnası işlemlerinin yeminli mali müşavirlere tasdik ettirilmemesi halinde mükellefler bu istisnadan yararlanma imkanından vazgeçmiş sayılırlar. Dolayısıyla o döneme ilişkin kurumlar vergisi matrahları istisna kazançların tutarı kadar artmış olur.**

Ayrıca yatırım indiriminde olduğu gibi gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı istisnadan yararlanılamadığı ve istisna kazanca isabet eden kazanç kısmı vergilendirildiği için Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b (ii) bendi kapsamında vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

#### **V- 4325 SAYILI KANUNUN 3'ÜNCÜ MADDESİNDE YER ALAN İSTİSNANIN TASDİĞİ**

4325 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin (a) bendinde maddenin yürürlük tarihi (01.01.1998) ile 31.12.2000 tarihi arasında; Olağanüstü Hal Bölgesi Kapsamında sayılan illerde yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu illerdeki iş yerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 ve daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla, sadece bu iş yerinden elde ettikleri kazançlarının işe başlama tarihinden itibaren yatırım dönemi dahil 5 vergilendirme dönemi gelir ve kurumlar vergisinden müstesna olacağı ve bu kazançlar hakkında Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesinin ikinci fıkrası ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 6/b bendinin uygulanmayacağı belirtilmiştir.<sup>11</sup>

Yukarıda belirtilen istisnadan yararlanılması, 30 Sıra Numaralı SM, SMMM, ve YMM Kanunu Genel Tebliği ile yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz şartına bağlanmıştır. Buna göre; 4325 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin (a) bendi kapsamında elde ettikleri kazancın tutarı 153

<sup>11</sup> İstisnanın uygulanmasına ilişkin açıklamalar 1 Seri Numaralı Olağanüstü Hal Bölgesi'nde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere İstihdam Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi Genel Tebliği ile yapılmıştır.

Milyar TL'yi aşan<sup>12</sup> gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin istisnadan yararlanabilmeleri için yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz etmeleri zorunlu hale getirilmiştir.

Ayrıca 4325 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin (a) bendi kapsamına giren kazançlar hakkında Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 6/b bendi hükmünün uygulanmaması için de yeminli mali müşavir tasdik raporunun ibrazı aynı genel tebliğ ile zorunlu hale getirilmiştir. Buna göre; anılan madde kapsamındaki faaliyetler ile ilgili olarak nakden veya hesaben yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılmaması için nakden veya hesaben ödemeye hak kazanılan tarih itibarıyla 4325 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin (a) bendinde öngörülen şartların bulunduğunu ve ödemenin gerçek miktarını tespit eden yeminli mali müşavir tasdik raporunun mükellefin gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Vergi Dairesince yeminli mali müşavir tasdik raporuna dayanılarak, vergi sorumlusuna hitaben "mükellefe yapılacak ödemenin 4325 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin (a) bendi uyarınca istisna kapsamında bulunduğunun yeminli mali müşavir tasdik raporu ile belirlendiğini ve bu nedenle mükellefe bu kapsamda yapılacak ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapılmaması gerektiğini" belirten vergi dairesi müdürünün imzasını ve dairenin mührünü taşıyan bir yazı verilecektir.

Bu kapsamda yapılacak ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapılmaması uygulamasından yararlanabilmesi için herhangi bir parasal sınır öngörülmemiştir. Bu nedenle, vergi tevkifatı yapılmaması uygulamasından yararlanabilmek için **nakden veya hesaben yapılacak ödeme tutarı ne olursa olsun**, yeminli mali müşavir tasdik raporunun ibraz edilmesi gerekmektedir. 4325 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin (a) bendi kapsamında yürütülen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan ödemelerin daha önce tevkifata tabi tutulmuş olması halinde, tevkif edilen vergilerin düzenlenecek yeminli mali müşavir tasdik raporuna dayanılarak iade edilmesi mümkündür.

30 Sıra Numaralı SM, SMMM, ve YMM Kanunu Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre; vergi tevkifatı kapsamı dışında kalınabilmesi için **nakten veya hesaben yapılacak hiçbir ödemeden önce** yeminli mali müşavir tasdik raporunun ibraz edilmesi gerekmektedir. Çünkü yeminli mali müşavirlerin bu amaçla yapacakları tasdiğin amacı 4325 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin (a) bendinde öngörülen şartların bulunup bulunmadığını tespit etmektir. Bu tespit de ancak, nakten veya hesaben yapılacak hiçbir ödemeden önce yeminli mali müşavir tarafından inceleme yapılarak şartların mevcudiyetinin kontrolü ile sağlanabilecektir.

**Yukarıda belirtilen hususları yerine getirmeyen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesinin son dan bir önceki fıkrası hükmü gereğince tasdiğe konu haktan yararlanmaları mümkün olmayacaktır. Bu durumda, mükelleflerin vergi matrahları istisna kazanç tutarı kadar artacak ve kendilerine nakden veya hesaben yapılacak ödemelerden de vergi tevkif edilecektir.**

## VI- TADİK RAPORLARININ TESLİM SÜRESİ

Yukarıda açıklanmaya çalışılan yeniden değerlendirme, yatırım indirimi ve istisnalara ilişkin yeminli mali müşavir tasdik raporlarının; gelir vergisi mükellefleri tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonundan itibaren 2 ay içinde ( Mayıs ayı sonuna kadar ), kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ise kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin

<sup>12</sup> 30 Seri Numaralı SM, SMMM, ve YMM Genel Tebliğinde bu tutar 100 Milyar TL olarak belirlenmiş ve izleyen yıllarda Maliye Bakanlığı'na ayrıca bir tutar belirlenmesi yapılmadığı durumda haddin yeniden değerlendirme oranında arttırılarak uygulanacağı belirtilmiştir. 32 Seri Numaralı SM, SMMM, ve YMM Genel Tebliği ile bu istisna ile ilgili olarak herhangi bir tutar belirlenmesi yapılmadığı için parasal haddin yeniden değerlendirme oranında (2001 yılı için %53,2) arttırılarak dikkate alınması gerekmektedir.

sonundan itibaren yine 2 ay içinde ( Haziran ayı sonuna kadar ) ilgili vergi dairelerine teslim edilmesi gerekir.

4325 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin (a) bendi kapsamında elde edilen kazanç üzerinden tevkiyat yapılmaması için düzenlenen raporların ise nakden veya hesaben ödeme yapılmadan önce ilgili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

## **VII- TAM TASDİK YAPTIRAN MÜKELLEFLERİN DURUMU**

Gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin tasdiki için sözleşme düzenleyerek beyannamelerini tasdik ettiren mükelleflerin yeniden değerlendirme, yatırım indirimi ve kurumlar vergisi istisnalarından (4325 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin (a) bendinde yer alan istisnalar dahil) faydalanabilmeleri için ayrıca yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz etmelerine gerek bulunmamaktadır. ( 18 ve 30 Sıra Numaralı SM, SMMM, ve YMM Kanunu Genel Tebliği )

## **VIII- TASDİĞİN YAPTIRILMAMASININ RE'SEN TAKDİR SEBEBİ OLMASI**

Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesine 4008 sayılı Kanunun 2'nci maddesi ile eklenen 8'inci bende göre; aynı kanunun mükerrer 227'nci maddesi uyarınca tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesi re'sen takdir sebebi olarak sayılmıştır. Bu durumda, yukarıda belirtilen ve tasdik mecburiyeti kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdiğini yaptırmayan mükelleflerin dönem matrahları re'sen takdir olunacaktır. Bu durumda; tasdik kapsamında bulunan yeniden değerlemenin, yatırım indiriminin ve istisnaların vergisel avantajlarından yararlanan ancak bunları yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmeyen mükellefler için cezalı tarhiyat yapılacak ve ayrıca yapılacak tarhiyatlara tahakkuktaki gecikmeye bağlı olarak gecikme faizi hesaplanması gerekecektir.

## **IX- TASDİK YAPAN YMM'LERİN SORUMLULUĞU**

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesi hükmüne göre; tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirler düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu tutulacaklardır.

Yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumlu olacakları; 3568 sayılı SM, SMMM ve YMM Kanununun 12'nci maddesinde, bu maddeye dayanılarak çıkartılan tasdik yönetmeliğinde ve tasdik mecburiyeti getiren genel tebliğlerde de ifade edilmiştir.

Müşterek sorumluluk kavramı ile müteselsil sorumluluk kavramı, anlamları birbirine çok yakın olan kavramlardır. Müşterek sorumluluk; birlikte, ortaklaşa sorumluluk anlamına gelmekte, müteselsil sorumluluk ise; birinci dereceden, zincirleme ve dayanışmalı sorumluluk anlamında kullanılmaktadır. Bu durumda, müşterek ve müteselsil sorumluluk; birden çok borçludan herbirinin sözleşme veya kanun gereği alacaklıya karşı borcun tamamından sorumlu olduğu ve alacaklının borcun tamamını borçluların herbirinden talep edebildiği, ancak borçlulardan birinin borcu ödemesiyle sona eren borç ve sorumluluk ilişkisi olarak açıklanabilir.

Sorumluluğun bu şekilde müşterek ve müteselsil olarak belirlenmesi idareye; mükellefe ya da yeminli mali müşavire başvurabilme imkanı sağlamasının yanında, aynı anda hem mükellefe hem de yeminli mali müşavire başvurabilme ve alacağın tahsili için takip başlatabilme imkanını



vermektedir. Vergi borcu herhangi bir nedenle ortadan kalktığında yeminli mali müşavirin de sorumluluğu ortadan kalkmaktadır.

## X- SONUÇ

Yazımızda yeminli mali müşavir tasdiğinin zorunlu tutulduğu konuları, tasdiğe ilişkin usul ve esasları, tasdik zorunluluğunun vergi matrahına olan etkilerini ve tasdik yapan yeminli mali müşavirlerin sorumlulukları üzerinde durulmuştur. Aşağıdaki tablo ile de hangi konuların tasdik kapsamında olduğu, bunların hukuki dayanağı ve tasdiğe ilişkin parasal hadler özet olarak açıklanmıştır.

Yen. Değ.-Yat. İnd. Ve İstisnalar	Yasal Dayanak	Tasdik Mecburiyeti Sınırı (32 No'lu Genel Tebliğe Göre)
Yeniden Değerleme (VUK Mük. Md. 298)	Yönetmeliğin <sup>13</sup> 7. Maddesine dayanılarak <b>2 No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği</b> ile zorunlu hale getirilmiştir.	2002 yılı için <sup>14</sup> <b>yeniden değerlemeye esas alınan ATİK'leri tutarı 500 Milyar TL'yi aşan mükellefler (Yeniden Değerleme Fonunun sermayeye ilavesi halinde tutarına bakılmaksızın YMM tasdiki zorunludur)</b>
Yatırım İndirimi (GVK Ek Md.1 – 6)	Yönetmeliğin 7. Maddesine dayanılarak <b>7 No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği</b> ile zorunlu hale getirilmiştir.	2002 yılı için <b>yatırım teşvik belgesine bağlı olan ve yatırım indirimine konu harcamaları ve proje tutarları toplamı 250 Milyar TL'yi aşan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri</b>
İştirak Hisseleri ve Gayrimenkullerin Satış Kazancı İstisnası (KVK Geçici Md. 28)	Yönetmeliğin 7. Maddesine dayanılarak <b>5 No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği</b> ile zorunlu hale getirilmiştir.	2002 yılı için <b>Yararlanılacak istisna tutarının 50 Milyar TL'yi aşması halinde, bu haddi aşan istisnalara ilişkin işlemler</b>
A Tipi Yatırım Fonu Portföy İşletmeciliği Kazancı İstisnası (KVK Md. 8/4-a)	Yönetmeliğin 7. Maddesine dayanılarak <b>20 No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği</b> ile zorunlu hale getirilmiştir.	2002 yılı için <b>Yararlanılacak istisna tutarının 50 Milyar TL'yi aşması halinde, bu haddi aşan istisnalara ilişkin işlemler</b>
4325 Sayılı Kanununun 3. Maddesinde Belirtilen Kazanç İstisnası ve Aynı Kazançlar Hakkında GVK Md. 94/6-b Hükümleri Gereğince Tevkifat İstisnası	Yönetmeliğin 7. Maddesine dayanılarak <b>30 No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği</b> ile zorunlu hale getirilmiştir.	2002 yılında elde edilen kazancın 153 Milyar TL'yi aşması halinde tasdik zorunludur. Tevkifat yapılmaması uygulamasından yararlanabilmek için herhangi bir tutar sınırlaması olmaksızın tasdik raporu gereklidir.
İştirak Kazançları İstisnası (KVK Md. 8/1)	01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere <b>25 No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği</b> ile kaldırılmıştır.	---

**Emre KARTALOĞLU**  
Stj. Gelirler Kontrolörü

**A. Murat YILDIZ**  
Gelirler Kontrolörü, Ankara Defterdar Yrd. V.

**ADRES :Gelirler Kontrolörleri Eğitim Grup Başkanlığı**  
**Adakale Sokak No: 20 Yenışehir-ANKARA**

**TELEFON : 0.312.435 56 40**  
**FAX : 0.312.431 77 30**

<sup>13</sup> Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

<sup>14</sup> Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerin 2002 yılında başlayan özel hesap dönemleri için de bu had uygulanacaktır.