



özdoğrular
serbest muhasebeci mali müşavirlik ltd.şti.
"Chartered Accountants & Auditors Ltd."



DN EN ISO 9001:2000
01 100 042822



Vergi Rehberi 2014



ÖNSÖZ

Anayasa'mızın 73. maddesinde, vergileme ile ilgili temel hükümlere yer verilmiştir. Anılan maddede, herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtildikten sonra; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin, kanunla konulup kaldırılabilmesi ya da değiştirilebileceği vurgulanmıştır. Bu hükmün bir başka şekilde ifadesi de, vergileme yetkisinin, ancak ve yalnız halkın temsilcilerinden oluşan parlamentolara ait olduğudur.

Vergilerin toplumsal hayatımız bakımından önemi dikkate alınarak on altı yıldır hazırlanan Vergi Rehber'leri, ülkede yaşayan herkesin, vergi sistemimizle ilgili olarak merak edebileceği temel soruların cevaplarını ve mükellefleri yakından ilgilendiren bazı vergi uygulamalarına ilişkin ayrıntılı bilgileri içermektedir.

Bundan öncekilerde olduğu gibi, bu Rehber'in de, vergilendirmede çok önemli bir faktör olan, vergi bilincinin yaygınlaştırılması konusunda önemli katkılar sağlayacağına inanıyoruz.

Bu çalışmanın hazırlanmasında emeği geçen EY uzmanlarına destekleri için teşekkürlerimizi sunarız.

Saygılarımızla,
EY Türkiye

"Vergi Rehberi 2014" adlı bu çalışmamız vergi yükümlülükleri ile ilgili genel bilgi vermek amacıyla ve 8 Nisan 2014 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan vergi yasalarının ilgili hükümleri dikkate alınarak EY uzmanları tarafından hazırlanmıştır. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı (EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş) (Özdoğrular Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ltd. Şti ve/veya www.ozdogrular.com/com.tr) sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

Kaynak; EY Türkiye



İçindekiler

Sahife

1. Vergilemenin temel kavramları	3 - 9
2. Gelir vergisi	10 - 81
3. Kurumlar vergisi	82 - 135
4. İktisadi kıymetlerin değerlemesi	136 - 150
5. Katma değer vergisi	151 - 163
6. Özel tüketim vergisi	164 - 176
7. Damga vergisi	177 - 187
8. Harçlar	188 - 189
9. Motorlu taşıtlar vergisi	190 - 192
10. Teşvik mevzuatında öngörülen destek unsurları	193 - 253
11. Vergi cezaları	254 - 260
12. Vergi alacağının cebren tahsili	261 - 271
13. Vergi uyuşmazlıkları ve çözüm yolları	272 - 293
14. Pratik bilgiler	294



1. Vergilemenin temel kavramları

1.1 Verginin tanımı ve dayanağı

Vergiler, Devlet veya yetkili kılınmış organları tarafından, kişi ve kurumlardan, kanunlara dayanılarak, cebren ve karşılıksız olarak alınan iktisadi değerlerdir. Tanımdan da anlaşılacağı gibi vergiler, özel kişi ve kurumlarla Devlet arasında bir borç-alacak ilişkisi doğurur.

Anayasa'nın 73. maddesinde, herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı maddede, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin, ancak kanunla konulup değiştirilebileceği ve kaldırılabilirliği de hüküm altına alınmak suretiyle, konuya verilen önem vurgulanmıştır.

1.2 Vergi ödeme gücü

Vergi ödeme gücü kavramı, Anayasa'da da ifadesini bulan bir kavramdır. Ancak vergilendirme ile ilgili tartışmaların her zaman odak noktasında bulunan "vergi ödeme gücü" kavramının tanımı konusunda da farklı yaklaşımlar mevcuttur. Bu yaklaşımlardan birine göre vergi ödeme gücü, kişilerin, kendileri ve ailelerinin yaşamı için gerekli asgari düzeydeki gelirin üzerinde kalan kısımdır.

Bir diğer görüşe göre de, kişilerin gelirleri ne olursa olsun vergi ödemeleri gerekir. Bu, ülkenin vatandaşı olmanın temel gereklerinden biridir.

Vergi ödeme gücüne ulaşmada, günümüzde artan oranlı vergi tarifeleri, asgari geçim indirimi gibi araçlar kullanılmaktadır.

1.3 Verginin konusu

Vergi, kamu giderlerini karşılamak üzere devletin, vergileme yetkisine dayanarak ve tek taraflı olarak, kişilerin gelir ve servetlerinden, cebren aldığı ekonomik değerlerdir. Verginin konusu, üzerine konulduğu ve doğrudan ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturan iktisadi unsurlardır.

Bu unsurlar, bazen bir gelir (örneğin gelir vergisi), bazen bir servet (örneğin emlak vergisi), bazen bir harcama (örneğin katma değer vergisi) ve bazen de bir işlem ya da kağıt / belge (örneğin damga vergisi) olarak karşımıza çıkmaktadır.

1.4 Matrah

Verginin, üzerinden hesaplandığı değer veya miktardır. Örneğin gelir vergisi için, vergiye tabi her türlü kazanç ve iradın safi tutarı, kurumlar vergisi için, ilgili Kanun'da vergiye tabi



kılınmış her türlü kurum kazancının safi tutarı, katma değer vergisi için de, ilgili Kanun'un 1. maddesinde sayılan vergiye tabi işlemlerin bedelleri, bu vergilerin matrahını oluşturmaktadır.

1.5 Mükellef

Vergi kanunlarına göre, adına vergi borcu doğan gerçek veya tüzel kişilerdir. Örneğin, gelir vergisi mükellefleri gerçek kişiler, kurumlar vergisi mükellefleri ilgili Kanun'un 1. maddesinde sayılan kurumlar, damga vergisi mükellefleri vergiye tabi kağıtları imza eden veya o kağıdın doğuracağı hukuki sonuçlardan yararlanan gerçek veya tüzel kişilerdir.

1.6 Vergi sorumlusu

Vergi sorumlusu, vergi kanunlarına göre mükellef olmamakla birlikte, verginin alacaklı vergi dairesine ödenmesinden sorumlu olan kişidir.

Örneğin bir işveren, çalıştırdığı işçilere ödeme yaptığı sırada, bunların ücretleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapmak ve bağlı bulunduğu vergi dairesine yatırmakla sorumludur. Burada, gelir vergisinin mükellefi işçiler olmasına rağmen, verginin sorumlusu olarak işverenler belirlenmiştir.

Tüm temel vergi kanunlarında (gelir, kurumlar, katma değer vergisi gibi) uygulaması görülen vergi sorumluluğu müessesesi, verginin tahsilinin güvenliğini sağlama düşüncesine dayanmaktadır.

1.7 İstisna

Verginin konusuna girmekle birlikte, bazı işlemlerin ve gelir unsurlarının, çeşitli ekonomik, sosyal ve siyasal sebeplerle, kısmen veya tamamen vergi dışı bırakılmasıdır.

Örneğin kurumlar vergisi uygulamasında, kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançların tamamı; gelir vergisi uygulamasında, binaların mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen gelirlerin her yıl belirlenen bir tutarı; katma değer vergisi uygulamasında, ihracat teslimleri; özel tüketim vergisi uygulamasında, Kanun'a ekli (I) sayılı listede bulunan malların, petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılmak üzere bu faaliyetleri yapanlara teslimi, anılan vergilerden istisna edilmiştir.

1.8 Muafiyet

Vergi kanunlarına göre mükellef sayılan bir gerçek veya tüzel kişinin, çeşitli ekonomik, sosyal ve siyasal sebeplerle, vergi dışı bırakılmasıdır. Gelir vergisi uygulamasında, belirtilen şartları taşıyan esnaf ve çiftçiler, kurumlar vergisi uygulamalarında, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü, Kanun'la kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları, Kanun'da sayılan şartları taşıyan kooperatifler muafiyet uygulamasının örneği olarak gösterilebilir.



Gerek istisna, gerekse de muafiyet uygulamalarının altında yatan temel gerekçe, o vergi konusunun ya da mükellefin vergilendirilmemesinden sağlanacak toplumsal yararın, vergilendirme ile sağlanacak toplumsal yarardan daha fazla olduğu düşüncesidir.

1.9 Beyan

Beyan, mükellef ya da vergi sorumlusunun, vergi kanunlarına göre hesaplayıp tespit ettiği vergi matrahını, bağlı bulunduğu vergi dairesine, bir beyanname ile bildirmesidir.

Örneğin Türkiye'de yerleşik bir gerçek kişi, bir takvim yılı içinde, yurt içi ve dışında elde ettiği kazançların tümü üzerinden gelir vergisi matrahını hesaplayarak, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile Kanun'da belirtilen süre içinde, bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmek zorundadır.

1.10 Tarh

Tarh, vergi tutarının ilgili kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden, vergi dairesi tarafından hesaplanarak tespit edildiği idari bir işlemdir.

1.11 Tebliğ

Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların, yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.

Tahakkuk fişi ve vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden diğer her türlü belge ve yazılar, adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla taahhütlü olarak gönderilir. Söz konusu belge ve yazılar, adresleri bilinmeyenlere, ilan yolu ile tebliğ edilir. İlgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire (örneğin vergi dairesi) ve komisyonda (örneğin uzlaşma komisyonu) yapılması da mümkündür.

1.12 Tahakkuk

Tarh ve tebliğ edilen bir verginin, ödenmesi gereken aşamaya gelmesidir. Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Vergi dairesince mükellef veya vergi sorumlusundan beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi düzenlenir ve bunun bir nüshası mükellefe veyahut beyannameyi mükellef namına vergi dairesine getirene verilir. Bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur. Tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçer.

1.13 Vergi ziyai

Mükellefin veya vergi sorumlusunun, vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi sebebiyle, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesidir.



Vergi ziyanının (kaybı) ortaya çıkması halinde, mükellef adına vergi ziyayı cezası kesilir. Böyle durumlarda, verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması ya da haksız iadenin geri alınması, ceza uygulanmasına engel değildir.

1.14 Vergilerin sınıflandırılması

1.14.1 Dolaylı ve dolaysız vergiler

Vergilerin sınıflandırılması konusunda bilinen en yaygın ayırım, dolaylı-dolaysız vergi ayırımıdır. Bu konuda iki ölçü kullanılmaktadır. Yansıma ölçüsüne göre, vergi yükünün bir başkasına devredilebildiği vergiler, dolaylı vergilerdir.

Kullanılan bir diğer ölçü de tahakkuk zamanı ölçüsüdür. Daha açık bir ifade ile vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda tahakkuk ettirilebilen vergiler, dolaylı vergiler (katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi), ettirilemeyen vergiler ise dolaysız vergiler (gelir ve kurumlar vergileri gibi) olarak kabul edilmektedir.

1.14.2 Kaynaklarına göre vergiler

Aynı zamanda vergilerin konusunu da oluşturan kaynakları, gelir, servet ile mal ve hizmetler üzerinden alınanlar olarak, üç başlık altında toplamak mümkündür.

1.14.2.1 Gelir üzerinden alınan vergiler

2014 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nda vergi gelirlerinin 378 Milyar 16 Milyon TL olacağı öngörülmektedir. Vergileme sistemimizde, gerçek kişilerin elde ettikleri gelirler gelir vergisine, kurumların elde ettikleri gelirler ise kurumlar vergisine tabidir. Bu iki verginin toplam tutarı 2014 yılı bütçesinde 107,182 Milyar TL olarak yer almaktadır. Buna göre belirtilen vergilerin, 2014 toplam vergi gelirleri içerisindeki payı % 28,35 olmaktadır.

1.14.2.2 Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler

Harcamaların, kişilerin ödeme güçlerini gösteriyor olması sebebiyle, mal ve hizmetler de önemli bir vergileme kaynağıdır. Katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin en büyük kalemini oluşturmaktadır. 2014 yılı Bütçe Kanunu'nda bu iki verginin toplamı 217,659 Milyar TL olarak yer almaktadır. Buna göre söz konusu vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının % 57,58 olması öngörülmektedir.

Bunun yanında BSMV, harç ve damga vergilerinin toplam tutarı da 2014 yılı Bütçe Kanunu'nda 32,829 Milyar TL olarak yer almaktadır. Bu verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ise % 8,68 seviyelerindedir.

1.14.2.3 Mülkiyet üzerinden alınan vergiler

Vergi ödeme gücünün bir diğer göstergesi de servetlerdir. Günümüzde de uygulanmakta olan veraset ve intikal vergisi ile motorlu taşıtlar vergisi birer servet vergisidir. 2014 yılı Bütçe



Kanunu'nda 9,108 Milyar TL olarak yer alan veraset ve intikal vergisi ile motorlu taşıtlar vergisinin, toplam vergi gelirleri içerisindeki payının % 2,41 olduğu görülmektedir.

Red ve iadeler

2014 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nda vergi gelirleri toplamı 378 Milyar 16 Milyon TL'dir. Kanun'da vergi gelirlerinden yapılacak red ve iadeler toplamı ise 29 Milyar 663 Milyon TL olarak yer almaktadır. İade tutarının içinde en büyük kalemi 23 Milyar 624 Milyon TL ile dahilde alınan KDV'den yapılacak red ve iadeler oluşturmaktadır.

1.15 Resim

Belirli bir işin veya hizmetin yapılması konusunda, Devletin veya yetkili organlarının verdiği izin karşılığında ödenen paralardır.

Bu kaynaktan sağlanan kamu gelirlerinin toplam gelirler içindeki payı oldukça düşüktür.

Örnek: Rihtım resmi

1.16 Harç

Devlet veya yetkili kıldığı organları tarafından sunulan bir hizmetin karşılığında, bu hizmetlerden yararlananlar tarafından ödenen paralardır. Harçların özelliği devlet tarafından yapılan belli bir hizmetin veya sağlanan belli bir menfaatin veya sağlanan ayrıcalığın karşılığında ödenmiş olmasıdır.

Örnek: Yargı harçları, tapu ve kadastro harçları, konsolosluk harçları, trafik harçları, finansal faaliyet harçları vb.

1.17 Vergi alacaklısı

Vergi koyma, yani vergilendirme yetkisine sahip kamu kuruluşlarına, vergi alacaklısı denir. Devlet, belediyeler, il özel idareleri, yetkili kıldıkları çeşitli vergi ve benzeri yükümlülüklerde, vergi alacaklısı durumundadırlar.

1.18 Vergi borçlusu

Verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi idaresine karşı muhatap olan kişidir. Vergi borçlusu, verginin mükellefi olabileceği gibi, Kanun'un öngördüğü durumlarda vergi sorumlusu da olabilir.

1.19 Vergiyi doğuran olayın ispatı

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti, yemin hariç her türlü delil ile ispatlanabilir. Vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahitlerin ifadesi delil olarak kullanılmaz.



İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti, bunu iddia eden tarafa aittir.

Aksine hüküm bulunmadıkça, Vergi Usul Kanunu'na göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların belgelenmesi mecburidir.

1.20 Vergi ehliyeti

Özel hukukta borç akdi, tarafların hukuki ehliyetlerinin bulunmasını gerektirir. Vergi ilişkisinde de mükellef adına bir borç doğduğuna göre ilk bakışta böyle bir ehliyetin aranması lüzumu akla gelir. Ancak özel hukuktaki bu kuraldan farklı olarak, kamu hukukunun bir dalı olan vergi hukukunda, mükellefiyet veya vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet gerekmez. Vergi kanunlarının, verginin konusu olarak saydıkları işlemlere taraf olanlar, fiil ehliyetine sahip olup olmadıklarına bakılmaksızın vergi mükellefi veya sorumlusu olabilirler.

Vergiye doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması da, mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

1.21 Vergi mahremiyeti

Vergileme ile ilgili usul hükümlerinin yer aldığı Vergi Usul Kanunu'nda, görevleri gereği mükelleflerin veya onlarla ilgili kimselerin ticari, şahsi ve diğer her nevi sırlarını öğrenme durumunda olanların, bu sırları ifşa edemeyecekleri ve kendileri ya da üçüncü şahıslar yararına kullanamayacakları hükme bağlanmıştır. Aynı Kanun'da söz konusu sırları saklamakla yükümlü olan görevliler;

- a. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar,
 - b. Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar,
 - c. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanlar,
 - d. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler,
- olarak sayılmıştır.



2. Gelir vergisi

2.1 Gelir vergisinin konusu

Gerçek kişilerin gelirleri, gelir vergisine tabidir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde vergiye tabi gelirin tanımı yapılırken, 2. maddesinde ise vergiye tabi gelir unsurları sayılmıştır. Buna göre gerçek kişilerin, Kanun'un 2. maddesinde sayılan gelir kaynaklarından elde ettikleri gelirler, gelir vergisine tabidir. Daha açık bir ifade ile vergiye tabi gelir, gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.

2.2 Gelirin unsurları

Gelir vergisine tabi gelir unsurları, aşağıda sayıldığı gibidir.

- Ticari kazançlar
- Zirai kazançlar
- Ücretler
- Serbest meslek kazançları
- Gayrimenkul sermaye iratları
- Menkul sermaye iratları
- Diğer kazanç ve iratlar

2.3 Mükellefiyet türleri

Gelir vergisi uygulamasında mükellefler, tam mükellef ve dar mükellef olarak iki genel kategoriye ayrılmıştır.

2.3.1 Tam mükellefler

Türkiye'de yerleşmiş olan veya yerleşmiş sayılan kişiler Gelir Vergisi Kanunu açısından "tam mükellef" kabul edilmektedir. Bu kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

- İkametgahı Türkiye'de bulunanlar ve
- Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (geçici ayrılımlar Türkiye'de oturma süresini kesmez),

Türkiye'de yerleşmiş sayılır.



Öte yandan, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları da tam mükellef olarak vergilendirilirler.

2.3.2 Dar mükellefler

Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişiler Gelir Vergisi Kanunu açısından "dar mükellef" kabul edilmektedir. Bu kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.

Belli ve geçici bir görev veya iş için Türkiye'ye gelen; iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat amacıyla gelenler, tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olan kimseler ise Türkiye'de altı aydan fazla kalsalar dahi Türkiye'de yerleşmiş sayılmazlar. Dolayısıyla bu kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.

Yurt dışında çalışma ve oturma izni olan Türk vatandaşları da vergi uygulamaları bakımından "dar mükellef" olarak kabul edilirler.

Dar mükellefiyete tabi kişilerin, Türkiye'de kazanç ve irat elde etmesine ilişkin koşullar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinde;

a. **Ticari kazançlarda**; kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin bulunması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtası ile sağlanması,

b. **Zirai kazançlarda**; zirai faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesi,

c. **Ücretlerde**; hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi,

d. **Serbest meslek kazançlarında**; serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya değerlendirilmesi,

e. **Gayrimenkul sermaye iratlarında**; gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya değerlendirilmesi,

f. **Menkul sermaye iratlarında**; sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması,

g. **Diğer kazanç ve iratlarda**; bu kazanç ve iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi,

olarak belirtilmiştir.

Yukarıda yapılan açıklamalarda geçen, "Türkiye'de değerlendirme" ifadesi ile kastedilen, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı ülkede yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin



veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

2.4 Gelir vergisi oranları

Gelir vergisi, bir tarifeye göre hesaplanmaktadır. Bu tarifede yer alan vergi oranları, vergiye tabi gelirin miktarı yükseldikçe artmaktadır. Artan oranlı vergi tarifesi uygulamasının altında, yüksek gelir gruplarının vergi ödeme güçlerinin daha fazla olduğu ve bu sebeple de daha yüksek miktarda vergi ödemeleri gerektiği düşüncesi yatmaktadır.

2.4.1 Gelir türlerine göre belirlenen gelir vergisi tarifeleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesi uyarınca ücret gelirleri ile ücret dışındaki gelirler iki ayrı tarifeye göre vergilendirilmektedir. Bu iki tarifenin aslında alt gelir dilimleri değil, sadece en üst gelir dilimleri birbirinden farklılaştırılmakta, ücret gelirleri için % 27'lik dilim biraz daha geniş olarak uygulanmaktadır.

2.4.2 Gelir dilimlerinin hesaplanma esasları ve uygulanacak tarife

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 123. maddesi uyarınca, ilgili yılda uygulanacak olan gelir vergisi tarifesindeki gelir dilimleri, bir önceki yıl uygulanan gelir dilimlerinin, aynı yıl için açıklanan yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle hesaplanmakta ve bu şekilde hesaplanan tutarların % 5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmamaktadır. Diğer taraftan gelir dilimlerinin belirlenmesi konusunda mükerrer 123. madde ile ayrıca Bakanlar Kuruluna da yetki verilmektedir.

2013 yılı yeniden değerlendirme oranı, 19 Kasım 2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 430 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile % 3,93 olarak açıklanmıştır.

Maliye Bakanlığı tarafından, 2014 yılında ücret ve ücret dışındaki gelirler için uygulanacak olan vergi tarifelerinin gelir dilimleri, bu oran dikkate alınmak suretiyle hesaplanmış 30 Aralık 2013 tarihli mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 285 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile duyurulmuştur. Buna göre 2014 yılında ücret ve ücret dışındaki gelirlere uygulanacak olan vergi tarifeleri Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.1 Gelir vergisi oranları" başlığı altında dikkatinize sunulmaktadır.

2.5 Ticari kazançların vergilendirilmesi

Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerinden doğan kazançlar ticari kazançtır.

2.5.1 Ticari kazancın tespit usulleri

Ticari kazanç gerçek veya basit usule göre tespit edilmektedir.

a. Gerçek usulde ticari kazancın tespiti

Gerçek usulde ticari kazancın tespiti iki şekilde yapılabilir:



1. Bilanço esasında ticari kazancın tespiti:Bilanço esasında, ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Ticari kazancın tespiti sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve 41. maddeleri uygulanır.

2. İşletme hesabı esasında ticari kazancın tespiti: İşletme hesabı esasında, ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. Bu usulde de ticari kazancın tespiti sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve 41. maddeleri uygulanır.

b. Basit usulde ticari kazancın tespiti

Basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılatın giderler ve satılan malların alış bedellerinin düşülmesi suretiyle tespit edilir. Bu mükellefler, mal alışları, giderleri ve hasılatlarını gösteren belgeleri ayrı ayrı dosyalarda saklamak zorundadırlar.

Aşağıda sayılan işleri yapanların basit usulden faydalanmaları mümkün değildir:

- a. Kolektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları;
- b. İkrazat işleriyle uğraşanlar;
- c. Sarraflar ile kıymetli maden ve mücevherat alım satımı ile uğraşanlar;
- d. GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi ve kurumlara karşı inşaat ve onarma işini taahhüt edenler ile bu mükelleflere karşı derece derece taahhütte bulunanlar;
- e. Sigorta prodüktörleri;
- f. Her türlü ilân ve reklâm işleriyle uğraşanlar veya bu işlere tavassut edenler;
- g. Gayrimenkul ve gemi alım satımı ile uğraşanlar;
- h. Tavassut işi yapanlar (dayıbaşılar hariç);
- i. Maden işletmeleri, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları işletenler;
- j. Şehirlerarası yük ve yolcu taşımacılığı yapanlar ile treyler, çekici ve benzerlerinin sahip veya işleticileri; (Yapısı itibarıyla sürücüsünden başka on dört ve daha aşağı oturma yeri olan ve insan taşımaya mahsus motorlu kara taşıtları ile yolcu taşıyanlar hariç);
- k. Maliye Bakanlığınca teklif edilen ve Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan iş grupları, sektörler, il ve ilçeler, büyükşehir belediyeleri dahil olmak üzere il ve ilçelerin belediye sınırları (mücavir alanlar dahil), belediyelerin nüfusları, yöreler itibarıyla veya sabit bir işyerinde faaliyette bulunulup bulunulmadığına göre gerçek usulde vergilendirilmesi gerekli görülenler.



Diğer taraftan basit usulde vergilendirme için, bazı şartların gerçekleşmiş olması da gerekmektedir. Bunlar, Kanun'da, genel ve özel şartlar olarak iki başlık altında toplanmıştır. 1 Ocak 2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere basit usule tabi olmanın genel ve özel şartları, Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.2 Basit usule tabi olmanın genel ve özel şartları (2014 yılı)" başlığı altında dikkatinize sunulmuştur.

2.5.2 Ticari kazançtan indirilebilecek giderler

Ticari kazanç elde eden mükelleflerin gelir vergisi matrahlarının hesabında, aşağıdaki giderler, hasılatlarından indirilebilmektedir:

- a. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılâtın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler),
- b. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), Gelir Vergisi Kanunu'nun 27. maddesinde yazılı giyim giderleri,
- c. İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,
- d. İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak şartıyla),
- e. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri,
- f. İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar,
- g. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar,
- h. İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar (şu kadar ki; ödenen aidatın bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz),
- i. İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (İşverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin % 15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse GVK'nın 63. maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında indirim



konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin % 15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz.),

j. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli.

2.5.3 Ticari kazançtan indirilemeyecek giderler

Ticari kazanç elde eden mükelleflerin, gelir vergisi matrahlarının hesabı sırasında, aşağıdaki giderleri hasılatlarından indirmeleri mümkün değildir:

- a. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.),
- b. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,
- c. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,
- d. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler,
- e. Yukarıda yer verilen işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişiler ile emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılmaktadır.

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler kanun maddesinde ilişkili kişi olarak tanımlanmıştır.

İmalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilmelidir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde yer almayan hususlar bakımından, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi hükmü uygulanır.



f. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.),

g. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin % 50'si (Bakanlar Kurulu, bu oranı % 100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir),

Bakanlar Kurulu tarafından bu yetki 27 Kasım 1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 90/1081 sayılı Kararname ile kullanılmış ve yukarıda yer alan % 50 oranı % 0 (sıfır) olarak belirlenmiştir. Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin tamamının kurum kazancının tespiti sırasında indirimi mümkün bulunmaktaydı.

Ancak 4207 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanun'un 4. maddesinde yapılan ve 19 Mayıs 2008 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren değişiklikle, Gelir Vergisi Kanunu'nun yukarıda belirtilen hükmündeki ilan ve reklam giderlerinin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı hükmü Kanun'a eklenmiştir.

Bu değişiklik kapsamında Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 2 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerinin tanıtımına yönelik bu tür reklam harcamalarının, kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Ancak Danıştay 4. Dairesi'nin 25 Ekim 2010 tarih ve Esas No: 2008/3758, Karar No: 2010/5217 sayılı kararı ile 2 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan yukarıdaki açıklama, her türlü alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderleri yönünden iptal edilmiştir.

Söz konusu iptal kararı Maliye Bakanlığı tarafından temyiz edilmiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (DVDDK) tarafından Bakanlığın temyiz isteminin kabulüyle, Danıştay 4. Dairesi kararının iptale ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına karar verilmiştir. DVDDK'nın 28 Eylül 2011 tarihli bu kararı (Esas No: 2011/296 ve Karar No: 2011/549) çerçevesinde 2 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin ilgili bölümleri tekrar yürürlüğe girmiştir.

Bu kapsamda Rehber'imizin hazırlandığı tarih itibarıyla alkol ve alkollü içkilere ilişkin reklam ve ilan giderlerinin kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

h. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları,

i. Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve



maliyet unsurları toplamının % 10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı.

15 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6322 Sayılı Kanun'un 6. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin birinci fıkrasına 9 numaralı bent olarak eklenen bu düzenleme, 1 Ocak 2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Düzenlemenin yürürlüğe girmesi, tek başına, uygulanması için yeterli bulunmamaktadır. Bu hükmün uygulanabilmesi için aynı zamanda, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin ne kadarının kazançtan indirilemeyeceğinin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmiş olması gerekmektedir. Başka bir deyişle, kurum kazancından indirilemeyecek finansman giderlerinin tespitinde kullanılacak oran Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmediğinden, Rehber'imizin hazırlandığı tarih itibarıyla bu hükmün uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

j. Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

Yukarıda yer verilen düzenlemelerin uygulanmasında, kollektif şirketlerin ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi sayılır.

2.5.4 Eğitim ve öğretim işletmelerinin kazançlarında istisna uygulaması

Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle 5 vergilendirme dönemi gelir vergisinden istisna edilmiştir. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar. Uygulamanın usul ve esasları 254 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

Eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan istisna, ticari kazanç mükellefleri tarafından işletilen özel okullarından elde edilen kazançlara uygulanmaktadır. Madde hükmünde geçen özel eğitim okulları, engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okullarını ifade etmektedir.

İstisna, okulların eğitim-öğretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançta uygulanır. Dolayısıyla, eğitim tesislerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir. Ancak, yemek ve konaklama hizmetlerinin de okul bünyesinde verildiği ve yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın elde edilen kazançta istisna uygulanacaktır.

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan; öğrencileri istedikleri derslere yetiştirmek, bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren dershaneler ile kişilerin sosyal, kültürel ve mesleki alanlarda bilgi, beceri, yetenek ve deneyimlerini geliştirmek veya serbest zamanlarını değerlendirmek üzere faaliyet gösteren özel öğretim kurumları (üniversiteye veya Anadolu liselerine hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmamaktadır.



İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin faaliyete geçmelerini müteakiben Maliye Bakanlığına yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir.

Eğitim öğretim işletmeleri kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen okullara ilave olarak yeni okul açmaları durumunda, yeni açılan okuldan elde edilen kazanç istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Diğer bir ifadeyle, istisna uygulaması okul bazında yapılacaktır. Bu bakımdan, istisna uygulaması açısından mükelleflerin kayıtlarını, farklı yıllarda faaliyete geçen işletmelerinden elde edilen kazançları ayrı ayrı tespit etmeye imkan verecek şekilde tutmaları gerekmektedir.

Diğer taraftan, ilgili mevzuat çerçevesinde yeni bir okul açılışı olarak tanımlanmayan mevcut okul kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınması hallerinde istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.

İstisna okul işletmelerine tanınmış olduğundan, eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kişi/kuruma devretmeleri halinde, devralan kişi/kurum, istisnadan 5 vergilendirme dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanabilecektir.

2.6 Ücretlerin vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nda ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler şeklinde tanımlanmıştır.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık ilişkisi niteliğinde olmaması şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tespit edilmiş olması, ücret niteliğini değiştirmemektedir.

2.6.1 Gerçek ücret

Ücretin gerçek safi değeri, ücretin tanımında yer alan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimlerin yapılması sureti ile hesaplanır.

- 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na göre yapılan kanuni kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler,
- Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler,
- Ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin % 50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler. Ancak bu primlerin indirim olarak dikkate alınabilmesi için bazı koşullar mevcuttur. Bunlar:



- Sigortanın Türkiye'de kurulu ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması,
- İndirim konusu yapılacak primler toplamının, ödendiği ayda elde edilen ücretin % 15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşmamasıdır.
- d. Çalışanlar tarafından Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar (aidatın ödendiğinin belgelendirilmesi şarttır).

2.6.2 İstisnalar

Gelir Vergisi'nden istisna olan ücretlerden bazılarında aşağıda yer verilmiştir.

- a. Köylerde veya son nüfus sayımına göre nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve el dokuma halı ve kilim imalatında çalışan işçilerin ücretleri,
- b. Gelir vergisinden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri,
- c. Madenlerde çalışan işçilerin maden cevheri istihali ile ilgili yeraltında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri,
- d. Köy muhtarı ile köylerin katip, korucu, imam, bekçi vb. hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler,
- e. Hizmetçi ücretleri, (mürebbiyelere ödenen ücretler hariçtir)
- f. Sanat okulları ve bu mahiyetteki enstitülerde, ceza ve ıslah evlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler,
- g. İşverence işyerinde yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler. İşverenlerce çalışanlara işyerinde yemek verilmemesi durumunda ise çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin, her yıl için ayrıca belirlenen tutarı aşmaması ve yemek bedeli ödemesinin yemek verme hizmetini sağlayan mükellefe yapılması şartıyla bu ödemeler de gelir vergisinden istisna olarak değerlendirilmektedir. Örneğin personele yemek fişi veya yemek kartı verilmesi suretiyle yapılan ödemeler bu kapsamdadır.

Bu hüküm uyarınca gelir vergisinden istisna edilen günlük yemek yardımı tutarlarını yıllar itibarıyla gösteren tabloya Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.3 Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı" başlığı altında yer verilmiştir.

- h. Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan hizmet erbabına konut tedariki ve bunların elektrik, ısınma gibi masrafları ile mülkiyeti işverene ait olan ve brüt alanı 100 m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Aşan kısma isabet eden menfaat için istisna uygulanmaz).
- i. İşçilerin işe topluca gidip gelmeleri için işveren tarafından yapılan taşıma giderleri,



- j. Çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri,
- k. İşle ilgili yapılan seyahatlerdeki gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık hizmet erbabına verilen gündelikler. (Aynı aylık seviyesindeki devlet memuru gündeliğini aşmamak üzere).
- l. Devlet Memurları Kanunu'na göre ödenen yakacak yardımları,
- m. Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları, (Devletçe verilen tutarı aşmayan kısım için) evlenme ve doğum yardımları, (hizmet erbabının iki aylığına tekabül eden tutarı aşmaması koşulu ile)
- n. Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar.
- o. İş Kanunu'na göre ödenmesi gereken kıdem tazminatları,
- p. Nafakalar,
- q. Demirbaş olarak verilen giyim eşyası,
- r. Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler,
- s. Spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler,
- t. Sosyal sigortalar kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler
- u. İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri teşvik etmek amacıyla verilen ikramiye ve mükafatlar,
- v. Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları,
- w. Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler.
- x. Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve Ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar.
- y. Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personele; fiilen uçuş hizmeti, deniz altına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla verilen tazminat, gündelik, ikramiye ve zamlar.

2.6.3 Engellilik indirimi



Çalışma gücünün;

- Asgarî % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece engelli,
- Asgarî % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece engelli,
- Asgarî % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece engelli,

sayılır. 2014 yılı için engellilik dereceleri itibarıyla belirlenen ve hizmet erbabının ücretinden indirilebilecek olan tutarlar Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.4 Engellilik indirimi tutarları (2014 yılı)" başlığı altında dikkatinize sunulmuştur.

2.6.4 Asgari geçim indirimi

Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5 diğer çocuklar için % 5'dir.

Asgarî geçim indirimi, yukarıda yer verilen hususlar dahilinde tespit edilen tutar ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın (% 15) çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz.

İndirimin uygulamasında "çocuk" tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dahil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları, "eş" tabiri ise aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade etmektedir.

Ücret geliri elde eden eşler dışındaki eşler, uygulama sırasında, çalışmayan ve geliri bulunmayan eş olarak kabul edilmektedir.

İndirim tutarının tespitinde mükellefin, gelirin elde edildiği tarihteki medenî hali ve aile durumu esas alınır. İndirim, yukarıdaki oranlara göre hesaplanan tutarları aşmamak kaydıyla, ücret geliri elde eden aile fertlerinden her biri için ayrı ayrı, çocuklar için eşlerden yalnızca birisinin gelirin uygulanmalıdır. Boşananlar için ise indirim tutarının hesabında, nafakasını sağladıkları çocuk sayısı dikkate alınmalıdır.

Asgari geçim indirimine ilişkin örnek hesaplama Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.5 Asgari geçim indirimi hesabı" başlığı altında dikkatinize sunulmuştur.

2.6.5 Diğer ücretler

Aşağıda sayılan kişilerin safi ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 25'idir.

- a. Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabının yanında çalışanlar,



- b. Özel hizmetlerde çalışan şoförler,
- c. Özel inşaatlarda çalıştırılan işçiler,
- d. Gayrimenkul sermaye iradı sahibinin yanında çalışanlar,
- e. Gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması sebebiyle, Danıştay'ın olumlu görüşü ile Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar.

Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmesine gerek yoktur. Ayrıca, başka gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de diğer ücretler beyannameye dahil edilmeyecektir.

2.7 Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi

Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti ise;

- Sermayeden çok kişisel çalışmaya, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan,
- Ticari mahiyette olmayan,
- İşverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılan,

faaliyettir.

2.7.1 Serbest meslek erbabı

Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Ayrıca;

- a. Gümrük komisyoncuları, borsa ajan ve acenteleri, noterler,
- b. Serbest meslek kazancından hisse alanlar,
- c. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler,
- d. Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları,
- e. Vergi Usul Kanunu'nun 155. maddesinde sayılan koşullardan en az ikisini taşımaları şartı ile ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar,

serbest meslek erbabı kabul edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 155. maddesinde sayılan ve serbest meslek erbabı için işe başlamayı gösteren haller aşağıdadır:

- Muayenehane, yazıhane, atelye gibi özel işyerleri açmak,



- Çalışılan yere tabelâ, levha gibi meslekî faaliyette bulunulduğunu ifade eden alâmetleri asmak,
- Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak meslekî faaliyette bulunduğunu gösteren ilânlar yapmak,
- Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmak.

2.7.2 Serbest meslek kazancının tespiti

Serbest meslek kazancı, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve aylıklar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, bu faaliyetler dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark olarak hesaplanmaktadır.

2.7.3 Mesleki giderler

Serbest meslek kazancının tespitinde, hasılattan, aşağıdaki giderler indirilebilmektedir:

- a. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (ikametgahlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgah için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İşyeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgahı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler).
- b. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatındaki iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile demirbaş olarak verilen giyim eşyalarına ait giderler.
- c. Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla).
- d. Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortismanı tabii iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanun'un 328. maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil).
- e. Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri.
- f. Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller.
- g. Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri.
- h. Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar.
- i. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar.



j. Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelemeye göre ödenen tazminatlar.

2.7.4 İndirilemeyecek giderler

Aşağıdaki giderlerin, serbest meslek kazancının tespiti sırasında hasıllardan indirilmesi mümkün değildir:

- Her türlü para cezaları,
- Vergi cezaları,
- Serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar.

2.7.5 Serbest meslek kazançlarında istisnalar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde belirtilen, müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam ve bestekar, bilgisayar programcısı, mucitler ve bunların kanuni temsilcilerinin eserlerini satmak veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden istisnadır. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler de istisnaya dahildir.

Ancak sayılan serbest meslek kazançlarının gelir vergisinden istisna edilmiş olması, bu kazançlar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre yapılacak tevkifata engel değildir. Tevkifatın oranı % 17 olarak uygulanmaktadır.

Kanun'un 18. maddesinde sayılan serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler, gelir vergisinden istisna olduğundan, bu kişilerce belirtilen gelirler için gelir vergisi beyannamesi verilmez.

2.8 Gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi

Gayrimenkul sermaye iradı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde sayılan mal ve hakların gerçek kişiler tarafından kiraya verilmesinden sağlanan gelirleri ifade eder. Söz konusu maddede sayılan mal ve haklar aşağıda sıralanmıştır:

- Arazi ve bina gibi gayrimenkuller,
- Gemi ve gemi payları,
- Motorlu nakil ve cer vasıtaları,
- Maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatları,
- Voli mahalleri ve dalyanlar,
- Gayrimenkullerin ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri,
- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar (irtifak, intifa ve kaynaklardan yararlanma hakkı gibi),
- Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan, sinema ve televizyon



filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı,

- Telif hakları.

Yukarıdaki mal ve hakların sadece sahipleri tarafından değil, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri tarafından kiraya verilmesinden elde edilen gelirler de gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır. Hatta bu mal ve hakların kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen gelirler de gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir.

2.8.1 Gayrisafi hasılat

Gayrimenkul sermaye iratlarında gayrisafi hasılat, yukarıda sayılan mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde (o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak), nakit veya ayın olarak tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır.

Gayrimenkul sermaye iradında gelirin elde edilmesinde "tahsilat esası" benimsenmiştir. Bu esas uyarınca, kira gelirlerinin vergiye tabi olabilmesi için mutlaka tahsil edilmiş olması gerekmektedir.

Buna göre gayrimenkulünü kiraya verenin;

- Bilgisine girmiş olması kaydıyla, bu kişi adına, bankaya, kamu müessesesine, icra dairesine, notere veya postaya para yatırılması,
- Kira alacağının, kiracının talebi doğrultusunda başka bir kişiye devredilmesi veya kiracıya olan borçla takas edilmesi,

hallerinde, kira geliri tahsil edilmiş sayılmaktadır.

2.8.1.1 Geçmiş yıllara ilişkin olarak tahsil edilen kiralalar

Kira gelirlerinde elde etme "tahsil esası"na bağlanmış olduğu için, herhangi bir sebeple tahsil edilmemiş olan kira bedelleri yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmez. Bu kiralaların sonraki yıllarda tahsil edilmesi durumunda, tahsilatın gerçekleştiği yılın gelirine dahil edilmesi gerekmektedir.

Örnek

Ücretli çalışan biri tarafından kiraya verilen bir konuttan 2014 yılında 22.800 TL kira geliri elde edilmiştir. Bu tutarın;

- 12.000 TL'si 2014 yılına,

- 10.800 TL'si ise 2013 yılına,

ilişkindir. Bir başka deyişle, kiracı 2013 yılında ödemediği kirayı da 2014 yılında ödemiştir.



2013 yılında kiralar tahsil edilemediği için, 10.800 TL'lik kiranın 2013 yılında beyan edilmesi söz konusu değildir.

Diğer taraftan tahsil edildiği yılın gayrisafi hasılat tutarına, önceki yıllara ilişkin olarak tahsil edilen tutarların da dahil edilmesi gerektiğinden, 2013 ve 2014 yılına ilişkin olarak 2014 yılında tahsil edilen toplam 22.800 TL tutarındaki kira bedeli, 2014 yılına ilişkin beyannamede beyan edilecektir.

22.800 TL tutarındaki toplam gayrisafi hasılatın, 2014 yılı için geçerli olan istisna tutarı ile giderler düşüldükten sonra kalan tutarın, 2014 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesi ile 25 Mart 2015 tarihine kadar beyan edilmesi gerekmektedir.

Gelir vergisinden istisna edilen hasılat tutarlarını yıllar itibarıyla gösteren tabloya, Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.6 Konut kira geliri istisnası" başlığı altında yer verilmiştir.

2.8.1.2 Peşin tahsil edilen kiralar

Gelecek yıllara ait olup peşin tahsil edilen kiralar ilgili oldukları yılın/yılların geliri olarak dikkate alınır. Bu nedenle bu tutarlar tahsil edildikleri yılın gayrisafi hasılatına dahil edilmezler.

Ancak bu uygulamanın iki istisnası vardır. Ölüm veya memleketi terk halinde peşin tahsil edilen kiraların da, söz konusu olayların meydana geldiği yılın geliri olarak beyan edilip, vergilendirilmesi gerekmektedir.

Örnek

Bay (B) sahip olduğu gayrimenkulü 2014 yılının başında aylık 1.000 TL'den kiraya vermiş ve kiracıdan 2 yıllık kirayı 2 Ocak 2014 tarihinde peşin olarak tahsil etmiştir.

Bu durumda (1.000 x 12 =) 12.000 TL 2014 yılının, (1.000 x 12 =) 12.000 TL de 2015 yılının hasılatı kabul edilecektir. Ancak Bay (B) 2014 yılı içerisinde ölürse veya memleketi terk ederse, tahsil ettiği kira bedelinin tümü (24.000 TL) 2014 yılının hasılatı sayılacaktır.

2.8.1.3 Döviz cinsinden tahsil edilen kiralar

Kira bedelinin miktarı gibi ödemenin yapılacağı para cinsi de taraflar arasında serbestçe belirlenebilir. Kira bedelinin yabancı para cinsinden belirlendiği durumlarda, gayrisafi hasılat, bedelin tahsil edildiği tarihte geçerli olan T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru kullanılmak suretiyle Türk Lirasına çevrilerek hesaplanır.

Örnek

2014/Eylül ayının başında kiraya verilen bir gayrimenkulden, 6 Eylül 2014 tarihinde ilk kira bedeli olarak 2.000 ABD Doları tahsil edilmiştir. 6 Eylül 2014 tarihindeki Merkez Bankası döviz alış kurunun 1 \$ = 2,20 TL olduğunu varsayalım.



Buna göre Eylül ayında elde edilen kira bedelinin TL karşılığı (2.000 x 2,20 =) 4.400 TL olarak hesaplanacaktır.

2.8.1.4 Aynî olarak tahsil edilen kiralar

Bazı durumlarda kira bedelinin nakit olarak değil de ayın (nesne) olarak tahsil edildiği görülmektedir. Aynî olarak tahsil edilen kiralardan beyanında dikkate alınacak tutarın, Vergi Usul Kanunu'nun "emsal bedel"e ilişkin düzenlemeleri kapsamında tespit edilmesi gerekmektedir.

Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya gayrimenkulün iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule eklenen kıymetler, kira dönemi sonunda bedelsiz olarak gayrimenkul sahibine bırakılırsa, bu kıymetlerin emsal bedeli de devir tarihi itibarıyla aynî olarak elde edilmiş kira bedeli sayılır.

Örnek

Emekli Bayan (C)'nin sahibi bulunduğu apartman dairesini konut olarak kiraya verdiğini kabul edelim. Bayan (C) uzun yıllardır evinde oturan kiracısı ile 2014 yılı başından itibaren aylık 1.100 TL kiraya anlaşmıştır. Kiracı kendi kusurundan dolayı kullanılamaz hale gelen dairenin ahşap kapısını, 2014/Temmuz ayında değiştirerek yerine çelik kapı taktırmıştır. Ancak kiracının Eylül ayında tayini çıkmış ve çelik kapı bedelini ev sahibinden tahsil etmeden, 30 Eylül 2014 tarihinde evi boşaltmıştır. Kiracı bütün kiralardan zamanında ödemiştir. Ev sahibi 1 Kasım'da evini tekrar kiraya vermiş ve yeni kiracıdan Kasım ve Aralık aylarına ilişkin toplam 2.400 TL kira tahsil etmiştir.

Ev sahibi kiracı tarafından taktırılmış olan çelik kapının değerinin tespiti için Takdir Komisyonuna başvurmuş ve Takdir Komisyonu tarafından çelik kapının değeri 1.500 TL olarak belirlenmiştir. Bu durumda ev sahibi tarafından 2014 yılında elde edilen gayrisafi hasılat aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

İlk kiracıdan tahsil edilen kiralardan (1.100 x 9)	9.900
Çelik kapının emsal bedeli	1.500
İkinci kiracıdan tahsil edilen kiralardan (1.200 x 2)	2.400
Toplam gayrisafi hasılat	13.800

2.8.1.5 Kiranın banka aracılığıyla ödenme zorunluluğu

İşyeri kiralamalarında, herhangi bir tutar sınırlaması olmaksızın kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerin, banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı (PTT) Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu vardır. Konutlarda ise bu zorunluluk (her bir konut için) 500 TL ve üzerindeki kira ödeme ve tahsilatları için geçerlidir.

Banka veya PTT Genel Müdürlüğü aracı kılınmak suretiyle, para yatırma veya havale, çek veya kredi kartı gibi araçlar kullanılmak suretiyle yapılan tahsilat ve ödemeler karşılığında



dekont veya hesap bildirim cetvelleri düzenlendiğinde, bu belgeler tevsik edici belge kabul edilmektedir. Bankaların internet şubeleri üzerinden yapılan ödeme ve tahsilatlar da aynı kapsamdadır.

Söz konusu zorunluluklara uymayanlara Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinde mükellefiyet türüne göre ayrı olarak belirlenen tutarlardan az olmamak üzere, her bir işlem için bu işleme konu tutarın % 5'i oranında özel usulsüzlük cezası kesilir. VUK'un mükerrer 355. maddesi kapsamında 2014 yılında uygulanacak özel usulsüzlük cezası tutarlarına Rehber'in "14.Pratik Bilgiler" bölümünde "14.20 Özel usulsüzlük cezaları-VUK mük. md. 355 (2014 yılı)" başlığı altında yer verilmiştir.

2.8.2 Emsal kira bedeli esası

Emsal kira bedeli uygulaması, gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde kullanılan bir vergi otokontrol müessesesidir. Uygulama; beyan edilecek gayrimenkul sermaye iratlarının, kiraya verilen bina veya arazinin özel yetkili mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirasının, bu suretle tespit edilmiş kira mevcut değilse, vergi değerinin % 5'i olarak tanımlanan bir sınırdan daha düşük olamayacağı esasına dayanmaktadır.

Örneğin 2014 yılı emlak vergisine esas değeri 200.000 TL olan bir gayrimenkulden, aynı yıl 12 aylık kira alınmış olması durumunda, beyan edilecek kira gelirinin (Özel yetkili mercilerce veya mahkemelerce kirası takdir veya tespit edilmemişse) kural olarak $(200.000 \times \% 5 =)$ 10.000 TL'den daha az olmaması gerekir.

Gayrimenkulün 12 aydan kısa süreli olarak kiraya verilmesi durumunda ise emsal kira bedeli karşılaştırması yapılırken, kiraya verilen ay sayısının dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin yukarıdaki gayrimenkulün 2014 yılında aylık 1.000 TL'den 9 ay kiraya verilmesi durumunda, elde edilen 9.000 TL'lik kira bedeli, yıllık emsal kira bedeli olan 10.000 TL ile değil, yıllık emsal kira bedelinin 9 aylık kısmı olan $(10.000 / 12 \times 9 =)$ 7.500 TL ile karşılaştırılacaktır. Buna göre beyan edilen 9 aylık kira bedeli olan 9.000 TL, 9 aylık emsal kira bedeli olan 7.500 TL'den daha yüksek olduğundan, 9.000 TL üzerinden vergileme yapılacaktır.

Kiralamaya konu edilen bina ve arazi dışındaki mal ve hakların emsal kira bedeli ise bu mal ve hakların maliyet bedelinin ya da bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlemesi ile ilgili hükümlerine göre tespit edilmiş değerlerinin % 10'udur.

Maliye Bakanlığı tarafından 05.01.1999 tarihli ve 1999/1 sayılı İç Genelge'de emsal kira bedeli esasının uygulanmasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Buna göre elde edilen gerçek kira gelirinin, kira sözleşmesi, ödemeye ilişkin banka dekontu veya havale makbuzu gibi belgelerle veya kiracının ifadesi ile ispat edilebildiği durumlarda, ayrıca emsal kira bedeli karşılaştırılması yapılmamaktadır. İç genelgeye göre emsal kira bedeli, sadece kira bedelinin bilinmediği ya da muvazaalı olduğu durumlarda dikkate alınmaktadır.

Yargı organlarınca verilen çeşitli kararlarda da,



- Emsal kira bedeli ölçüsünün, kanuni ölçüt olduğu, bu esasa göre ikmalen tarhiyat yapılması gerekirken, Takdir Komisyonunca yetkisiz olarak matrah takdir edilemeyeceği,
- Beyan edilen kira gelirinin doğru olduğunun ispatlanması halinde, emsal kira bedelinin uygulanamayacağı,
- Beyanda bulunulan kira gelirinden daha fazla gelir elde edildiği saptanmadan, emsal kira bedeline göre tarhiyat yapılamayacağı,

vurgulanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda, emsal kira bedeli uygulamasının istisnaları 4 başlık altında sayılmıştır. Buna göre aşağıdaki durumlarda emsal kira bedeli karşılaştırılması yapılmayacaktır:

- Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması,
- Binaların, mal sahiplerinin çocuklarının, ana-babalarının veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (her biri için ancak bir konut tahsisi için uygulanmaktadır),
- Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmeleri,
- Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralama.

Örneğin sahibi olduğu konutu çocuğunun oturması için tahsis eden ve kira almayan bir baba emsal kira bedeli uygulaması kapsamında değildir.

Burada dikkat edilmesi gereken en önemli konu, kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan kiralama hariç, emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağı belirtilen kiralamalarda, kira alınmayan gayrimenkulün konut olarak kullanılması zorunluluğudur. Örneğin sahibi olduğu bir işyerini kira almadan çocuğunun kullanımına tahsis eden kişinin, işyerinin emsal kira bedeli üzerinden gayrimenkul sermaye iradı beyan ederek, bu gelirin vergisini ödemesi gerektiği unutulmamalıdır.

2.8.3 İstisna ve beyan sınırı

2.8.3.1 İstisnanın uygulanacağı gelirler ve istisna tutarı

Kira gelirlerinde sadece, gayrimenkullerin mesken olarak kiraya verilmesinden sağlanan hasılat için bir istisna uygulaması söz konusudur. Buna göre mesken olarak kiraya verilen gayrimenkullerden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın her yıl için belirlenen bir tutarı gelir vergisinden istisnadır. Bu hüküm uyarınca gelir vergisinden istisna edilen hasılat tutarlarını yıllar itibarıyla gösteren tabloya, Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.6 Konut kira geliri istisnası" başlığı altında yer verilmiştir.

Buna göre, kiraya verdikleri meskenlerden 2014 yılında elde ettikleri (tahsil ettikleri) kira gelirleri toplamı 2014 yılı için belirlenen istisna tutarından daha düşük olanlar, bu gelirleri için beyanname vermeyeceklerdir. İstisna tutarını aşan konut kira gelirleri elde edilmesi durumunda ise aşan tutarın beyan edilmesi gerekmektedir.



İşyeri olarak kiraya verilen gayrimenkuller ile hakların kiralanmasından elde edilen gelirler için istisna uygulaması söz konusu değildir.

2.8.3.2 İstisna uygulamasından yararlanamayacak olan mükellefler

Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar, bu istisnadan faydalanamazlar.

Ayrıca yukarıda yer verilen istisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi hallerinde de, bu istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

Diğer taraftan 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren elde edilen konut kira gelirlerine uygulanmak üzere 6322 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. maddesine yeni bir hüküm eklenerek, istisna uygulamasına ilişkin sınırlamanın kapsamı genişletilmiştir.

Buna göre istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın, ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar da bu istisnadan yararlanamayacaklardır.

Yukarıdaki hüküm kapsamında, 2014 yılında 3.300 TL'lik istisna tutarını aşan konut kira geliri elde edenlerden, beyana tabi olup olmadığına bakılmaksızın, elde ettikleri gelirlerin (ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlar) gayri safi tutarları toplamı 97.000 TL'yi aşanlar, kira gelirlerini, istisna tutar düşmeden beyan edeceklerdir.

Örnek 1

Bay (A) 2014 yılında, çalıştığı işyerinden 36.000 TL ücret geliri elde etmiştir. İşveren tarafından ücret üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır. Bu kişi ayrıca 2014 yılında satın aldığı konutu 1 Aralık 2014 tarihinde aylık 2.000 TL'ye kiraya vermiştir. Beyana tabi başka bir geliri bulunmamaktadır.

Gelirlerin beyanına ilişkin açıklamalar

- 2014 yılında tek işverenden elde edilen ve stopaj yoluyla vergilendirilmiş ücretler tutarı ne olursa olsun yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan edilmez.
- Bay (A)'nın 2014 yılında elde ettiği konut kira geliri 3.300 TL'lik istisna tutarından düşüktür. Bundan dolayı 2014 yılında elde ettiği toplam gelirin, 97.000 TL'lik sınırı aşmış olmasının kontrolü yapılmayacaktır.

Sonuç olarak mükellef istisna haddi altında kalan 2.000 TL'lik konut kira geliri dolayısıyla beyanname vermeyecektir.

Örnek 2



Bayan (B), sahibi bulunduğu 4 adet konuttan 2014 yılında 102.000 TL kira geliri elde etmiştir. Başka bir geliri ve kiraya ilişkin belgeli gideri bulunmamaktadır.

Gelirlerin beyanına ilişkin açıklamalar

- Konut kira geliri 2014 yılı için geçerli olan 3.300 TL'lik istisna tutarından fazla olduğundan beyan edilmesi gerekmektedir.
- Bayan (B)'nin 2014 yılında elde ettiği 102.000 TL'lik konut kira geliri, 2014 yılı için geçerli olan 97.000 TL'lik sınırı aştığından, bu gelirin beyanında istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

Gelirin beyanı ve ödenecek vergi hesabı

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	102.000
İstisna tutar (-)	---
Kalan	102.000
Götürü gider (102.000 x % 25) (-)	25.500
Gelir vergisi matrahı (102.000 - 25.500)	76.500
Hesaplanan (ödenen) gelir vergisi	19.535
60.000 TL için 13.760 TL	
(76.500 - 60.000) x % 35 = 5.775 TL	

Örnek 3

Bay (C) 1 Kasım 2014'te aylık 1.500 TL'ye kiraya verdiği konuttan 2014 yılında toplam 3.000 TL kira geliri elde etmiştir. Ayrıca, tamamı stopaj yoluyla vergilendirilmiş 4.000 TL mevduat faizi ve tek işverenden 120.000 TL tutarında stopaja tabi tutulmuş ücret geliri de bulunmaktadır.

- 2014 yılında tek işverenden elde edilen ve stopaj yoluyla vergilendirilmiş ücretler ile GVK geçici 67. madde kapsamında yine stopaj yoluyla vergilendirilmiş mevduat faizleri, tutarı ne olursa olsun yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmez.
- Elde edilen konut kira geliri 2014 yılı için geçerli olan 3.300 TL'lik istisna haddinin altında kaldığından bu gelir de beyan edilmeyecektir.

Örnek 4

Bir çalışan 2014 yılında tek işverenden stopaj yoluyla vergilendirilmiş brüt 88.000 TL ücret geliri, bankadan yine stopaj yoluyla vergilendirilmiş 5.000 TL tutarında mevduat faizi ve konut olarak kiraya verdiği gayrimenkulden 7.200 TL kira geliri elde etmiştir. Bu kişinin başka bir geliri ve kiraya ilişkin belgeli gideri bulunmamaktadır.

Gelirlerin beyanına ilişkin açıklamalar



- 2014 yılında tek işverenden elde edilen ve stopaj yoluyla vergilendirilmiş ücretler ile GVK geçici 67. madde kapsamında yine stopaj yoluyla vergilendirilmiş mevduat faizleri, tutarı ne olursa olsun yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmez.
- Konut kira geliri 2014 yılı için belirlenen 3.300 TL'lik istisna tutarından fazla olduğundan, bu gelirin beyan edilmesi gerekmektedir.
- 2014 yılında elde edilen toplam (88.000 + 5.000 + 7.200 =) 100.200 TL'lik gelir, 2014 yılı için geçerli olan 97.000 TL'lik sınırı aştığından, konut kira gelirinin beyanında 3.300 TL'lik istisnadan yararlanılamayacaktır.

Gelirin beyanı ve ödenecek vergi hesabı

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	7.200
İstisna tutar (-)	---
Kalan	7.200
Götürü gider (7.200 x % 25) (-)	1.800
Gelir vergisi matrahı (7.200 - 1.800)	5.400
Hesaplanan (ödenecek) gelir vergisi (% 15)	810

2.8.3.3 İşyeri kira gelirlerinde beyan sınırı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca işyeri olarak kiraya verilen gayrimenkullerden sağlanan kira gelirleri üzerinden, % 20 oranında tevkifat (vergi kesintisi) yapılması gerekmektedir. Gayrimenkul sahibi adına kiracı tarafından yapılan bu tevkifat, gayrimenkul sahibinin izleyen yılda gelir vergisi beyannamesi vermesi halinde, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilmektedir.

Ancak basit usulde vergilendirilen bir gelir vergisi mükellefine işyeri olarak kiralanan gayrimenkulün kira bedeli üzerinden, bu mükellef tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılmaz.

Bir takvim yılı içerisinde elde edilen ve yukarıda belirtildiği şekilde tevkifat yoluyla vergilendirilmiş bulunan işyeri kira gelirlerinin beyanında herhangi bir istisna tutar söz konusu değildir. Ancak stopaj yoluyla vergilendirilmiş olmak şartıyla, gayrisafi tutarı ilgili yıl uygulanan gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan işyeri kira gelirleri GVK'nın 86. maddesi uyarınca beyan edilmemektedir. Bu durumda kesilen vergiler nihai vergi kabul edilmektedir.

Söz konusu beyan sınırının hesabında tevkifata tabi tutulmuş olan diğer menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının da dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca, diğer kazanç ve iratlar sebebiyle beyanname verilmesi halinde bile, o yıl için belirlenen beyan sınırını aşmayan ve tevkif yoluyla vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iratları beyannameye dahil edilmeyecektir.

Kiraya verilen işyerinden bir takvim yılında elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan kira gelirinin (brüt) o yıl için belirlenen beyan sınırını aşması durumunda ise kira gelirinin tamamının beyan edilmesi gerekmektedir. Bu şekilde beyan edilen tutar üzerinden



hesaplanan gelir vergisinden, yıl içerisinde kesinti yolu ile ödenen vergiler mahsup edilebilmektedir.

Tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarına ilişkin beyan sınırı tutarlarını yıllar itibarıyla gösteren tabloya Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.7 Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.

Örnek

Gerçek kişi (D) kiraya vermiş olduğu konuttan 2014 yılında 6.500 TL kira geliri tahsil etmiştir. Ayrıca (D) sahibi bulunduğu işyerini de aylık brüt 1.600 TL'den bir şirkete kiralamıştır. 2014 yılında kiracı şirket tarafından her ay kira ödenirken % 20 oranında (1.600 x % 20 = 320) vergi kesintisi yapılarak, aylık net 1.280 TL kira tutarı (D)'nin banka hesabına yatırılmıştır. Başka geliri olmayan mükellef tarafından götürü gider yöntemi benimsenmiştir.

(D) tarafından konuttan elde edilen 6.500 TL'lik kira geliri 2014 yılı için geçerli olan 3.300 TL'lik istisna tutarından fazla olduğundan, aşan kısım için gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir.

Bu beyannameye işyeri kira gelirinin dahil edilip edilmeyeceğine ilişkin olarak; elde edilen brüt işyeri kira geliri ile istisna sonrası konut kira gelirinin toplamının 2014 yılı için geçerli olan 27.000 TL'lik beyan sınırı ile karşılaştırılması gerekmektedir.

Konut kira geliri	6.500
İstisna tutar (-)	3.300
İstisna sonrası kalan konut kira geliri (1)	3.200
Brüt işyeri kira geliri (1.600 x 12) (2)	19.200
Beyan sınırı ile karşılaştırılacak toplam gelir (1+2)	22.400

Stopaj yolu ile vergilendirilmiş olan işyeri kira geliri (brüt) ile istisna sonrası kalan konut kira gelirinin toplamı olan 22.400 TL, 2014 yılı için belirlenen 27.000 TL'lik beyan sınırının altında kaldığından, işyerinden elde edilen kira geliri, konut kirası için verilen beyannameye dahil edilmeyecektir. İşyeri kirası üzerinden kesilen vergiler (tevkifat) işyeri sahibi açısından nihai vergi kabul edilecektir.

Buna göre konut kirası için verilecek gelir vergisi beyannamesi kapsamında ödenmesi gereken vergi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

Konut kira geliri	6.500
İstisna tutar (-)	3.300
İstisna sonrası kalan konut kira geliri	3.200
Götürü gider (3.200 x % 25) (-)	800
Gelir vergisi matrahı (3.200 - 800)	2.400



Hesaplanan (Ödenecek) gelir vergisi (% 15)	360
--	-----

2.8.4 İndirilebilecek giderler

Kira gelirlerinin vergilendirilmesinde elde edilen gelirin safi tutarı dikkate alınmaktadır. Bunun anlamı elde edilen kira gelirlerinden, bu gelirin elde edilebilmesi için yapılan giderlerin düşülmesidir. Bir başka anlatımla safi irat, tahsil edilen kira bedellerinden Gelir Vergisi Kanunu'nda indirimi kabul edilen giderlerin indirilmesinden sonra kalan tutarı ifade etmektedir.

Beyan edilen kira gelirinin tespitinde dikkate alınabilecek giderler iki farklı yöntemle tespit edilebilmektedir. Bunlar "götürü gider" ve "gerçek gider" yöntemleridir. Bu yöntemlerin seçimi konusunda mükellefler serbest bırakılmışlardır. Ortaya çıkacak vergi yükünü dikkate alarak belirtilen gider usulleri arasında serbestçe tercih yapabilirler.

Gerçek gider yöntemini seçen mükelleflerin, yaptıkları giderlerle ilgili belgeleri zamanaşımı süresince (5 yıl) saklamaları ve vergi idaresince istendiğinde ibraz etmeleri gerekmektedir. Ayrıca bu yöntemin seçilmesi durumunda, varsa istisna kazanca isabet eden giderlerin indirimi de mümkün bulunmamaktadır.

Götürü gider usulünü tercih eden bir mükellefin ise iki yıl geçmedikçe bu usulden gerçek gider usulüne geçmesi mümkün değildir.

Seçilen gider usulünün, mükellefin sahip olduğu gayrimenkullerden elde ettiği gelirlerin tamamı için uygulanması zorunludur. Bu gayrimenkullerden bir kısmı için gerçek gider, diğer kısmı için ise götürü gider yöntemi uygulanamaz.

Ancak tercih hakkının mükellef bazında kullanılması gerektiği de unutulmamalıdır. Bu nedenle aynı gayrimenkule müştereken sahip olan iki kişinin tercih edecekleri gider usulü konusunda bir sınırlama bulunmamaktadır. Bu iki mükellef dilerlerse, aynı gayrimenkulden elde ettikleri kira gelirlerinin beyanı sırasında, farklı gider yöntemlerini tercih edebileceklerdir.

2.8.4.1 Götürü gider yöntemi

Götürü gider yönteminde, mükellefler tahsil ettikleri kira bedelinin % 25'ini gider olarak düşebilmektedirler. Bu yöntemde gider olarak indirilen tutarın belgelendirilmesine ihtiyaç yoktur.

Gayrimenkullerin mesken olarak kiraya verilmesinden sağlanan gelirler için geçerli bir istisna uygulaması bulunmaktadır. Bu istisnadan yararlanma hakkı olan mükellefler konut kira gelirlerinin beyanı sırasında, alınan kira bedelinden önce istisna tutarını düşecekler, götürü gideri kalan tutar üzerinden hesaplayacaklardır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde yer alan hakların kiraya verilmesinden elde edilen gelirlerin beyanında götürü gider yöntemi kullanılamamaktadır. Yasada bunun dışında bir



sınırlama olmadığından, konutların yanında işyerlerinden elde edilen kira gelirlerinin beyanında da götürü gider yöntemi kullanılabilir.

Götürü gider yönteminin seçilmesi durumunda % 25'lik giderden ayrı olarak, Kanun'da sayılan gerçek gider kalemlerinin de (boya, badana, tamir, sigorta, yönetim gideri ya da amortisman gibi) indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu usulü seçen mükelleflerin iki yıl geçmedikçe, gerçek gider usulüne dönemeyecekleri de unutulmamalıdır.

Örnek

Sahibi olduğu konuttan, 2014 yılında, (1.300 x 12 =) 15.600 TL kira geliri elde eden bir emekli, bu gelirin beyanı sırasında götürü gider yöntemini seçmiştir. Bu kişinin kira geliri ve emekli maaşından başka geliri bulunmamaktadır.

Tahsil edilen kira tutarından, önce 3.300 TL'lik istisna tutarı düşülecek, kalan tutarın da % 25'i götürü gider olarak kazançtan indirilecektir.

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	15.600
İstisna tutar (-)	3.300
Kalan (15.600 - 3.300)	12.300
Götürü gider (12.300 x % 25) (-)	3.075
Beyan edilecek kira geliri (12.300 - 3.075)	9.225

Yukarıdaki kişinin serbest meslek erbabı, örneğin serbest çalışan bir avukat olması durumunda ise beyannameye dahil edilecek kira geliri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	15.600
İstisna tutar (-)	---
Kalan	15.600
Götürü gider (15.600 x % 25) (-)	3.900
Beyannameye dahil edilecek kira geliri (15.600 - 3.900)	11.700

2.8.4.2 Gerçek gider yöntemi

2.8.4.2.1 İndirilebilecek giderler

Gayrimenkul sermaye iradının beyanı sırasında, gayrisafi hasılatın, belgelendirilmek koşuluyla aşağıdaki giderlerin indirilebilmesi mümkündür:

- Kiraya veren tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri,



- b. Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün ehemmiyeti ile uyumlu olan idare giderleri,
- c. Kiraya verilen mal ve haklara ilişkin sigorta giderleri,
- d. Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri,
- e. Konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i (Bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasıllata uygulanır ve indirilmeyen kısım gider fazlalığı sayılmaz),
- f. Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerefiyelerle, kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları,
- g. Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar,
- h. Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri (Gayrimenkulün iktisadi değerini artıracak surette tevsi, tadili veya bunlara ilaveler yapılması için ihtiyar olunan giderler onarım gideri sayılmaz),
- i. Kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame giderleri,
- j. Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler,
- k. Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak sözleşmeye, Kanun'a veya mahkeme kararına istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,
- l. Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli (Kira indirimi gayri safi hasıllattan yukarıda sayılan giderler düşüldükten sonra, kalan miktar üzerinden yapılır, kiranın indirilemeyen kısmı gider fazlalığı sayılmaz).

Gayrimenkul sermaye mahiyetindeki mal ve hakların kısmen kiraya verilmesi halinde, yukarıda yazılı giderlerden yalnız bu kısma isabet edenler hasıllattan indirilebilir.

Gerçek gider yöntemi seçildiğinde, yukarıda sayılan masrafların muhakkak surette ödenmiş olma zorunluluğu bulunmamakla birlikte, indirilebilmesi için belgelerinin temin edilmiş olması şarttır. Ayrıca bu belgelerin 5 yıl süresince saklanması ve vergi idaresi tarafından istenmesi durumunda ibraz edilmesi zorunluluğu da bulunmaktadır.

Gerçek gider usulü kapsamında indirilebilecek olan giderlerin önemli olduğunu düşündüğümüz birkaçına ilişkin açıklamalarımız aşağıda dikkatinize sunulmaktadır:

a. Gayrimenkulün iktisap bedelinin yüzde beşi

Gelir Vergisi Kanunu uyarınca konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap (satın alma) yılından itibaren 5 yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i, elde edilen kira gelirinden



düşülebilmektedir. Söz konusu hüküm uyarınca bu indirim hakkında yararlanabilmenin şartlarını şöyle sıralayabiliriz:

- Kira gelirinin beyanı sırasında gerçek gider yönteminin seçilmiş olması gerekir.
- Kira gelirinin konut olarak kiraya verilen gayrimenkulden elde edilmiş olması gerekir. (İşyeri kirasından böyle bir indirim yapılamaz.)
- Birden fazla konuttan kira geliri elde edilmesi durumunda, bu indirim sadece bir konuttan elde edilen gelire uygulanabilir.
- Bu indirim kiraya verilen gayrimenkulün iktisap tarihinden itibaren en fazla 5 yıl süreyle uygulanabilir.
- Bu indirim hakkının bir veya birkaç yıl kullanılmamış olması 5 yıllık süreyi uzatmaz.
- Bu giderin de diğer gerçek gider kalemleri gibi sadece istisna dışı kazanca isabet eden kısmının indirimi mümkündür.
- Bu şekilde hesaplanan gider tutarının, indirim uygulanacak konut kira gelirinden daha fazla olması durumunda artan tutar diğer gelirlerden indirilemez, gelecek yıllara devretmez.
- Kısmen kiraya verilen bir gayrimenkulden elde edilen gelirden, söz konusu giderin, sadece kiraya verilen kısma isabet eden bölümü indirilebilir.

Örnek

Bay (D) Nisan 2014'te 300.000 TL'ye bir gayrimenkul satın almıştır. Gayrimenkulün badana ve boyasını yaptırmış, bunun için 1.000 TL ödemiş ve faturasını almıştır. Söz konusu gayrimenkülü 1 Mayıs 2014 tarihinden itibaren aylık 1.600 TL'den konut olarak kiraya vermiş ve 2014 yılında 8 aylık kira bedelini tahsil etmiştir. Beynamede gerçek gider yöntemini seçmiştir.

Bu kişi 2014 yılında ayrıca tek işverenden brüt 100.000 TL ücret geliri elde ettiği için kira gelirinin beyanında 3.300 TL'lik istisnadan yararlanamayacaktır.

Çözüm

Tek işverenden elde edilen ve stopaj yoluyla vergilendirilmiş olan ücret gelirleri beyan edilmez.

Beyan edilecek gayrimenkul sermaye iradının tespiti sırasında ise indirilebilecek gerçek gider tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır. Bunun için öncelikle yapılan giderlerin gider fazlalığı sayılan ve sayılmayan giderler olarak ayrılması gerekmektedir. (Gider fazlalığı sayılan ve sayılmayan giderler Rehber'imizin "2.5.4.4.2.1 İndirilebilecek giderler" başlıklı bölümünde yer almaktadır.)

a. Gider fazlalığı sayılan giderler	
- Boya badana masrafı 1.000	7.000
- Amortisman gideri (300.000 x % 2)	



6.000	
b. Gider fazlalığı sayılmayan giderler	15.000
- İktisap bedelinin % 5'i (300.000 x % 5)	15.000

Elde edilen kira gelirinden öncelikle gider fazlalığı sayılan giderler, ardından diğer giderler düşülecektir. Ancak gider fazlalığı sayılan giderler (7.000 TL) düşüldükten sonra kalan tutarın, diğer giderlerden daha az olması durumunda sadece kalan tutar kadar gider indirimi mümkün olacaktır. Başka bir ifadeyle, gider fazlalığı sayılmayan giderler dolayısıyla oluşan zarar, beyan edilen diğer gelirlerden düşülemeyecek, bu durumda beyana tabi GMSİ sıfır (0) kabul edilecektir. Ayrıca bu tutarın sonraki yıllarda beyan edilecek olan gelirlerden indirimi de söz konusu değildir.

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat) (1.600 x 8)	12.800
İstisna tutar (-)	---
Kalan	12.800
İndirilebilecek giderler (-)	
- Gider fazlalığı sayılanlar 7.000	12.800
- Gider fazlalığı sayılmayanlar 5.800	
Gelir vergisi matrahı (12.800 - 12.800)	0
Hesaplanan gelir vergisi	0

b. Ödenen kiralar

Gelir Vergisi Kanunu uyarınca, sahibi oldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedelini, elde ettikleri kira gelirinden düşme hakları bulunmaktadır. Söz konusu hüküm uyarınca bu indirim hakkından yararlanabilmenin şartlarını şöyle sıralayabiliriz:

- Kira gelirinin beyanı sırasında gerçek gider yönteminin seçilmiş olması gerekir.
- Kira gelirinin konut olarak kiraya verilen gayrimenkulden elde edilmiş olması gerekir. (İşyeri kirasından böyle bir indirim yapılamaz.)
- Ödenen kiranın da oturlan konuta ilişkin olması gerekir. (İşyeri veya yazlıkların kirası düşülemez.)
- Bu giderin de diğer gerçek gider kalemleri gibi sadece istisna dışı kazançta isabet eden kısmının indirimi mümkündür.
- Ödenen kira, Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesinde sayılan giderlerin tamamı düşüldükten sonra kalan gelirden düşülebilir.
- Hesaplanan gider tutarının, indirim uygulanacak konut kira gelirinden daha fazla olması durumunda artan tutar diğer gelirlerden indirilemez, gelecek yıllara devretmez.



- Kısmen kiraya verilen bir gayrimenkulden elde edilen gelirden, söz konusu kira giderinin, sadece kiraya verilen kısma isabet eden bölümü indirilebilir.

Maliye Bakanlığının görüşleri çerçevesinde, yurt dışında oturlan konut için ödenen kiralardan, yurt içindeki konuttan elde edilen kira gelirinden indirilebilmesi mümkün bulunmaktadır. Oturlan lojman için ödenen kiralar da, yukarıdaki şartlar dahilinde konut olarak kiraya verilen gayrimenkulden elde edilen kira gelirinden düşülebilmektedir.

c. Amortisman giderleri

Kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen iradın safi tutarının tespiti sırasında indirim konusu yapılan giderlerden biri de amortismanlardır. Amortisman gayrimenkulün;

- Biliniyorsa, maliyet bedeli üzerinden,
- Bilinmiyorsa, bina ve araziler için emlak vergisi değeri, diğer mallar için emsal değeri üzerinden,

hesaplanmalıdır. Amortisman oranı % 2'dir.

Kiralamaya konu olan boş arazi ve arsalar, amortisman tabi değildir. Dolayısıyla bunlarla ilgili olarak maliyet bedeli üzerinden amortisman hesaplanması ve bu giderin, elde edilen kira gelirinden indirilmesi mümkün değildir.

Amortisman tutarının gider olarak düşülebilmesi için; beyannamede "gerçek gider" yönteminin seçilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca diğer gerçek gider kalemlerinde olduğu gibi bu giderin de sadece istisna dışı kazançta isabet eden kısmının indirimi mümkün bulunmaktadır.

Gayrimenkulün kısmen kiraya verilmesi durumunda ise yapılan giderlerin ancak kiralanın kısma isabet eden tutarı indirim konusu yapılabilir.

Örnek

400.000 TL'ye alınmış olan bir konutun kiraya verilmesi durumunda, 1 yıl içerisinde elde edilen kira gelirinin beyan edilecek tutarının tespiti sırasında, gayrisafi hasıllardan (400.000 x % 2=) 8.000 TL tutarındaki amortisman gider olarak düşülebilecektir.

d. Onarım giderleri

Safi iradın tespitinde indirime izin verilen onarım gideri, gayrimenkulün iktisadi değerini artıracak surette, tevsi, tadil veya bunlara ilaveler yapılması için katlanılan giderler dışındaki giderlerdir. Kalorifer veya elektrik tesisatının onarılması, boya-badana vb. için yapılan harcamalar, bu kapsamda değerlendirilebilir.

Bu tutarın gider olarak düşülebilmesi için; beyannamede "gerçek gider" yönteminin seçilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca diğer gerçek gider kalemlerinde olduğu gibi bu giderin de sadece istisna dışı kazançta isabet eden kısmının indirimi mümkün bulunmaktadır.



Gayrimenkulün kısmen kiraya verilmesi durumunda ise yapılan giderlerin ancak kiralanan kısma isabet eden tutarı indirim konusu yapılabilir.

e. Kiracısı tarafından kiraya verilen gayrimenkul için ödenen kiralalar

Kiraladığı gayrimenkulü bir başkasına kiralayan kiracı, elde ettiği kira gelirini gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan etmek zorundadır. Böyle bir durumda gerçek gider yöntemini seçen kiracının, tahsil ettiği kira bedelinden, aynı gayrimenkul için ödediği kira bedelini indirme hakkı bulunmaktadır.

Bu giderin de, diğer gerçek gider kalemlerinde olduğu gibi sadece istisna dışı kazançta isabet eden kısmının indirimi mümkündür.

Gayrimenkulün kısmen kiralınması durumunda ödenen kira tutarının ancak kiralanan kısma isabet eden tutarının indirim konusu yapılabileceği unutulmamalıdır.

2.8.4.2.2 İndirilecek gerçek gider tutarının hesabı

Gerçek gider yönteminin seçilmesi durumunda, belgelendirmek koşuluyla yukarıda sayılan giderlerin tümünün, tahsil edilen kira bedelinden düşülebilmesi mümkündür. Ancak yararlanılan bir istisna tutarı varsa, bu tutara isabet eden giderlerin indirimi mümkün bulunmamaktadır.

Örneğin bazı mükellefler açısından geçerli olmak üzere gayrimenkullerin mesken olarak kiraya verilmesinden 2014 yılında elde edilen hasılatın 3.300 TL'si gelir vergisinden istisnadır. Buna göre söz konusu istisnadan yararlanma hakkı olan mükellefler konut kira gelirlerinin vergilendirilmesinde, gayrisafi hasılatın indirilebilecek gerçek giderleri, aşağıdaki formüle göre hesaplayacaktır:

$$\text{İndirilebilecek gider} = \frac{\text{İstisna düşüldükten sonraki gayrisafi hasılat}}{\text{Gayrisafi hasılat}} \times \text{Gerçek giderler}$$

Mükellefin bu istisnadan yararlanma hakkı olmaması durumunda ise yukarıdaki hesaplama yapılmadan Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesinde sayılan giderlerin tamamının, elde edilen kira gelirinden indirilebilmesi mümkündür.

Örnek 1

2014 yılında aylık 2.000 TL'den 24.000 TL kira geliri elde eden kişinin, bu yıl içinde yaptığı indirilebilir nitelikteki harcamaların toplamı 10.000 TL'dir. Bu kişi 2014 yılı için 3.300 TL olarak uygulanan istisnadan yararlanabilme şartlarını haizdir.

Bu giderlerin istisna düşüldükten sonra kalan gelire isabet eden kısmı, yani hasılatın indirilebilecek olan gerçek gider tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:



$$\text{İndirilebilecek gider} = \frac{24.000 - 3.300}{24.000} \times 10.000 = 3.625 \text{ TL}$$

Buna göre beyan edilmesi gereken kira geliri ile ödenecek gelir vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	24.000
İstisna tutar (-)	3.300
Kalan (24.000 - 3.300)	20.700
İndirilebilecek gider (-)	8.625
Beyan edilecek kira geliri (20.700 - 8.625)	12.075
Gelir vergisi matrahı	12.075
Hesaplanan (ödenecek) gelir vergisi	
11.000 TL için 1.650 TL	1.865
(12.075 - 11.000) x % 20 = 215 TL	

Geliri elde eden kişinin serbest meslek erbabı, örneğin serbest çalışan bir avukat olması halinde, bu istisnadan yararlanılamayacaktır. Bu durumda gerçek giderlerin tamamının, gayrisafi hasıllardan indirilmesi mümkündür.

Söz konusu avukatın serbest meslek kazancı dolayısıyla vermiş olduğu gelir vergisi beyannamesine dahil edeceği kira geliri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır. (Gider indirimine ilişkin hesaplamanın daha iyi anlaşılabilmesi için serbest meslek kazancının sıfır olduğu varsayılmıştır.)

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	24.000
İstisna tutar (-)	---
Kalan	24.000
İndirilebilecek gider (-)	10.000
Beyan edilecek kira geliri (24.000 - 10.000)	14.000
Beyan edilecek serbest meslek kazancı	0
Gelir vergisi matrahı	14.000
Hesaplanan (ödenecek) gelir vergisi	
11.000 TL için 1.650 TL	2.250
(14.000 - 11.000) x % 20 = 600 TL	

Örnek 2



Sahibi bulunduğu konuttan 2014 yılında 20.000 TL kira geliri elde eden bir kişinin, bu yıl içinde yaptığı indirilebilir nitelikteki giderlerinin 8.000 TL olduğu varsayımı ile kişinin, gerçek veya götürü gider usulünü seçmesi halinde hesaplanan vergi matrahları ve bunlar üzerinden ödenecek vergi tutarları aşağıdaki gibi olacaktır. (Bu kişi 2014 yılı için 3.300 TL olarak uygulanan istisnadan yararlanabilme şartlarını haizdir.)

► **Gerçek gider**

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	20.000
İstisna tutar (-)	3.300
Kalan (20.000 - 3.300)	16.700
Gerçek gider $[(16.700 / 20.000) \times 8.000]$ (-)	6.680
Gelir vergisi matrahı (16.700 - 6.680)	10.020
Hesaplanan (ödenecek) gelir vergisi (% 15)	1.503

► **Götürü gider**

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	20.000
İstisna tutar (-)	3.300
Kalan (20.000 - 3.300)	16.700
Götürü gider (16.700 x % 25) (-)	4.175
Gelir vergisi matrahı (16.700 - 4.175)	12.525
Hesaplanan (ödenecek) gelir vergisi	
11.000 TL için 1.650 TL	1.955
$(12.525 - 11.000) \times \% 20 = 305$ TL	

Bu kişi örneğin serbest çalışan bir doktor (serbest meslek erbabı) ise istisnadan yararlanması mümkün değildir. Bu durumda gerçek ve götürü gider yöntemlerine göre indirilebilecek giderler aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır. (Farkın daha iyi anlaşılabilmesi için serbest meslek kazancının sıfır olduğu varsayılmıştır.)

► **Gerçek gider**

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	20.000
İstisna tutar (-)	---
Kalan	20.000
Gerçek gider (-)	8.000
Beyan edilecek kira geliri (20.000 - 8.000)	12.000
Beyan edilecek serbest meslek kazancı	0
Gelir vergisi matrahı	12.000



Hesaplanan (ödenecek) gelir vergisi	
11.000 TL için 1.650 TL	1.850
(12.000 - 11.000) x % 20 = 200 TL	

► Götürü gider

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	20.000
İstisna tutar (-)	---
Kalan	20.000
Götürü gider (20.000 x % 25) (-)	5.000
Beyan edilecek kira geliri (20.000 - 5.000)	15.000
Beyan edilecek serbest meslek kazancı	0
Gelir vergisi matrahı	15.000
Hesaplanan (ödenecek) gelir vergisi	
11.000 TL için 1.650 TL	2.450
(15.000 - 11.000) x % 20 = 800 TL	

2.8.5 İndirilemeyecek giderler

Vergi matrahının hesaplanması sırasında; para cezaları ve vergi cezaları ile gecikme zammı ve faizleri hasılabtan indirilemez.

2.9 Menkul kıymet gelirlerinin vergilendirilmesi

2.9.1 Menkul kıymetlerden elde edilen gelirler

Gerçek kişilerin menkul kıymetlerden elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi, elde edilen gelirin türüne göre değişmektedir. Başka bir ifade ile menkul kıymetlerden elde edilen gelirler,

- Menkul sermaye iradı,
- Alım satım kazancı (diğer kazanç ve irat),

olarak ikiye ayrılmaktadır.

2.9.1.1 Menkul sermaye iratları



Aşağıda sayılan kazanç ve iratlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinde, menkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır:

- Hisse senedi kâr payları ve iştirak hisselerinden doğan kazançlar
- Yatırım fon ve ortaklıklarından elde edilen kâr payları,
- Her nevi tahvil faizleri (Devlet tahvili, Hazine bonusu, eurobond, özel sektör tahvili, yabancı menşeli tahvil vb.),
- Alacak faizleri,
- Mevduat faizleri (Döviz tevdiat hesaplarının anapara kur farkları gelir sayılmaz),
- Katılım bankalarının ödediği kâr payları,
- Repo gelirleri,
- Borsa para piyasasından (BPP) elde edilen faiz gelirleri,
- Varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirler,
- Sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından, sigortalılar ve bireysel emeklilik katılımcılarına yapılan ödemeler.

Menkul sermaye iradının safi tutarının tespiti sırasında aşağıdaki giderler indirilebilir:

- Depo etme ve sigorta ücretleri gibi menkul kıymetlerin muhafazası için yapılan giderler;
- Temettü hisseleri ile faizlerin tahsil giderleri (Şirket toplantılarına iştirak gibi sermayenin idaresi için yapılan giderler irattan indirilmez);
- Menkul kıymetler ve bunların iratları için ödenen her türlü vergi, resim ve harçlar (Gelir vergisi irattan indirilmez).

2.9.1.2 Alım satım kazançları

Alım satım kazancı olarak nitelendirilen kazançlar, menkul kıymetlerin vadesinden önce elden çıkarılmasından sağlanan kazançlardır.

Devlet tahvili, Hazine bonusu, eurobond, özel sektör tahvili, yabancı menşeli tahvil gibi her nevi tahvillerin vadesinden önce elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ile hisse senedi alım satım kazançları bu gelir türüne örnek olarak verilebilir.

Değer artışında safi kazanç hesaplanırken, elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderler ile ödenen vergi ve harçlar, kazançtan indirilebilmektedir. Buna göre, beyan edilmesi gereken menkul kıymet alım satım kazançlarının tespiti sırasında, alım-



satım dolayısıyla ödenen komisyonlar ile banka ve sigorta muameleleri vergisinin (BSMV) düşülebilmesi mümkün bulunmaktadır.

Menkul kıymetlerin satın alınması için kullanılan kredilere ilişkin faizlerin ve temerrüt faizlerinin gider olarak kazançtan indirilmesi ise Gelir Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca mümkün değildir.

2.9.2 Menkul kıymet gelirininde elde edilme zamanı

Gerçek kişilerin menkul kıymetlerden elde ettikleri gelirler, menkul kıymetin itfa olduğu, satıldığı veya kupon faizi ödemesinin yapıldığı tarihte elde edilmiş sayılır.

Mevduat ve repo işlemlerinde elde etme, mevduat hesabının veya repo işleminin vadesinde gerçekleşir.

Örneğin, bir bireysel yatırımcı tarafından 21 Aralık 2013 tarihinde satın alınan Devlet tahvili, 14 Mayıs 2014 tarihinde satılmışsa, kazanç 2014 yılında elde edilmiş olur. 2013 yıl sonu itibarıyla oluşan değer artışı, Devlet tahvili henüz satılmadığından 2013 yılı stopaj matrahına dahil edilmez.

Yine bir bireysel yatırımcı tarafından 31 Ekim 2013 tarihinde açılmış olan altı ay vadeli mevduat hesabına 30 Nisan 2014 tarihinde ödenecek faiz de, hesap 2013 yılında açılmış olmasına rağmen 2014 yılı geliri olarak kabul edilecektir.

2.9.3 Menkul kıymetlerden elde edilen gelirlerde stopaj uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi uyarınca bankalar ve aracı kurumlar;

1. Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alışı ve satış bedelleri arasındaki fark,
2. Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,
3. Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan),
4. Aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler,

üzerinden % 15 oranında vergi tevkifatı yapmak zorundadırlar. Ancak değişik tarihlerde gerek Kanun değişikliği gerekse de Kanun'un verdiği yetkiye istinaden Bakanlar Kurulu tarafından mükellefiyet türü veya gelir türüne göre belirlenmiş olan farklı stopaj oranları uygulanmaktadır.

2.9.3.1 6009 Sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler



1 Ağustos 2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6009 Sayılı "Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 4. maddesi ile GVK'nın geçici 67. maddesinde değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler 1 Ekim 2010 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Buna göre GVK geçici 67. maddenin (1) numaralı fıkrasının 1. paragrafında yer alan "Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır." cümlesi, "5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki mükellefler ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler için bu oran % 0 olarak uygulanır." şeklinde değiştirilmiştir.

1 Ekim 2010 tarihinden itibaren yürürlüğe giren bu değişiklik ile stopaj oranının dar ve tam mükellefler açısından farklılaştırılması uygulaması yerine, mükellefiyet ayrımı yapılmaksızın gerçek kişi ve kurumlara farklı stopaj oranı uygulamasına geçilmiş olmaktadır.

Buna göre aşağıda sayılan kurumların Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinde sayılan; hisse senedi alım satım kazançları, Devlet tahvili, Hazine bonusu ve özel sektör tahvili faiz geliri ve alım satım kazançları, yatırım fonu katılma belgelerinden elde edilen gelirleri, vadeli işlemler borsasında gerçekleştirilen işlemlerden sağlanan kazançları ile ödünç işlemlerden sağlanan gelirleri % 0 oranında stopaja tabi olacaktır:

a. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki mükellefler:

1. Sermaye şirketleri: Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan;

- Anonim şirketler
- Limited şirketler
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler
- Yukarıda sayılanlara benzer nitelikteki yabancı kurumlar.

2. Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar

3. Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlara benzer yabancı fonlar.

b. Münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan dar mükelleflerden Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler.

277 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde; Türkiye'de münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan sınırlı sorumlu ortaklıklar, ülke fonları, kurum ve kuruluş fonları ve yatırım kuruluşları gibi yabancı kurumsal yatırımcıların tümünün, Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer



nitelikteki mükellefler olarak addedileceği belirtilmiştir. Söz konusu Tebliğ 25 Aralık 2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2.9.3.2 2006/10731 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında uygulanan stopaj oranları

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinde yer alan kazanç ve iratlardan yapılacak tevkifat oranları 23 Temmuz 2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. Söz konusu kararnamede sırasıyla;

- 13 Kasım 2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2008/14272 sayılı,
- 3 Şubat 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/14580 sayılı,
- 30 Eylül 2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2010/926 sayılı ve
- 29 Haziran 2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2011/1854 sayılı,
- 18 Mayıs 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/3141 sayılı,
- 1 Ocak 2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/4116 sayılı,

Bakanlar Kurulu Kararları ile değişiklikler yapılmıştır. En son 2012/4116 sayılı BKK ile mevduat stopajlarında yapılan değişiklikler; 2 Ocak 2013 tarihinden itibaren vadesiz ve özel cari hesaplara ödenecek faizler ve kâr payları ile söz konusu tarihten itibaren açılan veya vadesi yenilenen vadeli hesaplara ödenecek faizler ve kâr payları için uygulanmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir.

6009 Sayılı Kanun ile yukarıda yer verilen Kararnamelerle değişik 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, GVK geçici 67. maddenin (1) numaralı fıkrasının 1. paragrafında yer alan oran tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından; hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri, BİST'te işlem gören aracı kuruluş varantları dahil olmak üzere hisse senetleri (menkul kıymet yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) ve hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinden elde edilen kazançlar için % 0 olarak uygulanmaktadır.

Kararname uyarınca ayrıca GVK geçici 67. maddenin (1) numaralı fıkrasında yer alan oran; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki mükellefler ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenlerin, yukarıdaki kazançlar (hisse senetleri, varantlar, hisse senedine dayalı vadeli işlemler gibi) dışındaki kazançları için de % 0 olarak uygulanmaktadır.

Sayılan kurumlar dışında kalan mükelleflerin yukarıdaki kazançlar (hisse senetleri, varantlar, hisse senedine dayalı vadeli işlemler gibi) dışında kalan ve GVK geçici 67. maddenin (1) numaralı fıkrasındaki kazanç ve iratları üzerinden ise % 10 oranında stopaj yapılmaktadır.

Diğer taraftan bankalara, aracı kurumlara ve bunlar aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenenler hariç olmak üzere, 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren Türkiye'de ihraç edilen



özel sektör tahvillerinden elde edilen faiz gelirleri üzerinden % 10 oranında stopaj yapılması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin 4. fıkrasında yer alan repo gelirlerine ilişkin stopaj oranında herhangi bir değişiklik olmadığından, tam ve dar mükellef kurum ve gerçek kişiler tarafından elde edilen bu gelirler üzerinden % 15 oranında stopaj yapılması gerekmektedir.

2012/4116 sayılı BKK ile yapılan değişiklikler kapsamında, bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralara yürütülen faizler hariç olmak üzere, GVK'nın 75. maddesinin 2. fıkrasının (7) ve (12) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından yapılacak stopajın oranlarına aşağıda yer verilmiştir. Bu stopaj oranları 2 Ocak 2013 tarihinden itibaren vadesiz ve özel cari hesaplara ödenen faizler ve kâr payları ile söz konusu tarihten itibaren açılan veya vadesi yenilenen vadeli hesaplara ödenen faizler ve kâr payları için uygulanmaktadır.

a. Döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizler ile katılım bankalarınca döviz katılma hesaplarına ödenen kâr paylarından;

Vadesiz ve ihbarlı hesaplar ile 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda	% 18
1 yıla kadar (1 yıl dahil) vadeli hesaplarda	% 15
1 yıldan uzun vadeli hesaplarda	% 13

b. Mevduat faizlerinden;

Vadesiz ve ihbarlı hesaplar ile 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda	% 15
1 yıla kadar (1 yıl dahil) vadeli hesaplarda	% 12
1 yıldan uzun vadeli hesaplarda	% 10

c. Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları üzerinden;

Vadesiz ve ihbarlı ve özel cari hesaplar ile 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda	% 15
1 yıla kadar (1 yıl dahil) vadeli hesaplarda	% 12
1 yıldan uzun vadeli hesaplarda	% 10

Yukarıdaki açıklamalarımız kapsamında tevkifata tabi tutulan ve tutulmayan gelir ve kazançlar ile tevkifat oranlarına ilişkin özet tablolar aşağıda dikkatinize sunulmuştur:

2.9.3.3 Tevkifata tabi tutulan ve tutulmayan gelirler ile tevkifat oranlarına ilişkin özet tablolar



2.9.3.3.1 Tevkifata tabi tutulan gelir ve kazançlar ile tevkifat oranları

Aşağıda bireysel yatırımcıların 2014 yılında elde ettiği ve vergi kesintisine tabi olan menkul kıymet işlemleri ile uygulanan vergi kesintisi oranlarına yer verilmektedir. Kanun veya Bakanlar Kurulu Kararı ile tevkifat oranı sıfır olarak belirlenen menkul kıymetlerden yatırımcılar tarafından elde edilen gelirlerden kesinti yoluyla vergi ödenmediği için, söz konusu menkul kıymet işlemleri aşağıdaki listeye dahil edilmemiştir:

Menkul kıymet işlemleri	Stopaj oranı
1 Ocak 2006 tarihinden sonra alınmış olan Borsa İstanbul'da (BİST) işlem gören menkul kıymet yatırım ortaklığı (MKYO) hisse senetlerinin 1 yıldan daha az süre elde tutulduktan sonra satılmasından sağlanan kazançlar	% 10
1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilmiş olan Devlet tahvili ve Hazine bonolarından elde edilen faiz geliri ve alım satım kazançları	% 10
Özel sektör tahvil ve bonolarının faiz ve alım satım kazançları, (1 Ocak 2006 tarihinden önce ihraç edilenlerin satışından sağlanan kazançlar hariç)	% 10
Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından Türkiye'de ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirler	% 10
Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen ve vadesi 5 yıldan daha az olan tahvillerden elde edilen faiz gelirleri	Vadesine göre % 3 ile % 10 arasında
Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen ve vadesi 5 yıldan daha az olan kira sertifikalarından elde edilen gelirler	Vadesine göre % 3 ile % 10 arasında
Menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinin fona iadesinden elde edilen gelirler (Sürekli olarak portföyünün en az % 51'i BİST'te işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgelerinin, bir yıldan fazla süreyle elde tutulduktan sonra satılmasından sağlanan kazançlar ile hisse senedi yoğun fonlardan sağlanan kazançlar hariç)	% 10
Borsa yatırım fonu katılma belgelerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar (Aylık ağırlıklı ortalama bazda portföylerinin en az % 75'i MKYO hisse senetleri hariç olmak üzere BİST'te işlem gören hisse senetlerinden oluşan borsa yatırım fonları hariç)	% 10
Mevduat faizleri (2 Ocak 2013 tarihinden itibaren vadesiz hesaplara ödenen faizler ile bu tarihten itibaren açılan veya vadesi yenilenen vadeli hesaplara ödenen faizlerden)	Döviz cinsine ve vadeye göre % 10 ile % 18 arasında
Katılım bankalarının kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları (2 Ocak 2013 tarihinden itibaren vadesiz ve özel cari hesaplara ödenen kâr payları ile bu tarihten itibaren açılan veya vadesi yenilenen vadeli hesaplara ödenen kâr paylarından)	Döviz cinsine ve vadeye göre % 10 ile % 18 arasında
Repo gelirleri	% 15
Hisse senedi kâr payları üzerinden kâr payını dağıtan kurum tarafından (MKYO, GYO ve girişim sermayesi yatırım ortaklığı hisse senetleri hariç)	% 15
Borsa İstanbul Vadeli İşlem ve Opsiyon Piyasasında (VİOP) veya VİOP	% 10



dışında (Türkiye'de) banka ve aracı kurum aracılığıyla satın alınan kontratlardan sağlanan kazançlar (hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı kontratlardan sağlanan kazançlar hariç)	
Menkul kıymet (hisse senetleri hariç) veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan getiriler	% 10

2.9.3.3.2 Tevkifata tabi tutulmayan menkul kıymet gelirleri

Aşağıda bireysel yatırımcıların 2014 yılında elde ettiği ve vergi kesintisine tabi tutulmayan menkul kıymet işlemleri yer almaktadır. Kanun veya Bakanlar Kurulu Kararı ile tevkifat oranı sıfır olarak belirlenen menkul kıymetlerden yatırımcılar tarafından elde edilen gelirlerden kesinti yoluyla vergi ödenmediği için, söz konusu menkul kıymet işlemleri de aşağıdaki listeye dahil edilmiştir.

- 01.01.2006 tarihinden önce satın alınan tam mükellef kurumlara ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,
- 01.01.2006 tarihinden sonra alınan, tam mükellef kurumlara ait olan ve BİST'te işlem gören hisse senetlerinden elde edilen alım satım kazançları, (MKYO hisse senetleri hariç)
- 01.01.2006 tarihinden sonra alınan MKYO hisse senetlerinin, 1 yıldan fazla süreyle elde tutulduktan sonra satılmasından sağlanan kazançlar,
- 01.01.2006 tarihinden sonra alınmış olan ve BİST'te işlem görmeyen tam mükellef kurumlara ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,
- MKYO, GYO ve girişim sermayesi yatırım ortaklığı hisse senedi kâr payları,
- 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine Bonolarından elde edilen faiz geliri ve alım satım kazançları,
- 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen özel sektör tahvillerinin satışından sağlanan kazançlar,
- Sürekli olarak portföyünün en az % 51'i BİST'te işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının, 1 yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,
- Aylık ağırlıklı ortalama bazda portföylerinin en az % 75'i menkul kıymet yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç olmak üzere BİST'te işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının katılma belgeleri ve borsa yatırım fonlarından elde edilen gelirler,
- Eurobond faizleri, itfa sırasında elde edilen gelirler ile alım satım kazançları,
- Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen, vadesi 5 yıl ve daha uzun olan tahvillerden elde edilen faiz gelirleri,
- Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen, vadesi 5 yıl ve daha uzun olan kira sertifikalarından elde edilen gelirler,
- Hazine Müsteşarlığı Varlık Kiralama A.Ş. tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirler,
- BİST'te işlem gören ve dayanak varlığı hisse senedi veya hisse senedi endeksi olan aracı kuruluş varantlarından sağlanan kazançlar,



- Borsa İstanbul Vadeli İşlem ve Opsiyon Piyasasında (VİOP) veya VİOP dışında (Türkiye'de) banka ve aracı kurum aracılığıyla hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı konratlardan sağlanan kazançlar,
- Hisse senetlerinin ödünç işlemlerinden sağlanan getiriler,
- Alacak faizi,
- Yabancı hisse senedi alım satım kazançları,
- Yabancı tahvil faiz ve alım satım kazançları,
- Yurt dışındaki yatırım fonlarından sağlanan kazançlar,
- Yurt dışındaki bankalardan elde edilen mevduat faizleri.

2.9.4 Enflasyon indirim oranı uygulaması

5281 Sayılı Kanun'la GVK'nın 76. maddesinde yapılan ve 2006 yılı başından itibaren yürürlüğe giren değişikliklerle, bazı menkul kıymetlerden elde edilen gelirlerin beyanında, enflasyondan kaynaklanan gelirlerin vergi matrahı dışında tutulması amacıyla yönelik olarak yapılmakta olan enflasyon indirimi uygulamasına, 31 Aralık 2005 tarihi itibarıyla son verilmiştir.

Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi uyarınca, 1 Ocak 2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlerden elde edilen gelirlere 31 Aralık 2005 tarihinde yürürlükte olan mevzuatın uygulanması gerekmektedir.

Bu hüküm uyarınca, 1 Ocak 2006 tarihinden önce Türk Lirası cinsinden ihraç edilmiş olan;

- Hazine bonosu ve Devlet tahvilleri,
- Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetler ve
- Özel sektör tahvillerinden,

2014 yılında bireysel yatırımcılar tarafından elde edilen menkul sermaye iratları (kupon faizi ve itfa gelirleri) için enflasyon indirimi uygulaması devam etmektedir. Buna göre yukarıda sayılan gelirlere, 2014 yılı için belirlenen enflasyon indirim oranı uygulandıktan sonra kalan gelirin beyan edilmesi gerekmektedir.

Enflasyon indirim oranı aşağıdaki formüle göre hesaplanarak Maliye Bakanlığı tarafından duyurulmaktadır.

Enflasyon indirim oranı = Yeniden değerlendirme oranı / DT ve HB ihalelerindeki bileşik ortalama faiz oranı

Yukarıda belirtilen menkul sermaye iratlarının beyanında uygulanan enflasyon indirim oranlarını yıllar itibarıyla gösteren tabloya Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.8 Menkul sermaye iratlarında enflasyon indirim oranı" başlığı altında yer verilmiştir.

Ancak dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen menkul sermaye iratları için enflasyon indirimi uygulaması söz konusu değildir.



2.9.5 Endeksleme uygulaması

Endeksleme yöntemi sadece bazı menkul kıymet alım satım kazançları için geçerli bir uygulamadır. Bu uygulama da, enflasyon indirimi uygulamasında olduğu gibi elde edilen kazancın enflasyon karşısındaki reel değerinin belirlenmesine yöneliktir.

Alım satım kazançlarında endeksleme, menkul kıymetlerin maliyet bedelinin elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere, her ay için enflasyon oranına göre artırılması anlamına gelmektedir. Satış kazancı; satış bedelinden endekslenmiş maliyet bedelinin çıkarılması suretiyle hesaplanmaktadır.

Endekslemede Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından her ay açıklanan üretici fiyat endekslerinin (ÜFE) kullanılması gerekir. Menkul kıymetin endekslenmiş maliyet bedeli aşağıdaki formüle göre hesaplanmaktadır.

$$\text{Endekslenmiş maliyet bedeli} = \frac{\text{Satış tarihinden 1 ay önceki endeks}}{\text{Alış tarihinden 1 ay önceki endeks}} \cdot \text{Maliyet bedeli}$$

2.9.5.1 2006'dan önce ihraç edilen veya alınan menkul kıymetler

Endeksleme yöntemi;

- 1 Ocak 2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan; Devlet tahvili ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetler, eurobonlar ve özel sektör tahvillerinin,
- 1 Ocak 2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan; yabancı hisse senetleri, yurtdışında kurulmuş yatırım fonlara ait katılma belgeleri ve yabancı tahvillerin,

elden çıkarılmasından sağlanan kazançların tespiti sırasında kullanılabilir. Bu endekslemenin yapılabilmesi için endeks farkının % 10'u aşma şartı yoktur. Başka bir deyişle endeks farkı % 10'un altında olsa dahi, alım satım kazancının tespiti sırasında yukarıda sayılan menkul kıymetlerin maliyet bedelleri endekslemeye tabi tutulabilir.

Örnek

Not: Rehberin yayına hazırlandığı tarih itibarıyla 2014 yılı ÜFE değerleri ile 2014 yılındaki kurlar belli olmadığından örnek 2013 değerleri baz alınarak hazırlanmıştır. Endeksleme hesaplamaları 2014 yılında da aynı prensipler çerçevesinde yapılabilecektir.

7 Ekim 2004 tarihinde ihraç edilmiş olan 15 Mart 2015 vadeli eurobondtan 16 Mart 2012'de 500.000 USD nominallik alım yapılmıştır. Bu tahvil için 530.000 USD (kirli fiyat) ödenmiştir. Primli olarak alınmış olan bu kıymetin, satış tarihi itibarıyla alınmayan kuponlara isabet eden prim tutarı dahil maliyeti 511.000 USD olarak hesaplanmıştır. Tahvil 7 Haziran 2013'de 540.000 USD'ye satılmıştır.

Alış tarihindeki (16.03.2012) MB döviz alış kuru 1 USD = 1,7954 TL



Satış tarihindeki (07.06.2013) MB döviz alış kuru 1 USD = 1,8860 TL

Alış tarihinden 1 ay önceki ÜFE (Şubat/2012) 204,86

Satış tarihinden 1 ay önceki ÜFE (Mayıs/2013) 211,35

TL maliyet bedeli (511.000 x 1,7954) 917.449,40 TL

TL satış tutarı (540.000 x 1,8860) 1.018.440,00 TL

Endekslenmiş maliyet bedeli = $\frac{211,35}{204,86} \cdot 917.449,40 = 946.514,35$ TL

Elde edilen alım satım kazancı, satış bedelinden endekslenmiş maliyet bedelinin çıkarılması suretiyle aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

Satış kazancı (1.018.440,00 - 946.514,35) = 71.925,65 TL

Endekslemenin avantajının görülebilmesi açısından, yukarıdaki örnekteki eurobond alım satım kazancının endeksleme uygulanmaksızın hesaplandığını varsayalım. Bu durumda alım satım kazancı, satış bedelinden maliyet bedelinin çıkarılması suretiyle belirlenecekti. Buna göre kazanç (1.018.440,00 - 917.449,40 =) 100.990,60 TL olarak hesaplanacaktı.

2.9.5.2 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren ihraç edilen veya alınan menkul kıymetler

1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilmiş olan eurobondlar ile yine bu tarihten sonra iktisap edilmiş olan; yabancı tahviller, hisseleri BİST'te işlem görmeyen tam mükellef kurumlara ait hisse senetleri ile yabancı hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların tespiti sırasında da bu menkul kıymetlerin maliyet bedeli endekslemeye tabi tutulabilir. Ancak bu endekslemenin yapılabilmesi için alış ve satış tarihleri arasındaki ÜFE farkının % 10'dan fazla olması gerekmektedir.

Endeks farkının % 10'un altında olması durumunda, endeksleme yönteminin kullanılması mümkün olmadığından, kazanç, satış bedelinden maliyet bedeli çıkarılmak suretiyle hesaplanmaktadır.

2.9.6 Menkul kıymet gelir türleri itibarıyla vergilendirme esasları

2.9.6.1 Hisse senedi temettü gelirleri

2.9.6.1.1 Tam mükellef gerçek kişiler



Menkul kıymet gelirleri ile ilgili olarak 2006 yılı başından itibaren yürürlüğe giren ve GVK'nın geçici 67. maddesi hükümleri çerçevesinde sürdürülen vergileme rejimi, hisse senedi kâr paylarını (temettü gelirleri) kapsamamaktadır.

Gerçek kişilerce 2014 yılında elde edilen hisse senedi kâr payları, kârı dağıtan kurum tarafından % 15 oranında stopaja tabi tutularak, stopaj sonrası kalan net tutar hisse senedi sahibine ödenmektedir. Bu stopajın oranı menkul kıymet yatırım ortaklığı (MKYO) ve gayrimenkul yatırım ortaklığı (GYO) hisse senetlerinden elde edilen temettü gelirlerinde % 0 olarak uygulanmaktadır.

Tam mükellef gerçek kişilerin elde ettikleri kâr paylarının yarısı gelir vergisinden istisnadır (GVK md. 22). Kâr payının kalan yarısının varsa üzerinden stopaj yapılmış diğer menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile birlikte toplamının, 2014 yılı için belirlenen beyan sınırını aşması halinde, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Yıllar itibarıyla uygulanan beyan sınırı tutarlarını gösteren tabloya Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.7 Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.

Beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kâr payının dağıtım sırasında yapılan stopajın tamamı mahsup edilebilmektedir. Örneğin sahibi olduğu hisse senetlerinden 2014 yılında brüt (stopaj öncesi) 80.000 TL kâr payı elde eden tam mükellef gerçek kişi, bu tutarın yarısının (40.000 TL) 2014 yılı için belirlenen beyan sınırını aşması nedeniyle, 40.000 TL'yi yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorundadır.

Yukarıda da belirttiğimiz gibi beyan edilecek gelir, kâr payının brüt tutarının yarısı (40.000 TL) olacaktır. Bu tutar üzerinden 2014 yılında geçerli olan gelir vergisi tarifesine göre hesaplanacak gelir vergisinden, kâr payını dağıtan kurum tarafından % 15 oranında (MKYO ve GYO hariç) yapılan gelir vergisi tevkifatının tamamı olan (80.000 x % 15=) 12.000 TL mahsup edilebilecektir.

Ancak GVK'ya eklenen geçici 62. madde hükmü ile yukarıda belirtilen genel kurala bazı istisnalar getirilmiştir. Geçici 62. madde hükmü şöyledir:

"Kurumlar vergisi mükelleflerinin;

- a. 31 Aralık 1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının,
- b. (a) bendi kapsamı dışında kalan ve 31 Aralık 2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarının,
- c. Geçici 61. madde kapsamında tevkifata tâbi tutulmuş kazançlarının (yatırım indirimi istisnası),

dağıtım halinde 94. madde uyarınca tevkifat yapılmaz."



1998 ve önceki hesap dönemlerine ait kurum kazançlarının dağıtılması dolayısıyla gerçek kişilerce elde edilen temettü gelirleri aynı zamanda gelir vergisinden istisna olduğundan beyan da edilmeyecektir.

Diğer taraftan gerçek kişilerce yukarıda (b) ve (c) bentleri kapsamında elde edilen kâr paylarının net tutarına elde edilen kâr payının 1/9'u eklendikten sonra, bulunan tutarın yarısı vergiye tâbi gelir olarak dikkate alınacaktır. Bu gelirler ile ilgili olarak yıllık beyanname verilmesi halinde, beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

2.9.6.1.2 Tam mükellef kurumlar

Tam mükellef kurumlar tarafından, tam mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlar dahil) dağıtılan kâr payları üzerinden stopaj yapılmaz.

Kurumların aynı zamanda, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. (KVK 5/1-a) Söz konusu maddede 6322 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik uyarınca, bu istisna tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları için de geçerlidir. Ancak bunlar dışındaki fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları söz konusu istisnadan yararlanamaz.

Buna göre tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç olmak üzere, fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının kurum kazancına dahil edilmek suretiyle kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendinde sayılan şartlar dahilinde, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları da kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirilmektedir.

2.9.6.1.3 Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar

Kâr dağıtan kurum tarafından, dar mükellef gerçek kişi ve kurumların elde ettiği hisse senedi temettü gelirleri üzerinden % 15 oranında stopaj yapılması gerekmektedir. Ancak yatırımcının mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında imzalanmış olan ÇVÖ anlaşması olması durumunda anlaşma hükümleri de dikkate alınabilecektir.

Girişim sermayesi yatırım ortaklığı, menkul kıymet yatırım ortaklığı ve gayrimenkul yatırım ortaklığı hisse senetlerinden dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından elde edilen temettü gelirlerinde stopaj oranı % 0 olarak uygulanmaktadır.



Stopaj bu yatırımcılar açısından nihai vergi olarak kabul edildiğinden, bu gelirler dolayısıyla beyanname verilmesine gerek yoktur.

2.9.6.2 Hisse senedi alım satım kazançları

2.9.6.2.1 Tam ve dar mükellef gerçek kişiler

Tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından, 1 Ocak 2006 tarihinden sonra iktisap edilmiş ve BİST'te işlem gören;

- Menkul kıymet yatırım ortaklığı hisse senetlerinden 2014 yılında elde edilen alım satım kazançları % 10 oranında stopaja tabidir. Bu hisse senetlerinin 1 yıldan fazla elde tutulduktan sonra satılması durumunda stopaj yapılmaz.

- Diğer hisse senetlerinin satışından 2014 yılında elde edilen alım satım kazançları ise % 0 oranında stopaja tabidir.

Bu mükellefler açısından stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyana da tabi değildir.

Tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından 2014 yılında, banka ve aracı kurum aracılığı olmaksızın satışı yapılan hisse senetlerinden (örneğin borsaya kayıtlı olmayan hisse senetleri) sağlanan alım satım kazançlarının ise Gelir Vergisi Kanunu'nun genel hükümlerine göre beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak bu mükellefler tarafından, tam mükellef kurumlara ait hisse senetlerinin 2 yıldan fazla bir süre elde tutulduktan sonra satışından 2014 yılında sağlanan kazançlar gelir vergisinden istisna olduğundan, bu kazançlar beyan edilmeyecektir.

2.9.6.2.2 Tam mükellef kurumlar

1 Ocak 2006 tarihinden sonra iktisap edilmiş ve BİST'te işlem gören menkul kıymet yatırım ortaklığı hisse senetlerinin;

- Anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler ile yatırım fonları tarafından 2014 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar % 0 oranında stopaja tabidir. Bu kazançların kurumlar vergisi beyanamesine dahil edilmesi gerekmektedir.

- Yukarıda sayılanlar dışında kalan kurumlar (kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflar ile iktisadi işletmeleri, iş ortaklıkları gibi) tarafından 2014 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ise % 10 oranında stopaja tabidir. (1 yıldan fazla elde tutulardan elde edilen kazanç üzerinden stopaj yapılmaz.) Beyanname vermesi gereken mükellefler tarafından bu kazançların kurumlar vergisi beyanamesine dahil edilmesi gerekir. Ödenen stopaj beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

1 Ocak 2006 tarihinden sonra iktisap edilmiş ve BİST'te işlem gören diğer hisse senetlerinin tam mükellef kurumlar tarafından, 2014 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar % 0 oranında stopaja tabidir. Bu kazançların kurumlar vergisi beyanamesine dahil edilmesi gerekmektedir.



Banka ve aracı kurum aracılığı olmaksızın satılan hisse senetlerinden elde edilen alım satım kazançları geçici 67. madde kapsamına girmediğinden stopaja tabi değildir. Tam mükellef kurumlar, 2014 yılında bu hisse senetlerinin satışından elde ettikleri kazançları kurum kazancına dahil etmek suretiyle kurumlar vergisine tabi tutacaklardır. Tevkif suretiyle ödenmiş olan vergilerin bulunması durumunda, bu vergiler beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinde sayılan şartların yerine getirilmesi durumunda, kurumların iştirak hissesi satışından sağladıkları kazancın % 75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirilmektedir.

2.9.6.2.3 Dar mükellef kurumlar

1 Ocak 2006 tarihinden sonra iktisap edilmiş ve BİST'te işlem gören menkul kıymet yatırım ortaklığı hisse senetlerinin;

- Anonim, limited ve eshamlı komandit şirket niteliğindeki yabancı kurumlar, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlara benzer yabancı fonlar, münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler (sınırlı sorumlu ortaklıklar, ülke fonları, kurum ve kuruluş fonları ve yatırım kuruluşları gibi yabancı kurumsal yatırımcıların tümü) tarafından 2014 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar % 0 oranında stopaja tabidir. Bu mükellefler açısından stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirlerin beyan edilme zorunluluğu yoktur.

- Yukarıda sayılanlar dışında kalan dar mükellef kurumlar tarafından, 2014 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ise % 10 oranında stopaja tabidir. (1 yıldan fazla elde tutulardan elde edilen kazanç üzerinden stopaj yapılmaz.) Bu mükellefler açısından stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirlerin beyan edilme zorunluluğu yoktur.

1 Ocak 2006 tarihinden sonra iktisap edilmiş ve BİST'te işlem gören diğer hisse senetlerinin dar mükellef kurumlar tarafından 2014 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar % 0 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

Banka ve aracı kurum aracılığı olmaksızın satılan hisse senetlerinden elde edilen alım satım kazançları geçici 67. madde kapsamına girmediğinden stopaja tabi değildir. Dar mükellef kurumların, 2014 yılında bu hisse senetlerinin satışından elde ettikleri kazançları için kurumlar vergisi beyanname verilmesi gerekir. Kurumlar vergisi sonrası kalan tutar üzerinden ayrıca % 15 oranında gelir vergisi stopajı ödenmesi gerekmektedir. Ancak yatırımcının mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında imzalanmış olan ÇVÖ anlaşması olması durumunda, anlaşma hükümleri de dikkate alınabilecektir.

2.9.6.3 Aracı kuruluş varantlarından elde edilen kazançlar



Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri: III No: 37 sayılı "Aracı Kuruluş Varantlarının Kurul Kaydına Alınmasına ve Alım Satım İşlemlerine İlişkin Esaslar Tebliği"nde, aracı kuruluş varantı (varant);

"Elinde bulunduran kişiye, dayanak varlığı ya da göstergesi önceden belirlenen bir fiyattan belirli bir tarihte veya belirli bir tarihe kadar alma veya satma hakkı veren ve bu hakkın kaydı teslimat ya da nakit uzlaşısı ile kullanıldığı menkul kıymet niteliğindeki sermaye piyasası aracıdır."

şeklinde tanımlanmıştır.

Opsiyon sözleşmesine benzerlik göstermekle birlikte SPK mevzuatında menkul kıymet olarak tanımlanan aracı kuruluş varantlarından sağlanan kazançlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında stopaja tabidir. Dolayısıyla yatırımcıların varantlardan elde ettikleri kazançlar üzerinden, kazancın sağlanmasına aracılık eden banka ve aracı kurumlar tarafından stopaj yapılması gerekmektedir.

BİST'te işlem gören ve dayanak varlığı hisse senedi veya hisse senedi endeksi olan aracı kuruluş varantlarının satışından, tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından 2014 yılında elde edilen kazançlar % 0 oranında stopaja tabidir.

Stopaj tam mükellef kurumlar dışındaki mükellefler açısından nihai vergi olarak kabul edildiğinden, bu kazançlar için ayrıca beyanname verilmesine de gerek yoktur.

Tam mükellef kurumlar tarafından ise söz konusu kazançların kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekmektedir.

2.9.6.4 Devlet tahvili, Hazine bonusu ve özel sektör tahvili faiz gelirleri

2.9.6.4.1 Tam ve dar mükellef gerçek kişiler

1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilmiş olan; Devlet tahvili, Hazine bonusu, Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetler ile Türkiye'de ihraç edilen özel sektör tahvillerinden, tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından 2014 yılında elde edilen faiz gelirleri % 10 oranında stopaja tabidir.

Bu stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez. Ayrıca başka gelirler dolayısıyla beyanname verilmiş olsa dahi, bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

2.9.6.4.2 Tam mükellef kurumlar

Anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler ile yatırım fonlarının; 1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilen Devlet tahvili, Hazine bonusu ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetler ile Türkiye'de ihraç edilen özel sektör tahvillerinden, banka ve aracı kurum aracılığıyla 2014 yılında elde ettikleri faiz gelirleri % 0



oranında stopaja tabidir. Bu gelirlerin kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekmektedir.

Yukarıdakiler dışındaki kurumların (kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflar ile iktisadi işletmeleri, iş ortaklıkları gibi) 2014 yılında söz konusu menkul kıymetlerden elde ettikleri faiz gelirleri ise % 10 oranında stopaja tabidir. Beyanname vermesi gereken mükellefler tarafından bu gelirlerin kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekir. Yıl içerisinde kesinti yolu ile ödenen vergiler beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

Diğer taraftan, banka ve aracı kurum aracılığı olmaksızın 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren Türkiye'de ihraç edilen özel sektör tahvillerinden 2014 yılında elde edilen faiz gelirleri (bankalara, aracı kurumlara ve bunlar aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenenler hariç) üzerinden % 10 oranında stopaj yapılması gerekmektedir. Bu gelirlerin ayrıca kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekir. Yıl içerisinde kesinti yolu ile ödenen vergiler beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

2.9.6.4.3 Dar mükellef kurumlar

- Anonim, limited ve eshamlı komandit şirket niteliğindeki yabancı kurumlar,
- Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlara benzer yabancı fonlar,
- Münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenlerin (sınırlı sorumlu ortaklıklar, ülke fonları, kurum ve kuruluş fonları ve yatırım kuruluşları gibi yabancı kurumsal yatırımcıların tümü),

1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilen Devlet tahvili, Hazine bonusu ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetler ile Türkiye'de ihraç edilen özel sektör tahvillerinden, banka ya da aracı kurum aracılığıyla 2014 yılında elde ettikleri faiz gelirleri % 0 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler için ayrıca beyanname verilmesine gerek yoktur.

Yukarıdakiler dışındaki dar mükellef kurumların 2014 yılında sayılan menkul kıymetlerden elde ettikleri faiz gelirleri ise % 10 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

Diğer taraftan, banka ve aracı kurum aracılığı olmaksızın 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren Türkiye'de ihraç edilen özel sektör tahvillerinden 2014 yılında elde edilen faiz gelirleri üzerinden de % 10 oranında stopaj yapılması gerekmektedir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

2.9.6.5 Devlet tahvili, Hazine bonusu ve özel sektör tahvili alım satım kazançları



2.9.6.5.1 Tam ve dar mükellef gerçek kişiler

1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilmiş olan; Devlet tahvili, Hazine bonusu, Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetler ile Türkiye'de ihraç edilen özel sektör tahvillerinden, tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından 2014 yılında elde edilen alım satım kazançları % 10 oranında stopaja tabidir.

Bu stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu kazançlar beyan edilmez. Ayrıca başka gelir veya kazançlar dolayısıyla beyanname verilmiş olsa dahi, bu kazançlar beyannameye dahil edilmez.

2.9.6.5.2 Tam mükellef kurumlar

Anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler ile yatırım fonlarının; 1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilen Devlet tahvili, Hazine bonusu, Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetler ile Türkiye'de ihraç edilen özel sektör tahvillerinden, banka ve aracı kurum aracılığıyla 2014 yılında elde ettikleri alım satım kazançları % 0 oranında stopaja tabidir. Bu gelirlerin kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekmektedir.

Yukarıdakiler dışındaki kurumların (kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflar ile iktisadi işletmeleri, iş ortaklıkları gibi) 2014 yılında sayılan menkul kıymetlerden elde ettikleri alım satım kazançları ise % 10 oranında stopaja tabidir. Beyanname vermesi gereken mükellefler tarafından bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekir. Yıl içerisinde kesinti yolu ile ödenen vergiler beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

2.9.6.5.3 Dar mükellef kurumlar

- Anonim, limited ve eshamlı komandit şirket niteliğindeki yabancı kurumlar,
- Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlara benzer yabancı fonlar,
- Münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenlerin (sınırlı sorumlu ortaklıklar, ülke fonları, kurum ve kuruluş fonları ve yatırım kuruluşları gibi yabancı kurumsal yatırımcıların tümü),

1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilmiş olan Devlet tahvili, Hazine bonusu, Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetler ile Türkiye'de ihraç edilen özel sektör tahvillerinden 2014 yılında elde ettikleri alım satım kazançları % 0 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.



Yukarıdakiler dışındaki dar mükellef kurumların 2014 yılında sayılan menkul kıymetlerden elde ettikleri alım satım kazançları ise % 10 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

2.9.6.6 Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faiz gelirleri

Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında döviz cinsinden ihraç edilen tahvillerin faiz gelirlerine uygulanan tevkifat oranı tahvilin vadesine göre değişmektedir. Söz konusu tevkifat tam mükelleflerin yanında, dar mükelleflerin faiz gelirlerini de kapsamaktadır. Buna göre;

- Vadesi 1 yıla kadar olan tahvil faizlerinden	% 10
- Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olan tahvil faizlerinden	% 7
- Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olan tahvil faizlerinden	% 3
- Vadesi 5 yıl ve daha uzun olan tahvil faizlerinden	% 0

oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

2.9.6.6.1 Tam mükellef gerçek kişiler

Tam mükellef gerçek kişiler tarafından bu tahvillerden 2014 yılında elde edilen faiz gelirleri vadesine göre yukarıda belirtilen oranlarda stopaja tabidir. Bireysel yatırımcılar tarafından bu menkul kıymetlerden 2014 yılında elde edilen faiz gelirinin beyan sınırını aşması halinde, tamamının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Gelirin beyan sınırının altında kalması durumunda ise beyan edilmesi söz konusu değildir.

Beyan sınırı ile karşılaştırmada yukarıda belirtilen menkul sermaye iratlarının yanı sıra, beyana tabi diğer menkul sermaye iratları ile Türkiye'de tevkifata tabi tutulmuş olmak kaydıyla elde edilen gayrimenkul sermaye iratları toplamının dikkate alınması gerekmektedir.

Yıllar itibarıyla uygulanan beyan sınırı tutarlarını gösteren tabloya Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.7 Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.

Bu gelirin beyan edilmesi durumunda beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilebilecektir.

2.9.6.6.2 Tam mükellef kurumlar

Tam mükellef kurumlar tarafından bu tahvillerden 2014 yılında elde edilen faiz gelirleri, vadesine göre yukarıda belirtilen oranlarda stopaja tabidir. Bu gelirlerin kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekir. Yıl içerisinde kesinti yolu ile ödenen vergiler beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

2.9.6.6.3 Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar



Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından bu tahvillerden 2014 yılında elde edilen faiz gelirleri üzerinden, vadesine göre yukarıda belirtilen oranlarda stopaj yapılır. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

2.9.6.7 Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden sağlanan alım satım kazançları

2.9.6.7.1 Tam mükellef gerçek kişiler

Bu tahvillerin 2014 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar geçici 67. maddenin kapsamına girmemektedir. Dolayısıyla bu gelirler üzerinden Türkiye'de stopaj yapılmaz.

Tam mükellef gerçek kişilerin 1 Ocak 2006 tarihinden sonra aldıkları söz konusu tahvilleri 2014 yılında satmaları durumunda, kazancın Türk Lirası bazında hesaplanması gerekir. Bu kazancın hesaplanması sırasında endeksleme yönteminin kullanılabilmesi için ise ÜFE farkının % 10'un üzerinde olması şartı vardır. Bu durumda satış kazancı, satış bedelinden endekslenmiş maliyet bedelinin çıkarılması şeklinde hesaplanacaktır.

Alış ve satış tarihleri arasındaki ÜFE farkının % 10'un altında kalması durumunda ise satış kazancının, satış bedelinden maliyet bedelinin çıkarılması suretiyle hesaplanması gerekmektedir.

Yukarıda belirtildiği şekilde hesaplanan kazanç için herhangi bir istisna söz konusu olmadığından, tam mükellef gerçek kişiler tarafından elde edilen kazancın tamamının beyan edilmesi gerekir.

2.9.6.7.2 Tam mükellef kurumlar

Bu tahvillerin 2014 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar geçici 67. maddenin kapsamına girmediğinden stopaj yapılmamaktadır. Söz konusu kazançların kurum kazancına dahil edilmesi ve kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

2.9.6.7.3 Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar

Tam mükellef kurumların yurt dışında ihraç ettikleri tahvillerin satışından dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından sağlanan kazançlar stopaja tabi değildir. Ayrıca bu kazançlar beyan da edilmezler.

2.9.6.8 Eurobond faiz gelirleri

Eurobond, Hazine Müsteşarlığı tarafından uzun vadeli ve kuponlu olarak, yabancı para cinsinden yurt dışı piyasalarda ihraç edilen borçlanma aracıdır. İhraç tarihine bakılmaksızın bu kıymetlerden elde edilen faiz gelirleri % 0 (sıfır) oranında tevkifata tabidir.

Döviz cinsinden ihraç edilmiş olmaları sebebiyle, tam mükellef gerçek kişiler tarafından bu gelirler için enflasyon indirimi uygulanamaz. Bu kıymetlerin itfası sırasında oluşan anapara kur farkları gelir sayılmaz.



Tam mükellef gerçek kişiler tarafından 2014 yılında döviz cinsinden elde edilen kupon faizinin öncelikle, kupon tarihindeki Merkez Bankası döviz alış kuru kullanılarak TL karşılığının hesaplanması gerekmektedir. Bu şekilde hesaplanan eurobond faiz gelirlerinin, bu yıl için belirlenen beyan sınırını aşması durumunda, tamamının beyan edilmesi gerekmektedir. Yıllar itibarıyla uygulanan beyan sınırı tutarlarını gösteren tabloya Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.7 Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.

Tam mükellef kurumların eurobondlardan elde ettikleri faiz gelirlerini ise tutarı ne olursa kurum kazancına dahil etmek suretiyle kurumlar vergisine tabi tutmaları gerekmektedir.

Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından sözü geçen menkul kıymetlerden elde edilen faiz gelirleri beyana ve vergiye tabi değildir.

2.9.6.9 Eurobond alım satım kazançları

Eurobondların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar geçici 67. maddenin kapsamına girmemektedir. Bu gelirler üzerinden stopaj yapılmaz.

Tam mükellef gerçek kişiler tarafından eurobondlardan 2014 yılında elde edilen alım satım kazançlarının Türk Lirası bazında hesaplanması gerekmektedir. Kazancın hesaplanması sırasında endeksleme yöntemi kullanılabilir. Ancak 1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilen eurobondlardan sağlanan kazancın hesaplanması sırasında endeksleme yönteminin kullanılabilmesi için ÜFE farkının % 10'un üzerinde olma şartı bulunmaktadır.

Ayrıca 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren ihraç edilen eurobondlardan tam mükellef gerçek kişiler tarafından elde edilen kazançlar için herhangi bir istisna söz konusu olmadığından, kazancın tutarı ne olursa olsun beyan edilmesi gerekmektedir.

Bu tarihten önce ihraç edilen eurobondlardan 2014 yılında sağlanan kazançların ise belli bir tutarı gelir vergisinden istisna olarak değerlendirilmektedir. Yıllar itibarıyla uygulanan istisna tutarlarını gösteren tabloya, Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.10 Menkul kıymet alım satım kazançlarında istisna tutarı" başlığı altında yer verilmiştir. Bu istisna tutarını aşan bir kazanç elde edilmesi durumunda sadece aşan kısmın beyan edilmesi gerekmektedir.

Eurobondun ihraç tarihine ve elde edilen kazancın tutarına bakılmaksızın, tam mükellef kurumların, bu menkul kıymetlerden sağladıkları kazançları kurum kazancına dahil etmek suretiyle kurumlar vergisine tabi tutmaları gerekmektedir.

Dar mükellef gerçek kişi ve kurumların eurobond satışından sağladıkları kazançlar ise beyana ve vergiye tabi değildir.

2.9.6.10 Yabancı ülke tahvillerinden elde edilen faiz gelirleri

Tam mükellef gerçek kişilerin, yabancı ülke hazineleri veya yurt dışındaki şirketler tarafından ihraç edilen tahvillerden 2014 yılında elde ettikleri faiz gelirleri geçici 67. maddenin



kapsamına girmemektedir. Dolayısıyla ihraç tarihi ne olursa olsun, bu menkul kıymetlerden sağlanan faiz gelirleri üzerinden stopaj yapılmamaktadır.

Elde edilen faiz gelirinin 2014 yılı için belirlenen beyan sınırını aşması durumunda, tamamını yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Yıllar itibarıyla uygulanan beyan sınırı tutarlarını gösteren tabloya Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.9 Tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.

Tam mükellef kurumların ise bu gelirleri, tutarı ne olursa olsun kurum kazancına dahil etmek suretiyle kurumlar vergisine tabi tutmaları gerekmektedir.

2.9.6.11 Yabancı ülke tahvillerinden sağlanan alım satım kazançları

Yabancı ülke hazineleri ya da yabancı kurumlarca yurt dışında ihraç edilen tahvillerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar geçici 67. maddenin kapsamına girmemektedir. Dolayısıyla bu gelirler üzerinden stopaj yapılmaz.

Tam mükellef gerçek kişiler tarafından 1 Ocak 2006 tarihinden önce satın alınan bu tahvillerin 2014 yılında elden çıkarılmasından sağlanan alım satım kazançlarının, satış bedelinin Türk Lirası karşılığında, alış bedelinin Türk Lirası karşılığının düşülmesi suretiyle hesaplanması gerekir. Kazancın hesaplanması sırasında endeksleme yöntemi de kullanılabilir.

Söz konusu tahvillerden 2014 yılında elde edilen alım satım kazançlarının belli bir tutarı gelir vergisinden istisna olarak değerlendirilmektedir. Yıllar itibarıyla uygulanan istisna tutarlarını gösteren tabloya, Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.10 Menkul kıymet alım satım kazançlarında istisna tutarı" başlığı altında yer verilmiştir. Bu istisna tutarı aşan bir kazanç elde edilmesi durumunda sadece aşan kısmın beyan edilmesi gerekmektedir.

1 Ocak 2006 tarihinden sonra satın alınan yabancı tahvillerin 2014 yılında elden çıkarılmasından sağlanan alım satım kazancının da Türk Lirası bazında hesaplanması gerekmektedir. Kazancın hesaplanması sırasında endeksleme yöntemi de kullanılabilir. Ancak bunun için ÜFE farkının % 10'un üzerinde olma şartı bulunmaktadır.

Tam mükellef gerçek kişiler tarafından elde edilen ve yukarıda belirtildiği şekilde hesaplanan kazançlar için herhangi bir istisna tutar söz konusu değildir. Kazancın tamamının beyan edilmesi gerekmektedir.

Tam mükellef kurumların ise yabancı ülke hazineleri ya da yabancı kurumlarca yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde ettikleri kazançları, kurum kazancına dahil etmek suretiyle kurumlar vergisine tabi tutmaları gerekmektedir.

2.9.6.12 Repo gelirleri, mevduat faizleri ve katılım bankalarınca ödenen kâr payları



GVK'nın geçici 67. maddesinin 4 numaralı fıkrası uyarınca, tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların 2014 yılında elde ettikleri repo gelirleri üzerinden % 15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Mevduat hesaplarına yürütülen faizler ile katılım bankalarının katılma hesaplarına ödenen kâr paylarından yapılması gereken tevkifatın oranı ise vadeye ve mevduatın türüne (Döviz veya TL) göre değişiklik arz etmektedir.

Buna göre, bankalararası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralara yürütülen faizler hariç olmak üzere;

a. Döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizler ile katılım bankalarının döviz katılma hesaplarına ödenen kâr paylarından;

Vadesiz ve ihbarlı hesaplar ile 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda	% 18
1 yıla kadar (1 yıl dahil) vadeli hesaplarda	% 15
1 yıldan uzun vadeli hesaplarda	% 13

b. Mevduat faizlerinden;

Vadesiz ve ihbarlı hesaplar ile 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda	% 15
1 yıla kadar (1 yıl dahil) vadeli hesaplarda	% 12
1 yıldan uzun vadeli hesaplarda	% 10

c. Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları üzerinden;

Vadesiz ve ihbarlı ve özel cari hesaplar ile 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda	% 15
1 yıla kadar (1 yıl dahil) vadeli hesaplarda	% 12
1 yıldan uzun vadeli hesaplarda	% 10

oranında tevkifat yapılmaktadır.

Yukarıdaki tevkifat oranları 2 Ocak 2013 tarihinden itibaren vadesiz ve özel cari hesaplara ödenen faizler ve kâr payları ile söz konusu tarihten itibaren açılan veya vadesi yenilenen vadeli hesaplara ödenen faizler ve kâr payları için uygulanmaktadır.

Bu şekilde tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; repo gelirleri, mevduat faizleri ve katılma hesaplarına ödenen kâr paylarının, elde eden dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar ile tam mükellef gerçek kişiler tarafından ayrıca beyan edilmesi söz konusu değildir. Başka gelirler dolayısıyla beyanname verilmiş olsa dahi, bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.



Tam mükellef kurumların ise bu gelirleri kurum kazancına dahil etmek suretiyle kurumlar vergisine tabi tutmaları gerekmektedir. Tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

2.9.6.13 Yurt dışındaki bankalardaki mevduat hesaplarından elde edilen faizler

Tam mükellef gerçek kişilerin, yurt dışı bankalarda ya da Türkiye'deki bankaların yurtdışındaki şubelerinde açtırdıkları mevduat hesaplarından 2014 yılında elde ettikleri faiz gelirlerinin, bu yıl için belirlenen beyan sınırını aşması durumunda, tamamının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Yıllar itibarıyla uygulanan beyan sınırı tutarlarını gösteren tabloya Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.9 Tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.

Tam mükellef kurumların ise bu gelirlerini, tutarı ne olursa olsun kurum kazancına dahil etmek suretiyle kurumlar vergisine tabi tutmaları gerekmektedir.

2.9.6.14 Menkul kıymet yatırım fonlarından elde edilen gelirler

2.9.6.14.1 Tam ve dar mükellef gerçek kişiler

Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan menkul kıymet yatırım fonlarının (MKYF) katılma belgelerinin elden çıkarılmasından (fona iadesi) elde edilen gelirler "menkul sermaye iradı" olarak kabul edilmektedir.

Sürekli olarak portföyünün en az % 51'i BİST'te işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının katılma belgelerinin, tam mükellef gerçek kişiler tarafından bir yıldan fazla süreyle elde tutulduktan sonra satılmasından sağlanan kazançlar tevkifat uygulaması kapsamı dışında tutulmuştur. Bu kazançların beyan edilmesi de söz konusu değildir.

Aylık ağırlıklı ortalama bazda portföylerinin en az % 75'i BİST'te işlem gören hisse senetlerinden (MKYO hisse senetleri hariç) oluşan hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinden elde edilen kazançlar üzerinden yapılacak stopajın oranı ise % 0 (sıfır) olarak belirlenmiştir.

Tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından yukarıda belirtilen fonlar dışındaki menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinden 2014 yılında elde edilen gelirler % 10 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olduğundan, söz konusu kazançlar için ayrıca beyanname verilmesine gerek yoktur.

2.9.6.14.2 Tam mükellef kurumlar

Aylık ağırlıklı ortalama bazda portföylerinin en az % 75'i BİST'te işlem gören hisse senetlerinden (MKYO hisse senetleri hariç) oluşan hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinden elde edilen kazançlar üzerinden yapılacak stopajın oranı tüm mükellefler için % 0 (sıfır) olarak belirlenmiştir.



Anonim, limited ve eshamlı komandit şirketlerin gerek hisse senedi yoğun fon katılma belgeleri, gerek diğer menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinden 2014 yılında elde ettikleri kazançlar üzerinden % 0 oranında stopaj yapılmaktadır. Bu gelirlerin tam mükellef kurumlar tarafından kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekmektedir.

Yukarıdakiler dışındaki kurumların (kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflar ile iktisadi işletmeleri, iş ortaklıkları gibi) hisse senedi yoğun fon katılma belgelerinden elde edilenler hariç olmak üzere, diğer menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinden 2014 yılında elde ettikleri kazançlar % 10 oranında stopaja tabidir.

Ancak sürekli olarak portföyünün en az % 51'i BİST'te işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının katılma belgelerinin, tam mükellef kurumlar tarafından bir yıldan fazla süreyle elde tutulduktan sonra satılmasından sağlanan kazançlar, tevkifat uygulaması kapsamı dışında tutulmuştur.

Tevkifata tabi olsun veya olmasın bu gelirlerin kurumlar vergisi beyannamesi veren kurumlar tarafından beyannameye dahil edilmesi gerekir. Yıl içerisinde kesinti yolu ile ödenen vergiler varsa, beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

2.9.6.14.3 Dar mükellef kurumlar

Hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinden elde edilen kazançlar üzerinden yapılacak stopajın oranı tüm mükellefler için % 0 (sıfır) olarak belirlenmiştir. Buna göre;

- Anonim, limited ve eshamlı komandit şirket niteliğindeki yabancı kurumlar,
- Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlara benzer yabancı fonlar,
- Münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenlerin (sınırlı sorumlu ortaklıklar, ülke fonları, kurum ve kuruluş fonları ve yatırım kuruluşları gibi yabancı kurumsal yatırımcıların tümü)

gerek hisse senedi yoğun fon katılma belgeleri, gerek diğer menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinden 2014 yılında elde ettikleri kazançlar % 0 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

Yukarıdakiler dışındaki dar mükellef kurumların 2014 yılında hisse senedi yoğun fon katılma belgelerinden elde edilenler hariç olmak üzere, diğer menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinden elde ettikleri kazançlar ise % 10 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu kazançlar beyan edilmez.

Diğer taraftan sürekli olarak portföyünün en az % 51'i BİST'te işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının katılma belgelerinin, söz konusu kurumlar tarafından bir yıldan fazla



süreyle elde tutulduktan sonra satılmasından sağlanan kazançlar, tevkifat uygulaması kapsamı dışında tutulmuştur. Bu gelirlerin beyan edilmesi de söz konusu değildir.

2.9.6.15 Kira sertifikalarından elde edilen kâr payı gelirleri (Türkiye'de ihraç)

Sermaye Piyasası Kurulu'nun, 7 Haziran 2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Seri: III No: 61.1 sayılı "Kira Sertifikaları Tebliği"nde, kira sertifikası ihracı ile fon temin edilebilmesine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Sözü geçen Tebliğ'de;

- Kira sertifikası, her türlü varlık ve hakkın finansmanını sağlamak amacıyla varlık kiralama şirketi (VKŞ) tarafından ihraç edilen ve sahiplerinin bu varlık veya haktan elde edilen gelirlerden payları oranında hak sahibi olmalarını sağlayan menkul kıymet,
- Varlık kiralama şirketi ise münhasıran kira sertifikası ihraç etmek üzere anonim şirket şeklinde kurulmuş olan sermaye piyasası kurumu,

olarak tanımlanmıştır.

Kira sukuku olarak da adlandırılan kira sertifikası niteliği itibarıyla tahvil ve bonolara benzetmekle birlikte, özünde bağlı olduğu varlığın getirisini yatırımcısına yansıtan bir menkul kıymettir.

2.9.6.15.1 Tam ve dar mükellef gerçek kişiler

Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından Türkiye'de ihraç edilen kira sertifikalarından tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından 2014 yılında elde edilen gelirler % 10 oranında stopaja tabidir. Bu stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler için ayrıca beyanname verilmesine gerek yoktur.

2.9.6.15.2 Tam mükellef kurumlar

Anonim, limited ve eshamlı komandit şirketlerin, kira sertifikalarından 2014 yılında elde ettikleri gelirler % 0 oranında stopaja tabidir. Bu gelirlerin kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekmektedir.

Yukarıdakiler dışındaki kurumların (kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflar ile iktisadi işletmeleri, iş ortaklıkları gibi) 2014 yılında kira sertifikalarından elde ettikleri gelirler ise % 10 oranında stopaja tabidir. Beyanname vermesi gereken mükellefler tarafından bu gelirlerin kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekir. Yıl içerisinde kesinti yolu ile ödenen vergiler beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

2.9.6.15.3 Dar mükellef kurumlar

- Anonim, limited ve eshamlı komandit şirket niteliğindeki yabancı kurumlar,



- Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlara benzer yabancı fonlar,
- Münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenlerin (sınırlı sorumlu ortaklıklar, ülke fonları, kurum ve kuruluş fonları ve yatırım kuruluşları gibi yabancı kurumsal yatırımcıların tümü),

kira sertifikalarından 2014 yılında elde ettikleri kâr payı gelirleri % 0 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

Yukarıdakiler dışındaki dar mükellef kurumların 2014 yılında kira sertifikalarından elde ettikleri kâr payı gelirleri ise % 10 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler için ayrıca beyanname verilmesine gerek yoktur.

2.9.6.16 Kira sertifikalarından elde edilen kâr payı gelirleri (Yurt dışında ihraç)

Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirler üzerinden, kira sertifikasının vadesine göre aşağıdaki oranlarda tevkifat yapılması gerekmektedir:

- Vadesi 1 yıla kadar olanlardan sağlanan gelirlerden % 10,
- Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlardan sağlanan gelirlerden % 7,
- Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olanlardan sağlanan gelirlerden % 3,
- Vadesi 5 yıl ve daha uzun olanlardan sağlanan gelirlerden % 0.

Diğer taraftan 4749 sayılı "Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun" uyarınca Hazine Müsteşarlığı tarafından kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından da kira sertifikası ihraç edilmesi mümkündür. Nitekim Hazine Müsteşarlığı Varlık Kiralama A.Ş. tarafından ilk olarak 3 Ekim 2012 tarihinde bankalara doğrudan satış yöntemi ile TL cinsi kira sertifikası ihraç edilmiştir. Bu menkul kıymetlerden elde edilen kâr payı gelirleri de stopaja tabidir. Ancak bu stopajın oranı % 0 (sıfır) olarak belirlenmiştir.

2.9.6.16.1 Tam mükellef gerçek kişiler

Tam mükellef varlık kiralama şirketleri veya Hazine Müsteşarlığı Varlık Kiralama A.Ş. tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından 2014 yılında elde edilen kâr payı gelirleri yukarıda belirtilen oranlarda stopaja tabidir.

Tam mükellef gerçek kişiler tarafından gerek Hazine Müsteşarlığı Varlık Kiralama A.Ş. gerekse tam mükellef varlık kiralama şirketlerince yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından 2014 yılında elde edilen kâr payı gelirlerinin beyan sınırını aşması halinde, tamamının yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Gelirin beyan sınırının altında kalması durumunda ise beyan edilmesi söz konusu olmayacaktır.



Yıllar itibarıyla uygulanan beyan sınırı tutarlarını gösteren tabloya Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.7 Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.

Beyan sınırı ile karşılaştırmada yukarıda belirtilen menkul sermaye iratlarının yanı sıra, beyana tabi diğer menkul sermaye iratları ile Türkiye'de tevkifata tabi tutulmuş olmak kaydıyla elde edilen gayrimenkul sermaye iratları toplamının dikkate alınması gerekmektedir.

Bu menkul kıymetlerin itfasında oluşan anapara kur farkı veya endeks farkı da gelir sayılmaz.

Kâr payı gelirin beyan edilmesi durumunda beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilebilecektir.

2.9.6.16.2 Tam mükellef kurumlar

Tam mükellef varlık kiralama şirketleri veya Hazine Müsteşarlığı Varlık Kiralama A.Ş. tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından tam mükellef kurumlarca 2014 yılında elde edilen kâr payı gelirleri, yukarıda belirtilen oranlarda stopaja tabidir. Bu gelirlerin kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekir. Tevkif suretiyle ödenen vergiler varsa beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

2.9.6.17 Vadeli işlem ve opsiyon işlemlerinden sağlanan kazançlar

2.9.6.17.1 Tam ve dar mükellef gerçek kişiler

Tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından, Borsa İstanbul Vadeli İşlem ve Opsiyon Piyasasında (VİOP) veya VİOP dışında banka ve aracı kurum aracılığıyla gerçekleştirilen; hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden 2014 yılında sağlanan kazançlar % 0 oranında stopaja tabidir.

Yukarıda belirtilenler dışındaki kıymetlere dayalı kontratlardan 2014 yılında sağlanan kazançlara ise % 10 oranında tevkifat uygulanmaktadır.

Tam ve dar mükellef gerçek kişiler açısından stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu kazançlar beyan edilmez.

2.9.6.17.2 Tam mükellef kurumlar

Borsa İstanbul Vadeli İşlem ve Opsiyon Piyasasında (VİOP);

- Anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler ile menkul kıymet yatırım fonları tarafından gerçekleştirilen işlemlerden 2014 yılında sağlanan kazançlar % 0 oranında stopaja tabidir. Bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekmektedir.

- Yukarıdakiler dışındaki kurumlar (kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflar ile iktisadi işletmeleri, iş ortaklıkları gibi) tarafından 2014 yılında; hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı kontratlardan sağlanan kazançlar üzerinden % 0, diğer



kontratlardan sağlanan kazançlar üzerinden ise % 10 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Beyanname vermesi gereken kurumlar tarafından, bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekir. Yıl içerisinde kesinti yolu ile ödenen vergiler varsa beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

Diğer taraftan VİOP dışında gerçekleştirilen işlemlerden, yukarıdaki ayırım yapılmaksızın, tüm tam mükellef kurumlar tarafından sağlanan kazançlar tevkifat kapsamı dışındadır. Bu kazançların, beyanname vermesi gereken kurumlar tarafından kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekmektedir.

2.9.6.17.3 Dar mükellef kurumlar

VİOP'ta veya VİOP dışında banka ve aracı kurum aracılığıyla;

- Anonim, limited ve eshamlı komandit şirket niteliğindeki yabancı kurumlar,
- Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlara benzer yabancı fonlar,
- Münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenlerin (sınırlı sorumlu ortaklıklar, ülke fonları, kurum ve kuruluş fonları ve yatırım kuruluşları gibi yabancı kurumsal yatırımcıların tümü),

2014 yılında elde ettikleri vadeli işlem ve opsiyon kazançları % 0 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu kazançlar beyan edilmez.

Yukarıdakiler dışındaki dar mükellef kurumların, hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı konratlardan 2014 yılında elde ettikleri kazançlar üzerinden % 0, diğer konratlardan elde ettikleri kazançlar üzerinden ise % 10 oranında stopaj yapılması gerekmektedir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

2.10 Beyan esası

Gelir vergisi esas itibarıyla, mükelleflerin, Kanun'un 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarından bir yıllık dönem içinde elde ettikleri gelirler üzerinden alınır. Ancak bazı hallerde, gelirin niteliğine ve tutarına bağlı olarak yıllık beyanname verilmemektedir. Bu gibi durumlarda, eğer söz konusu gelir stopaja tabi tutulmuş ise bu stopaj, nihai vergi haline dönüşmektedir.

2.10.1 Beyanname verilmeyecek haller



Tam mükellefiyet esasında vergilendirilen gerçek kişilerin, 2014 yılında elde ettikleri, aşağıda sayılan gelirleri beyan edilmeyecek, başka gelirleri için beyanname verilse dahi, bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

2.10.1.1 Tam mükellefiyette

- a. Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar,
- b. Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları (sigorta şirketleri ve bireysel emeklilik şirketlerince sigortalı veya bireysel emeklilik katılımcılarına ödenen irat tutarları),
- c. Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,
- d. Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler,
- e. Birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 2014 yılı için belirlenen beyan sınırını aşmayan, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri, (Yıllar itibarıyla uygulanan beyan sınırı tutarlarını gösteren tabloya Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.7 Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.)
- f. Vergiye tabi gelir toplamının (yukarıda belirtilenler hariç), 2014 yılı için belirlenen beyan sınırını aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları, (Yıllar itibarıyla uygulanan beyan sınırı tutarlarını gösteren tabloya Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.7 Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.)
- g. 2014 yılında elde edilen ve toplamı 2014 yılı için belirlenen beyan sınırını aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları. (Yıllar itibarıyla uygulanan beyan sınırı tutarlarını gösteren tabloya Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.9 Tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.)

2.10.1.2 Dar mükellefiyette

Tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar.

2.10.2 Yıllık gelir vergisi beyannamesinde yapılabilecek indirimler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinde, gelir vergisi matrahının tespitinde, yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden bazı indirimlerin yapılabilmesine izin verilmiştir. Bu indirim hakkından, 2014 yılına ilişkin beyan edilen gelir ve kazancın türüne bakılmaksızın, gelir vergisi beyannamesi veren tüm mükellefler yararlanabilmektedirler. Söz konusu indirimlerin bazıları aşağıda yer almaktadır:



a. Beyan edilen gelirin % 15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin % 50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri. Ancak bu primlerin indirim olarak dikkate alınabilmesi için bazı koşullar mevcuttur. Bunlar:

- Sigortanın Türkiye'de kurulu ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması,
- Prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması,
- Ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunmasıdır. (Eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir.)

b. Beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları,

c. Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar,

d. Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynı bağış ve yardımların tamamı,

e. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı,

f. Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığıyla makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı,

g. İktisadi işletmeleri hariç Türkiye Kızılay Derneği'ne ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı,

h. Vergi Usul Kanunu'nun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin % 10'unu aşmayan kısmı,

i. Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık,



mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın % 50'si, (Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şartı bulunmaktadır.)

j. 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanun'a göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının yüzde 100'ü oranında korumalı işyeri indirimi (yürürlük 19 Şubat 2014).

Ancak bu indirimin, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanabilmesi mümkündür. Ayrıca yıllık olarak indirilecek tutar da, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının yüzde 150'sini aşamayacaktır.

5378 sayılı Kanun'da korumalı işyeri, normal işgücü piyasasına kazandırılmaları güç olan engelliler için meslekî rehabilitasyon ve istihdam oluşturmak amacıyla Devlet tarafından teknik ve malî yönden desteklenen ve çalışma ortamı özel olarak düzenlenmiş olan işyeri olarak tanımlanmaktadır. Korumalı işyerinde istihdam edilebilmek için;

- En az yüzde 40 oranında zihinsel veya ruhsal engelli olmak,
- Türkiye İş Kurumuna kayıtlı olmak,
- 15 yaşını bitirmiş olmak,

gerekmektedir.

Korumalı işyeri statüsünün kazanılabilmesi için işyerinde, yukarıda belirtilen niteliklere sahip en az sekiz engelli bireyin istihdam edilmesi ve bu işyerlerinde çalışacak engelli bireylerin sayısının toplam işçi sayısına oranının yüzde 75'ten az olmaması şartları bulunmaktadır. Bu şartları sağlayan işyerinin işvereni, Aile ve Sosyal Politikalar İl Müdürlüğüne başvuruda bulunabilmektedir. İlgili komisyon tarafından yapılan değerlendirme sonucunda uygun görülen işyerlerine Valilikçe, Korumalı İşyeri Statüsü Belgesi verilmektedir.

2.10.3 Yıllık beyannamenin verileceği yer

Yıllık gelir vergisi beyannamesi, prensip olarak mükellefin ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesine verilir. Ancak işyerleri, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen illerde bulunan mükellefler beyannamelerini işyerlerinin bulunduğu yer vergi dairesine vermek zorundadır. Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen iller arasında İstanbul, Ankara, İzmir, Bursa, Adana gibi birçok büyük ilimiz bulunmaktadır.

2.10.4 Beyannamenin verilme şekli

Ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri hiçbir hadle sınırlı kalmaksızın 2014 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar.



Diğer gelirler dolayısıyla beyanname vermesi gereken mükellefler ise beyannamelerini elden verebilecekleri gibi, isterlerse posta ile de göndermeleri mümkündür. Beyannamenin taahhütlü posta ile gönderilmesi halinde, beyanname verme tarihi olarak, beyannamenin postaya verildiği tarih kabul edilmektedir. Beyannamenin adi posta ile gönderilmesi halinde ise beyannamenin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih, beyannamenin verilme tarihi olarak kabul edilecektir.

Beyana tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olan mükellefler ise "Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi"ni kullanarak da beyannamelerini verebilmektedirler. Bu sisteme vergi dairesinden alınacak olan şifre ile veya kendileri için hazırlanmış güvenlik sorularını cevaplayarak giriş yapılabilmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığınca üçüncü taraflardan elde edilen bilgiler ve diğer bilgiler kullanılarak hazırlanan ve sistemde onaya sunulan bu beyannameler, mükellefler tarafından kontrol edilecek; eksiklik, hata veya yanlışlıkların bulunması halinde düzeltilerek onaylanacaktır. Önceden hazırlanmış kira beyannamesinin mükellef tarafından elektronik ortamda onaylanması ile beraber, vergiye ilişkin tahakkuk işlemleri otomatik olarak gerçekleştirilecek ve tahakkuk fişi aynı anda elektronik ortamda mükellefe iletilecektir.

"Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi"ne <https://intvd.gib.gov.tr/kirabeyan/> adresinden ulaşılabilir.

2.10.5 Yıllık beyannamenin verilme zamanı ve ödeme süreleri

Gerçek kişiler tarafından 2014 yılında elde edilen gelirler üzerinden hesaplanan vergiler aşağıdaki tabloda yer alan tarihlerde beyan edilip ödenecektir.

Mükellef	Beyan	Ödeme
Geliri sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan oluşanlar	25 Şubat 2015	2015 yılının Şubat ve Haziran ayları (2 taksit)
Gerçek usulde vergilendirilen mükellefler	25 Mart 2015	2015 yılının Mart ve Temmuz ayları (2 taksit)

2.11 2013 yılında elde edilen gelirlerinin beyanı ve vergilendirilmesine ilişkin örnekler (Tam mükellef gerçek kişiler için)

Örneklerde kullanılacak olan ve 2013 yılında elde edilen ücret dışı gelirlere uygulanan gelir vergisi tarifesi aşağıdaki gibidir:

Gelir dilimi	Vergi oranı
10.700 TL'ye kadar	% 15
26.000 TL'nin 10.700 TL'si için 1.605 TL, fazlası	% 20
60.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL, fazlası	% 27



60.000 TL'den fazlasının 60.000 TL'si için 13.845 TL, fazlası	% 35
---	------

Örnek 1

(A) A.Ş. 2012 takvim yılına ilişkin olarak Ticaret Kanunu uyarınca ayrılması gereken yedek akçeler ayrıldıktan sonra kalan kârın tamamının ortaklara dağıtılmasına karar vermiş ve söz konusu temettü ortaklara, 31 Mart 2013 tarihinde ödenmiştir.

Bu kâr dağıtımından, (A) A.Ş.'nin gerçek kişi ortağı olan Bayan (B)'nin hissesine 62.000 TL brüt temettü düşmüştür. Bu tutar üzerinden (A) A.Ş. tarafından % 15 oranında 9.300 TL tevkifat yapılmış olup, tevkifat sonrası kalan 52.700 TL tutarındaki net kâr payı (B)'nin banka hesabına yatırılmıştır. Bayan (B)'nin beyana tabi başka geliri bulunmamaktadır.

Brüt temettü geliri	62.000 TL
İstisna tutar (62.000 / 2) (-)	31.000 TL
İstisna sonrası kalan temettü*	31.000 TL
Gelir vergisi matrahı	31.000 TL
Hesaplanan gelir vergisi	
26.000 TL için 4.665 TL	6.015 TL
(31.000 - 26.000) x % 27 = 1.350 TL	
Mahsup edilecek stopaj (-)	9.300 TL
Ödenecek gelir vergisi (6.015 - 9.300)	0 TL
İade alınacak gelir vergisi (9.300 - 6.015)	3.285 TL

* İstisna sonrası kalan 31.000 TL, 26.000 TL'lik beyan sınırını aştığından, 31.000 TL'nin tamamının beyan edilmesi gerekmektedir. (Yıllar itibarıyla uygulanan beyan sınırı tutarlarını gösteren tabloya Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.7 Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.)

Örnek 2

(C)'nin 2013 yılında elde ettiği gelirler aşağıdaki gibidir.

Mevduat faizi (Stopajlı)	30.000 TL
Repo (Stopajlı)	20.000 TL
Hisse senedi alım-satım kazancı	53.000 TL
(Aracı kurum tarafından % 0 oranında stopaj yapılmıştır)	
Devlet tahvili kupon faiz geliri	60.000 TL
(Aracı kurum tarafından % 10 oranında stopaj yapılmıştır)	



- (C)'nin repo ve mevduat faiz gelirleri, GVK'nın geçici 67. maddesinin 4. fıkrası hükümlerine göre stopaja tabi tutulduğundan beyan edilmeyecektir.
- Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi uyarınca 1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilen Devlet tahvillerinden tam mükellef gerçek kişilerce elde edilen gelirler üzerinden, banka ve aracı kurumlar tarafından % 10 oranında stopaj yapılması gerekmektedir. Stopaj yoluyla vergilendirilen bu gelirler için gelir vergisi beyannamesi verilmesine gerek yoktur. Başka gelirler nedeniyle beyanname verilmiş olsa dahi bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.
- Aynı şekilde BİST'te gerçekleştirilen hisse senedi satışından sağlanan kazançlar geçici 67. maddenin 1. fıkrası kapsamında stopaja tabidir. Bu stopajın oranı BKK ile % 0 (yatırım ortaklığı hisse senetlerinde % 10) olarak belirlenmiştir. Stopaj yoluyla vergilendirilen bu kazançlar için gelir vergisi beyannamesi verilmesine gerek yoktur.

Buna göre mükellef (C) tarafından yukarıdaki gelir ve kazançlar dolayısıyla gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.

Örnek 3

(D)'nin 2013 yılında elde ettiği gelirler aşağıdaki gibidir.

Tek işverenden ücret geliri (Stopaja tabi tutulmuş)	36.000 TL
Mevduat faizi (Stopajlı)	11.000 TL
Brüt kâr payı (Stopajlı)	30.000 TL

- 2013 yılında tek işverenden elde edilen ve stopaj yoluyla vergilendirilmiş olan ücretler ile GVK geçici 67. madde kapsamında yine stopaj suretiyle vergilendirilmiş mevduat faizleri, tutarı ne olursa olsun yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir.
- (D) tarafından elde edilen brüt kâr payı tutarının yarısı olan 15.000 TL, 26.000 TL'lik beyan sınırının altında kaldığından bu gelir de beyan edilmeyecektir.

Buna göre (D) yukarıdaki gelir ve kazançları için gelir vergisi beyannamesi vermeyecektir.

Örnek 4

(E)'nin 2013 yılında elde ettiği gelirler aşağıdaki gibidir.

Birinci işverenden ücret geliri (Stopaja tabi tutulmuş)	28.000 TL
İkinci işverenden ücret geliri (Stopaja tabi tutulmuş)	11.000 TL
Repo kazancı (Stopajlı)	22.000 TL
Mevduat faizi (Stopajlı)	40.000 TL
Brüt işyeri kira geliri (Stopajlı)	7.500 TL



- (E) tarafından elde edilen repo kazancı ve mevduat faiz geliri, stopaja tabi tutulduğu için tutarı ne olursa olsun beyannameye dahil edilmeyecektir. (GVK geçici 67. madde)
- İkinci işyerenden alınan 11.000 TL tutarındaki ücret geliri, 26.000 TL'lik beyan sınırının altında olduğundan, ücret geliri beyan edilmeyecektir. (GVK 86. madde)
- Stopajlı işyeri kirası olarak elde edilen tutar için de, 26.000 TL'lik beyan sınırının altında kalması sebebiyle beyanname verilmeyecektir. (GVK 86. madde)

Buna göre (E) yukarıdaki gelir ve kazançları için gelir vergisi beyannamesi vermeyecektir.

Örnek 5

Gerçek kişi (F)'nin 2013 yılında elde ettiği kira gelirleri, bu gelirler üzerinden ilgili kişi veya kurumlarca yapılan stopaj tutarları ve elde edilen net gelirlere ilişkin bilgilere aşağıda yer verilmiştir. Bu kişinin başka bir geliri ve kiraya ilişkin belgeli gideri bulunmamaktadır. (Götürü gider yöntemi uygulanacaktır.)

Gelir türü	Brüt kira (TL)	Stopaj (TL)	Net kira (TL)
Konut kira geliri	13.200	---	13.200
İşyeri kira geliri	18.000	3.600	14.400
Toplam	31.200	3.600	27.600

Gelirlerin beyanına ilişkin açıklamalar

- Konut olarak kiraya verilen gayrimenkulden Bay (F)'nin 2013 yılında elde ettiği kira geliri, 3.200 TL'lik istisna tutarından fazla olduğundan beyan edilmesi gerekmektedir.
- 2013 yılında elde edilen gelirler toplamı olan 31.200 TL, 2013 yılı için geçerli olan 94.000 TL'lik sınırı aşmadığından, kira gelirinin beyanı sırasında 3.200 TL'lik istisnadan yararlanılabilecektir.

Beyan sınırı ile karşılaştırma

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	13.200 TL
İstisna tutar (-)	3.200 TL
İstisna sonrası kalan konut kira geliri (1)	10.000 TL
Brüt işyeri kira geliri (2)	18.000 TL
Beyan sınırı ile karşılaştırılacak toplam gelir (1+2)	28.000 TL

Tek başına işyerinden elde edilen stopaj yoluyla vergilendirilmiş (brüt) kira tutarı, 2013 yılı için 26.000 TL olarak belirlenmiş olan beyan sınırının altında kalmaktadır. Ancak işyeri kira gelirinin beyannameye dahil edilip edilmeyeceğinin tespiti sırasında, stopaj yolu ile vergilendirilmiş olan işyeri kira geliri (brüt) ile istisna sonrası kalan konut kira gelirinin toplamının dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre (10.000 + 18.000 =) 28.000 TL, 2013



yılı için belirlenen 26.000 TL'lik beyan sınırını aştığından, konut kira geliri dolayısıyla verilen beyannameye, işyeri kira geliri de dahil edilecektir.

Gelirin beyanı ve ödenecek vergi hesabı

Konut kira bedeli (Gayrisafı hasılat)	13.200 TL
İstisna tutar (-)	3.200 TL
İstisna sonrası kalan konut kira geliri (13.200 - 3.200)	10.000 TL
Brüt işyeri kira geliri	18.000 TL
Toplam GMSİ (10.000 + 18.000)	28.000 TL
Götürü gider (28.000 x % 25) (-)	7.000 TL
Gelir vergisi matrahı (28.000 - 7.000)	21.000 TL
Hesaplanan gelir vergisi	
10.700 TL için 1.605 TL	3.665 TL
(21.000 - 10.700) x % 20 = 2.060 TL	
Yıl içerisinde kesinti yolu ile ödenen vergiler (tevkifat) (-)	3.600 TL
Ödenecek gelir vergisi (3.665 - 3.600)	65 TL

Örnek 6

Serbest meslek erbabı Bay (G) 2013 yılında serbest meslek faaliyeti kapsamında 160.000 TL tahsil etmiş ve bu tutar üzerinden ödemeyi yapanlarca % 20 oranında (160.000 * % 20=) 32.000 TL vergi kesintisi (tevkifat) yapılmıştır. Mükellefin bu faaliyeti ile ilgili olarak yapmış olduğu ve GVK 68. madde kapsamında indirebileceği giderleri 60.000 TL'dir.

Bay (G) ayrıca konut olarak kiraya verdiği gayrimenkulden 2013 yılında 10.000 TL ve işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulden de brüt 24.000 TL kira geliri elde etmiştir. Kiracı tarafından işyeri için 2013 yılında ödenen kiralar üzerinden (24.000 * % 20=) 4.800 TL gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır.

Çözüm

Mükellef (G) serbest meslek kazancını beyan etmek zorundadır. Serbest meslek erbabı olduğu için konut kira gelirleri için uygulanan 3.200 TL'lik istisnadan yararlanamayacaktır. Konut ve brüt işyeri kira gelirleri toplamı olan 34.000 TL, 26.000 TL'lik beyan sınırını aştığından, tamamının beyan edilmesi gerekmektedir.

Konut kira geliri	10.000 TL
İstisna tutar (-)	---
İstisna sonrası konut kirası	10.000 TL
İşyeri kira geliri (Brüt)	24.000 TL
Toplam gayrimenkul sermaye iradı	34.000 TL



Götürü gider (34.000 x % 25) (-)	8.500 TL
Beyana tabi gayrimenkul sermaye iradı	25.500 TL
Beyana tabi serbest meslek kazancı (160.000 - 60.000)	100.000 TL
Gelir vergisi matrahı	125.500 TL
Hesaplanan gelir vergisi 60.000 TL için 13.845 TL (125.500 - 60.000) * % 35 = 22.925 TL	36.770 TL
Mahsup edilecek vergiler (32.000 + 4.800) (-)	36.800 TL
Ödenecek gelir vergisi (36.770 - 36.800)	0 TL
İade alınacak gelir vergisi (36.800 - 36.770)	30 TL

Örnek 7

Bay (H) çalıştığı işyerinden 2013 yılında stopaj yoluyla vergilendirilmiş brüt 54.000 TL ücret geliri elde etmiştir. Bay (H) ayrıca konut olarak aylık 2.800 TL'den kiraya verdiği gayrimenkulden aynı yıl (2.800 x 12 =) 33.600 TL kira almıştır. Başka geliri olmayan Bay (H) beyan sırasında götürü gider yöntemini kullanmaktadır.

Bay (H) aynı yıl Türkiye'deki bir özel okulda okuyan çocuğu için 20.000 TL okul ücreti ödemiştir. Özel okul kurumlar vergisi mükellefidir ve faturası alınmıştır. Ayrıca aynı yılda kendisi, eşi ve çocukları için 6.000 TL tutarında sağlık sigortası primi ödemiştir. Ödenen primler ücretin safi tutarının tespitinde indirim olarak dikkate alınmamıştır.

Gelirlerin beyanına ilişkin açıklamalar

- Konut olarak kiraya verilen gayrimenkulden Bay (H)'nin 2013 yılında elde ettiği kira geliri, 3.200 TL'lik istisna tutarından fazla olduğundan beyan edilmesi gerekmektedir.
- 2013 yılında elde edilen gelirler toplamı olan (54.000 + 33.600 =) 87.600 TL, 2013 yılı için geçerli olan 94.000 TL'lik sınırı aşmadığından, kira gelirinin beyanı sırasında 3.200 TL'lik istisnadan yararlanılabilecektir.

Beyanname indirimleri

- Bay (H) tarafından ödenen 20.000 TL'lik okul ücreti yukarıda sayılan şartları taşıdığından beyan edilen gelirin % 10'u ile sınırlı olmak şartıyla, beyanname üzerinde beyan edilen gelirden indirilebilecektir.
- Ödenen 6.000 TL'lik sağlık sigortası primi 2013 yılında uygulanan yıllık asgari ücret tutarından (12.000,60 TL) az olduğundan, beyan edilen gelirin % 15'ine kadar olan kısmı, beyanname üzerinde beyan edilen gelirden indirilebilecektir.

Gelirin beyanı ve ödenecek vergi hesabı

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	33.600 TL
---------------------------------------	-----------



İstisna tutar (-)	3.200 TL
İstisna sonrası kalan konut kira geliri (33.600 - 3.200)	30.400 TL
Götürü gider (30.400 x % 25) (-)	7.600 TL
Beyan edilecek gayrimenkul sermaye iradı (30.400 - 7.600)	22.800 TL
Diğer indirimler (-)	
- Eğitim masrafları (22.800 x % 10 = 2.280)	5.700 TL
- Sağlık sigortası (22.800 x % 15 = 3.420)	
Gelir vergisi matrahı (22.800 - 5.700)	17.100 TL
Hesaplanan (ödenecek) gelir vergisi	
10.700 TL için 1.605 TL	2.885 TL
(17.100 - 10.700) x % 20 = 1.280 TL	



3. Kurumlar vergisi

3.1 Konu

Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tabidir. Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır.

3.2 Mükellef

Vergi uygulaması bakımından kurum deyimi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde sayılan tüzel kişileri ifade etmektedir. Aynı Kanun'un 2. maddesinde ise vergiye tabi kılınan kurumların (mükellef) özellikleri açıklanmıştır.

Buna göre,

a. Sermaye şirketleri,

- Anonim şirketler,
- Limited şirketler,
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler,
- Yukarıda yer alan şirketlerle aynı mahiyetteki yabancı kurumlar,
- Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar,
- Yukarıda yer alan fonlara benzer yabancı fonlar,

b. Kooperatifler,

c. İktisadi kamu kuruluşları,

d. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,

e. Sendika ve cemaatlere ait iktisadi işletmeler,

f. Vergi dairesinden kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesini talep eden iş ortaklıkları,

elde ettikleri kazançlar üzerinden kurumlar vergisi ödemekle yükümlü tutulmuşlardır.

3.3 Kurum kazancı

Kurumlar vergisi, yukarıda sıralanan mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Ticari kazancın tespitinde indirilecek ve indirilmeyecek giderlere ilişkin açıklamalarımız Rehber'in "2.5.1.2 Ticari kazançtan indirilebilecek giderler" ve "2.5.1.3 Ticari kazançtan indirilemeyecek giderler" başlıklı bölümlerinde dikkatinize sunulmuştur.



Bu bölümde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 ve 11. maddelerinde yer alan, kurumlar vergisi mükelleflerine özgü, kurum kazancının tespitinde indirimi mümkün olan ve olmayan giderler sayılmaktadır.

3.3.1 İndirilecek giderler

- a. Menkul kıymet ihraç giderleri,
- b. Kuruluş ve örgütlenme giderleri,
- c. Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri,
- d. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı,
- e. Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,
- f. Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olup, aşağıda belirtilen teknik karşılıklar.

3.3.2 İndirilemeyecek giderler

- a. Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,
- b. Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler,
- c. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar,
- d. Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (Türk Ticaret Kanunu'na, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanunu'na göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dahil),
- e. Hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri,
- f. Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler,
- g. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları,



- h. Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderleri,
- i. Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri,
- j. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si, (Bakanlar Kurulu bu oranı % 100'e kadar arttırmaya veya sifıra kadar indirmeye yetkilidir) Bu konu hakkındaki ayrıntılı açıklamalarımız Rehber'in "2.5.1.3 Ticari kazançtan indirilemeyecek giderler" başlıklı bölümünde dikkatinize sunulmaktadır.
- k. Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının % 10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı.

15 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6322 Sayılı Kanun'un 37. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasına (i) bendi olarak eklenen bu düzenleme, 1 Ocak 2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Düzenlemenin yürürlüğe girmesi, tek başına, uygulanması için yeterli bulunmamaktadır. Bu hükmün uygulanabilmesi için aynı zamanda, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin ne kadarının kazançtan indirilemeyeceğinin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmiş olması gerekmektedir. Başka bir deyişle, kurum kazancından indirilemeyecek finansman giderlerinin tespitinde kullanılacak oran Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmediğinden, Rehber'imizin hazırlandığı tarih itibarıyla bu hükmün uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

3.4 Muaflıklar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde verginin mükellefi olarak sayıldıkları halde, bazı kurumlar, çeşitli sebeplerle, verginin kapsamı dışında tutulmuşlardır. Kanun'un 4. maddesinde sayılan bu kurumlar (Darphane ve Damga Matbaası, kamu idare ve müesseseleri tarafından insan ve hayvan sağlığını korumak amacıyla işletilen müesseseler, kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları vb.) genellikle, kamu kurumları ile eğitim, sağlık, kültür gibi temel kamu hizmetleri alanında faaliyet gösteren kurumlardır.

3.5 İstisnalar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, kurumların elde ettikleri bazı kazançlar çeşitli şartlarla vergiden istisna olarak değerlendirilmektedir. Anılan Kanun'un 5. maddesinde sayılan bu tür kazançların varlığı halinde, bu kazançlar, kurumlar vergisi matrahı dışında bırakılacaktır. Kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlar, 5. maddede sayılmıştır. Söz konusu istisna kazançlar şunlardır.

3.5.1 İştirak kazancı istisnası



Kurumların;

- Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,
- Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,
- Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları,

kurumlar vergisinden istisnadır.

Diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları ise bu istisnadan yararlanamaz.

3.5.2 Yurt dışı iştirak kazancı istisnası

Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerden elde edilen ve aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları kurumlar vergisinden istisnadır.

- Yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olunması,
- Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),
- İştirak kazancının, kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- Yurt dışı iştirakin faaliyetinin finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında (% 20) vergi yükü taşıması,
- İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.

3.5.3 Yurt dışı şube kazancı istisnası

Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları, kurumlar vergisinden istisnadır.

- Kazancın faaliyette bulunulan ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- Faaliyetin finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, kazancın doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında (% 20) gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- Kazancın, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.



3.5.4 Yurt dışında iştirak edilen kurumların iştirak hisselerinin satış kazancı istisnası

Yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar aşağıdaki şartların varlığı halinde kurumlar vergisinden istisnadır.

- İştiraki elinde tutan tam mükellef kurumun anonim şirket statüsünde olması,
- Tam mükellef kurumun, nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının en az % 75'inin Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin iştirak hisselerinden oluşması,
- Her bir yabancı şirketin sermayesine en az % 10 oranında iştirak edilmiş olması,
- Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla asgari iştirak oranı ve iştirak-aktif toplam oranı şartlarının en az bir yıl süre ile sağlanmış olması,
- Satılan yurt dışı iştirak hisselerinin en az iki tam yıl süre ile aktifte bulunmuş olması.

Örnek

Türkiye'de tam mükellef olan (A) A.Ş.'nin aktifinde aşağıdaki kıymetler yer almaktadır. Şirket, anonim şirket niteliğinde olan ve yurt dışında faaliyette bulunan aşağıdaki iştiraklere sahiptir. 15 Mayıs 2014 tarihi itibarıyla söz konusu iştiraklerin satılması planlanmaktadır. Bu satışın gerçekleştirilmesi halinde, vergiden istisna olarak değerlendirilecek kazanç ile vergiye tabi olacak kazançlar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Tutar (TL)	Alım Tarihi	İştirak Oranı
Nakit varlıklar	200.000		
Demirbaşlar	80.000		
Yurt dışı iştirak (B)	50.000	14.09.2013	% 20
Yurt dışı iştirak (C)	370.000	12.03.2011	% 30
Yurt dışı iştirak (D)	260.000	12.03.2011	% 20
Yurt dışı iştirak (E)	40.000	24.02.2011	% 5
Aktif toplamı	1.000.000		

- Nakit varlıklar dışındaki aktif toplamı (1.000.000 - 200.000)	800.000 TL
- En az 1 yıldır elde tutulan ve sermayesine % 10'dan fazla iştirak edilmiş olan yurt dışı iştirakler (İştirak C, D)	630.000 TL
- Bu iştiraklerin nakit varlıklar dışındaki aktif toplamına oranı (630.000 / 800.000 x 100)	% 78,75

(A) A.Ş. aktifinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin satışının planlandığı 15 Mayıs 2014



tarihi itibarıyla, aralıksız en az 1 yıl süreyle, nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının % 78,75'i ile yurt dışında kurulu anonim şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin (İştirak C, D) en az % 10'una iştirak etmiş olmakla % 10 ve % 75'lik şartları sağlamış olmaktadır.

Buna göre 15 Mayıs 2014 tarihinde söz konusu iştirak hisselerinin tamamının satılması durumunda;

- Yurt dışı iştirak (B) 2 yıldan daha az bir süredir elde tutulduğundan satılması durumunda sağlanan kazanç istisnadan yararlanamayacaktır.
- 2 yıldan daha fazla süreyle elde tutulan İştirak (C) ve (D)'nin satışından sağlanan kazançlar kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirilebilecektir.
- (A) A.Ş.'nin yurt dışı iştirak (E)'nin sermayesine iştirak oranı % 10'un altında olmasına rağmen, her birinin sermayesine en az % 10 oranında ortak olduğu (C) ve (D)'deki iştirak tutarının, nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının % 75'inden fazla olması dolayısıyla, 2 yıldan fazla süreyle elde tutulan İştirak (E)'nin satışından sağlanan kazanç da istisnadan yararlanabilecektir.

3.5.5 Emisyon primi istisnası

Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibari değeri aşan kısmı emisyon primi olarak tanımlanmaktadır.

3.5.6 Portföy kazancı istisnası

Türkiye'de kurulu;

- Menkul kıymet yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- Konut finansman fonları ile varlık finansman fonlarının kazançları,

kurumlar vergisinden istisnadır.

3.5.7 Taşınmaz veya iştirak hissesi satış kazancı istisnası

Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlarının % 75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisnadır.

(Taşınmazların; kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı ve varlık kiralama ile finansal kiralama şirketlerince



taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz. Ancak söz konusu taşınmazların; kaynak kuruluş, kiracı veya sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hâli hariç olmak üzere, varlık kiralama veya finansal kiralama şirketi tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, bu taşınmazların kaynak kuruluşta veya kiracıdaki varlık kiralama veya finansal kiralama şirketine devirden önceki kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.)

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde buldukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

Örnek

Ticari mal alım satımı işi ile iştigal eden (B) A.Ş. bu faaliyetinden 2014 yılında 3.000.000 TL kâr elde etmiştir. Mükellef kurum ayrıca 2014 yılında sattığı arsasından 900.000 TL kâr elde etmiştir. 15 Nisan 2014 tarihinde 2.700.000 TL'ye üçüncü bir kişiye satışı yapılan bu arsa 5 Ocak 2012 tarihinde 1.800.000 TL'ye satın alınmıştır. Elde ettiği kazancı gelir olarak kayıtlara almış ve Şubat/2015'te % 75'lik kısmını özel fonlar hesabına aktarmıştır.

Buna göre mükellef kurumun ticari bilanço kârı, kurumlar vergisi matrahı ve hesaplanan kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde olacaktır:

Ticari bilanço kârı		3.900.000 TL
- Mal alım satımı işinden kâr	3.000.000	
- Gayrimenkul satışından kâr	900.000	



Gayrimenkul satış kazancı istisnası (KVK 5/1-e) (-) (900.000 x % 75)	675.000 TL
Kurumlar vergisi matrahı	3.225.000 TL
Hesaplanan kurumlar vergisi (% 20)	645.000 TL

3.5.8 Bankalara borçlu olanlar tarafından satılan taşınmaz veya iştirak hisselerine ilişkin istisna

Bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın, bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisnadır.

3.5.9 Yurt dışında yapılan inşaat, montaj işlerinden sağlanan kazançlara ilişkin istisna

Yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak, Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. Bu istisnanın uygulanabilmesi için kazancın Türkiye'ye transfer şartı bulunmamaktadır.

3.5.10 Okul işletmeciliği kazançlarına ilişkin istisna

Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının 254 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlediği usul ve esaslar çerçevesinde 5 hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. İstisna, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar.

Özel okul işletmeciliğinden sağlanan kazançlara ilişkin bu istisna, ticari kazanç sahibi gelir vergisi mükellefleri için de geçerlidir. Bu mükellefler açısından istisna uygulaması Rehber'in "2.5.1.4 Eğitim ve öğretim işletmelerinin kazançlarında istisna uygulaması" başlıklı bölümünde ayrıntılı olarak dikkatinize sunulmuştur.

Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları işleten kurumlar vergisi mükellefleri açısından uygulamada herhangi bir fark bulunmamaktadır. Bu mükelleflerin özel okul işletmeciliği yanında, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden sağladıkları kazançlar da 5 hesap dönemi kurumlar vergisinden istisnadır.

Rehabilitasyon merkezleri 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurularak faaliyet gösteren ve bedensel, zihinsel ve ruhsal engellilikleri nedeniyle normal yaşamın gereklerine uymama durumunda olan kişilerin,



fonksiyon kayıplarını gidermek ve toplum içinde kendi kendilerine yeterli olmasını sağlayan beceriler kazandırmak veya bu becerileri kazanamayanlara devamlı bakmak üzere kurulan sosyal hizmet kuruluşlarını ifade etmektedir. Rehabilitasyon merkezi dışındaki sağlık tesislerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir.

Rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına istisna uygulanabilmesi için bu merkezlerin Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere bağlı olması gerekmektedir.

Ayrıca söz konusu vakıf ve derneklerin senedinde veya tüzüğünde, vakıf veya derneğin amaçları arasında genel insan sağlığına ilişkin kurumlar kurulması ve işletilmesiyle ilgili hükümlerin bulunması gerekmektedir. Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere rehabilitasyon merkezi işletmeye başlayacak olanlar, istisnadan yararlanmak için Maliye Bakanlığına başvuracaklardır.

3.5.11 Kooperatif risturn istisnası

Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile tüketim, üretim ve kredi kooperatifleri tarafından ortakları için hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisnadır.

3.5.12 Sınai mülkiyet haklarında kurumlar vergisi istisnası

19 Şubat 2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6518 sayılı Kanun'un 82. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na "Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna" başlıklı "5/B" maddesi eklenmiştir.

Söz konusu madde ile Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

- a. Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,
- b. Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,
- c. Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde elde edilen kazançların,
- ç. Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının,

% 50'si kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. Bu istisna hükmü **1 Ocak 2015** tarihinden itibaren elde edilen kazanç ve iratlara ve bu tarihten itibaren yapılacak vergi kesintilerine uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu istisnaya, buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar da dahil olmaktadır.



Bununla birlikte maddede belirtilen istisnadan yararlanılabilmesi için aşağıda belirtilen şartların birlikte yerine getirilmesi gerekmektedir:

- 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında patent veya faydalı model belgesi verilerek koruma altına alınan buluşlar arasında yer alması ve buluşa ilişkin incelemeli sistem ile patent veya araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması,

- İstisnadan yararlanılacak ilk yıl, buluşun oluşturacağı katma değer dikkate alınarak devir veya satış halindeki değerinin tespitine yönelik Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmesi,

gerekmektedir.

Ayrıca istisna uygulamasından yararlanacak kişilerin de Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde ikametgahı olan veya sınai veya ticari faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişi olması gerekmektedir. Bunun yanında Paris Anlaşması hükümleri dahilinde başvuru hakkına sahip kişiler ile karşılıklılık ilkesi çerçevesinde T.C. vatandaşlarına patent ve/veya faydalı model belgesi koruması tanıyan devletlerin uyruğundaki gerçek veya tüzel kişiler de bu istisna uygulamasından yararlanabileceklerdir.

Maddede, her bir mükellef tarafından yararlanılabilecek istisnanın; değerlendirme raporunda belirtilen bedelin % 50'sini, bu madde kapsamında yararlanılabilecek toplam kurumlar vergisi istisna tutarının ise değerlendirme raporunda belirtilen bedelin % 100'ünü aşamayacağı belirtilmiştir.

Maddede ayrıca, istisna uygulamasına patent veya faydalı model belgesinin verildiği tarihten itibaren başlanacağı ve ilgili patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresinin aşılmaması kaydıyla devam edileceği belirtilmektedir.

Diğer taraftan, buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmı transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılarak tespit edilecek ve tespit edilen gayrimaddi hak bedeli kısmına istisna uygulanacaktır.

Bu madde kapsamında istisna uygulamasından yararlanan mükellefler, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında yer alan istisna uygulamasından ayrıca yararlanamazlar.

Ayrıca aynı Kanun'un (6518 sayılı Kanun) 32. maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin dördüncü fıkrasına eklenen (z) bendi ile yukarıda ayrıntısına yer verilen şekilde gerçekleştirilen Ar-Ge, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışının katma değer vergisinden istisna edilmesi sağlanmaktadır.

Maddede parantez içi hüküm ile belirtilen "Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından bu Kanun'un 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü



uygulanmaz." ifadesi ile söz konusu teslimlere ilişkin yüklenilen KDV'lerin indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. KDV istisnasına ilişkin bu hüküm de **1 Ocak 2015** tarihinden itibaren yapılacak teslim ve hizmetlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girecektir.

3.6 Kontrol edilen yabancı kurum kazançları

"Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı" kavramı, ilk kez, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesi ile vergi sistemimize girmiştir. Bazı ülkelerin diğer ülkeler aleyhine fon ve yatırımları kendi ülkelerine çekmek için vergi erteleme olanağı getiren ve zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamalarından korunmayı öngören bu düzenleme ile yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere iştirakler vasıtasıyla yönlendiren mükelleflerin belli şartlar dahilinde buradan elde ettikleri gelirlerinin Türkiye'ye aktarılması beklenilmeksizin vergilendirilmesi amaçlanmaktadır.

3.6.1 Şartları

a. Asgari % 50 iştirak oranı

Kanun hükmünde açıkça belirtildiği üzere, tam mükellef kurumların söz konusu yabancı ülkedeki kurumlara % 50 veya üzerinde bir oranda iştirak etmesi durumunda, bahis konusu yabancı kurum üzerinde kontrol unsurunun varlığı kabul edilmektedir. İştirak şeklinin doğrudan ya da dolaylı şekilde olmasının veya söz konusu yabancı kuruma mükelleflerin ayrı ayrı ya da birlikte iştirak etmelerinin toplam iştirak oranı tespitinde önemi bulunmamaktadır. Söz konusu şarta ilişkin özellik arz eden hususlar şunlardır.

1. İştirak oranının % 50'yi geçip geçmediğinin belirlenmesinde tam mükellef kurumların yanı sıra varsa tam mükellef gerçek kişilerin iştirak payları da dikkate alınmalıdır.
2. Dolaylı iştirak ilişkisinin bir kaç kademeli olması halinde, en sondaki dolaylı iştirake kadar ortaklık ilişkisinin dikkate alınması gerekmektedir.
3. Kontrol unsurunun olup olmadığının tespitinde yıl içerisinde herhangi bir tarihte en yüksek iştirak oranı dikkate alınacaktır. Yıl içerisinde gerçekleşen en yüksek oran % 50'den fazla ise, yıl sonundaki iştirak oranı % 50'nin altında olsa bile kontrol unsurunun varlığı kabul edilecektir.

b. Pasif nitelikli gelir

Yurt dışı kurumun gayrisafı hasılatının % 25 veya daha fazlasının;

1. Faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması veya
2. Ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti olmakla birlikte bu faaliyetlerin yürütülmesi ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı bulunmamasıdır.



Kontrol edilen yabancı kurumların iştirak ettiği diğer alt kurumların elde etmiş oldukları kazançların "pasif" ya da "aktif" karakterli olmasının uygulama açısından bir etkisi bulunmamaktadır.

c. Kontrol edilen yabancı kurumun vergi yükünün % 10'dan daha az olması

Vergi yükünün hesaplanması aşağıdaki şekilde olacaktır.

TVY = Toplam vergi yükü,

TV = Gelir üzerinden tahakkuk eden toplam vergiler,

DKK = Dağıtılabilir kurum kazancı

Bu durumda toplam vergi yükü;

$$TVY = \frac{TV}{DKK + TV}$$

formülüyle hesaplanacaktır.

Dağıtılabilir kazanç ifadesinden, yurt dışı iştirakin ticari bilanço kârından, tahakkuk eden vergilerin düşülmesi suretiyle bulunacak tutarın anlaşılması gerekmektedir. Söz konusu şart ile ilgili dikkat çekici hususlar şöyle sıralanabilir:

1. Vergi yükü hesabında, kontrol edilen yabancı kurumun kendi ülkesinde ödemiş olduğu vergiler dikkate alınacak, kendi ülkesi dışından elde ettiği kazançlar üzerinden ödenen vergiler ise hesaplamada dikkate alınmayacaktır.
2. Kontrol edilen yabancı kurumun geçmiş yıl ticari zararı mevcut ise dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde söz konusu zararların indirilmesi gerekmektedir. Ancak istisna kazançlar dağıtılabilir kurum kazancının bir unsuru olarak dikkate alınacaktır.
3. Kontrol edilen yabancı kurumun dağıtılabilir kurum kazancının ilgili yılda sermayeye ilave edilmesi vergilemeye engel teşkil etmeyecektir.

ç. İştirakin yıllık gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi

Söz konusu 100.000 TL karşılığı yabancı paranın hesaplanması ile ilgili Kanun gerekçesinde yapılan açıklamaya göre; yurt dışı iştirakin kazancının, Türkiye'deki şirketin hesaplarına dahil edilmesi sırasında, iştirakin hesap döneminin son gününde geçerli olan T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru dikkate alınarak TL'ye çevrilmesi gerekmektedir.



Yukarıda belirtilen şartların bir arada gerçekleşmesi durumunda, yurt dışı iştirakin kârının, Türkiye'de bu yabancı kurumun hisselerini elinde tutan kuruma dağıtılmasa dahi, Türkiye'deki şirketin vergi matrahına eklenmek suretiyle vergilenmesi gerekmektedir.

3.6.2 Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uygulamaya etkisi

Kontrol edilen yabancı kurum olarak Türkiye'de vergileme yapıldıktan sonra, bu kurum tarafından Türkiye'ye kâr dağıtımını yapılması durumunda anlaşmalarda yer alan hükümler uygulanabilecektir.

Kontrol edilen yabancı kurumun mukim olduğu ülke ile Türkiye arasında imzalanmış çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına göre kâr payının Türkiye'de istisna olması durumunda, daha önce ödenen vergilerin dağıtılan kâr payına isabet eden kısmının iade edilmesi gerekmektedir.

Söz konusu anlaşmaya göre, kâr payının Türkiye'de istisna olmaması durumunda ise daha önce ödenen vergiler 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde belirtilen şartlara göre ödenecek vergilerden mahsup edilebilecektir.

3.7 Örtülü sermaye

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesi uyarınca, şirketlerin ortaklarından yaptıkları borçlanmalardan belli şartları taşıyanlar örtülü sermaye sayılmakta ve bunlar için ödenen veya hesaplanan faiz ve kur farkı gibi giderler kurum kazancının tespiti sırasında indirilememektedir.

Bu düzenlemenin altında kurumun ilişkili olduğu gerçek ve tüzel kişiler tarafından kuruma gerçekte bir sermaye olarak konulan ve bu sebeple de sadece kurumun kâr veya zararına ortak olmayı sağlayan paraların borç olarak değerlendirilerek karşılığında faiz ödenmesi ve bu yolla kurum kazancının bir kısmının vergi ödenmeksizin kurum dışına çıkarılmasının önlenmesi yatmaktadır.

3.7.1 Tanım ve şartları

Kurumların ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun özsermayesinin 3 katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılmaktadır.

Örtülü sermaye uygulamasında sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınmaktadır.

Borç tutarı belirtilen oranları aşmazsa örtülü sermayenin varlığından söz edilemeyecektir. Aşması durumunda ise aşan süre zarfında ve aştığı tutarla sınırlı olmak üzere örtülü sermaye sayılmaktadır.



Piyasa koşulları ve ticari teamüllere göre yapılan vadeli mal ve hizmet alımları dışında kalan vadeli alımlar nedeniyle ortaya çıkan borçlar da örtülü sermayenin tespitinde dikkate alınmaktadır.

Bu düzenleme ile birlikte, borcun işletmede devamlı veya uzun süreli kullanım şartı kaldırılmıştır. Borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun özsermayesinin 3 katını aşan kısmı örtülü sermaye kabul edilmiştir. Bu anlamda, bir gün kullanılan borç bile diğer şartların da varlığı halinde örtülü sermaye sayılabilmektedir.

3.7.2 Ortak ve ortakla ilişkili kişi

Kurumun ortakları açısından belirlenen herhangi bir asgari ortaklık payı sınırı bulunmamaktadır. Buna göre ortaklık payı ne olursa olsun, bir kurumun kendi ortağından yaptığı borçlanmaların, kural olarak örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınması gerekmektedir. Bu kuralın tek istisnası, hisseleri Borsa İstanbul'da (BİST) işlem gören kurumlar açısından söz konusudur. Buna göre hisseleri BİST'te işlem gören kurumların ortağı kabul edilebilmek için, edinilen hisse senetlerinin bu kurumun en az % 10'luk sermaye payını oluşturması gerekmektedir.

Örtülü sermaye uygulamasında, ortakla ilişkili kişi ise ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurum ya da doğrudan veya dolaylı olarak ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurum şeklinde tanımlanmıştır.

3.7.3 Örtülü sermaye hesabında kullanılan özsermaye tutarı

Örtülü sermaye hesabında dikkate alınması gereken özsermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki özkaynaklarının toplamıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 192. maddesi uyarınca öz sermaye, aktif (mevcutlar ile alacaklar) toplamı ile borçlar arasındaki farktır.

Hesap dönemi içerisinde özsermaye tutarında meydana gelen artış veya azalışların hesaplamaya etkisi bulunmamaktadır. Söz konusu değişiklikler ancak takip eden hesap dönemi içerisinde yapılacak hesaplamalarda dikkate alınır. Yeni kurulan şirketlerde dönem başı özsermaye tutarı olarak ise kuruluş sermayesinin dikkate alınması gerekmektedir.

3.7.4 Örtülü sermaye sayılmayan borçlanmalar

Aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz.

- Ortakların veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar,
- Kurumun iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar,



c. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar,

d. 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu* kapsamında finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname* kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının, bu faaliyetleri ile ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

** 3226 Sayılı Kanun ve 90 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, 13 Aralık 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6361 sayılı "Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu" ile yürürlükten kaldırılmıştır. Sözü geçen Kanun'un 52. maddesi uyarınca diğer Kanun'larda, 3226 Sayılı Kanun ile 90 Sayılı KHK'ye yapılan atıflar, bu Kanun'un ilgili maddelerine yapılmış sayılmaktadır.*

3.7.5 Örtülü sermaye uygulamasının sonuçları

a. Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmez. Örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda TL'nin değer kazanması sonucu oluşan kur farkı gelirlerinin bulunması durumunda, söz konusu gelirler de vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmaz.

b. Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltme işlemleri ise örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde gerçekleştirilir.

Örtülü sermayenin olduğu kurumda düzeltme işlemi, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan finansman giderleri, giderler arasından çıkartılarak dağıtılmış kâr payı sayılmak suretiyle yapılır. Buna göre borcu kullandıran kişinin mükellefiyet statüsüne göre temettü stopajı yapılır.

Borcu veren nezdinde yapılacak düzeltme işlemleri ise;

a. Borcu veren bir tam mükellef kurum ise elde edilen finansman gelirlerinin iştirak kazancı sayılması ve iştirak kazancı istisnasının uygulanması,

b. Borcu veren gerçek kişi ise elde edilen finansman gelirlerinin kâr payı olarak kabul edilmesi ve faiz geliri vergilemesi ile kâr payı vergilemesi arasında farklılık bulunması durumunda kâr payı vergilemesi düzenlemelerinin dikkate alınması,

şeklinde gerçekleştirilir.

Örnek



Mükellef kurum (A) A.Ş. tarafından 2014 yılında ortaklarından kullanılan USD ve TL kredilerin toplamı, kullanıldıkları günlük kurlar dikkate alınarak 1.280.000 TL'dir. Kredilerle ilgili olarak 2014 yılında bir geri ödeme yapılmadığından 31 Aralık 2014 tarihi itibarıyla söz konusu krediler bilançoda yer almaktadır. Kurumun 2014 dönem başı öz sermayesi 200.000 TL'dir. Ortaklardan kullanılan borçlar ile bu borçlanmalara ilişkin faiz ve kur farkı giderleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

$$\text{Örtülü sermaye} = 1.280.000 - (200.000 \times 3) = 680.000 \text{ TL}$$

Krediyi veren ortak	Kredi tutarı (TL)	Kur farkı (TL)	Faiz gideri (TL)	Toplam (TL)
(B) tam mükellef gerçek kişi	500.000	0	90.000	90.000
(C) A.Ş. tam mükellef kurum	500.000	0	90.000	90.000
(D) dar mükellef kurum	280.000 (140.000 \$ x 2,00)	22.000	20.000	42.000
Toplam	1.280.000	22.000	200.000	222.000

Ortağa isabet eden örtülü sermaye tutarının hesabı

Her bir ortağa isabet eden örtülü sermaye tutarları aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

Ortağa isabet eden örtülü sermaye tutarı =

Verdiği borç / Örtülü sermaye hesabındaki toplam borç x Örtülü sermaye tutarı

(B) tam mükellef gerçek kişi (500.000 / 1.280.000 x 680.000)	265.625
(C) A.Ş. tam mükellef kurum (500.000 / 1.280.000 x 680.000)	265.625
(D) dar mükellef kurum (280.000 / 1.280.000 x 680.000)	148.750
Toplam	680.000

Ortak bazında örtülü sermayeye isabet eden finansman giderlerinin hesabı

Her bir ortak tarafından kullanılan kredinin, örtülü sermaye olarak değerlendirilen kısmına ilişkin kur farkı ve faiz tutarları aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.



Ortağın verdiği örtülü sermaye niteliğindeki borca ilişkin finansman gideri =

Ortağa isabet eden örtülü sermaye tutarı / Kullandırılan borç x Finansman gideri

(B) tam mükellef gerçek kişi Faiz : $265.625 / 500.000 \times 90.000$	47.812,50
(C) A.Ş. tam mükellef kurum Faiz : $265.625 / 500.000 \times 90.000$	47.812,50
(D) dar mükellef kurum Kur farkı : $148.750 / 280.000 \times 22.000 = 11.687,50$ Faiz : $148.750 / 280.000 \times 20.000 = 10.625,00$	22.312,50
Toplam	117.937,50

Buna göre kredi kullanan kurum olan (A) A.Ş. tarafından; 11.687,50 TL tutarındaki kur farkı ile 106.250,00 TL tutarındaki faiz giderinin toplamı olan 117.937,50 TL'lik finansman gideri kurumlar vergisi hesabında ilave kalem olarak dikkate alınacaktır.

Kâr payı kabul edilen tutarlar ve ödenecek stopajların hesabı

► (B) tam mükellef gerçek kişi

Dağıtıldığı kabul edilen net temettü	47.812,50
Brütleştirme ($47.812,50 / 0,85$)	56.250,00
Hesaplanan (Ödenecek) stopaj (% 15)	8.437,50

► (C) A.Ş. tam mükellef kurum

Dağıtıldığı kabul edilen net / brüt temettü*	47.812,50
Hesaplanan (Ödenecek) stopaj	0,00

* Bu tutar (C) kurumu açısından iştirak kazancı olarak kabul edilecektir.

► (D) dar mükellef kurum

Dağıtıldığı kabul edilen net temettü (faiz)	10.625,00
Brütleştirme ($10.625 / 0,85$)	12.500,00
Hesaplanan stopaj (% 15)	1.875,00
Mahsup edilecek stopaj ($10.625 \times \% 10^{**}$) (-)	1.062,50



Ödenecek stopaj	812,50
-----------------	--------

*** Dar mükellef kuruma ödenen faizler üzerinden KVK'nın 30. maddesi uyarınca % 10 oranında kesilen vergiler, hesaplanan kâr payı stopajından mahsup edilmiştir.*

3.8 Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlıklı 13. maddesi hükmü uyarınca, kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilmektedir.

Transfer fiyatlandırmasına yönelik düzenlemeler ile birlikte mevzuatımızda yer bulan bazı temel kavramlara ve bunlara ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmektedir.

3.8.1 İlişkili kişi

İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade etmektedir.

Bir kurum açısından ilişkili kişi;

- Kurumların kendi ortaklarını,
- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Ortakların eşlerini,
- Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını

ifade etmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde geçen "gerçek kişi" ifadesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; "kurum" ifadesi de sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeleri ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.



Öte yandan, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde ve bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılmaktadır. Ancak Bakanlar Kurulu tarafından henüz ilan edilmiş bir ülke ya da bölge bulunmamaktadır.

3.8.2 Emsallere uygunluk ilkesi

Transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin temeli, ilişkili kişilerin birbirleriyle olan ticari işlemlerinde uyguladıkları fiyatların emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olması şeklinde tanımlanmıştır. Yayımlanan tebliğler ile açıklamalar genişletilmiş ve emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, söz konusu mal veya hizmet alım ya da satımı için aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasında belirlenen fiyat veya bedele karşılaştırılabilir koşullar altında eşit olması biçiminde açıklanmıştır.

Biraz basitleştirmek gerekirse, emsallere uygun fiyatı, işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşan piyasa ya da pazar fiyatı olarak tanımlamak yanlış olmayacaktır.

Emsallere uygunluğun değerlendirilmesi ya da bir işlemin fiyatının emsallere uygun olup olmadığının test edilmesi genellikle ilişkili kişiler ile yapılan işlemlerin fiyatlarının ve koşullarının, bağımsız kişiler arasında gerçekleşen işlemler ile karşılaştırılması esasına dayanmaktadır.

3.8.3 Karşılaştırılabilirlik analizi

Karşılaştırılabilirlik analizi, genel olarak ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki koşullarla, aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasında gerçekleştirilen benzer nitelikteki işlemlerin koşullarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır.

Bu karşılaştırmalar neticesinde güvenilir sonuçlar elde edilmesi; karşılaştırılan durumlar arasında farklılıklar varsa, bu farklılıkların işlemi somut bir biçimde etkilememesi veya söz konusu farklılıkların etkisini ortadan kaldırmak için uygun düzeltmeler yapılmasına bağlıdır. Yapılacak karşılaştırılabilirlik analizinde; karşılaştırılmakta olan mal veya hizmetlerin nitelikleri, ilişkili ve ilişkisiz kişilerin yerine getirdikleri işlevler ve üstlendikleri riskler, işlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı (pazar hacmi, pazarın konumu gibi) ve pazardaki ekonomik koşullar ile kurumların iş stratejileri dikkate alınacaktır.

Bu çerçevede, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler karşılaştırılırken aşağıda açıklanan unsurların göz önüne alınması gerekmektedir.

3.8.3.1 Mal veya hizmetlerin nitelikleri



Mal veya hizmetlerin niteliğindeki farklılıkların, söz konusu mal ya da hizmetlerin değerinde belli bir farklılığa neden olacağı açıktır. Bu nedenle, kontrol altındaki işlem ile kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde, bu tür farklılıkların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Mal ve hizmetlerin alım ya da satımında, garanti süresi ve kapsamı, malın kullanımından sağlanan faydalar, malların fiziksel özellikleri, kalite ve güvenilirliği, arz miktarı ve bulunabilirliği gibi özellikler; hizmetlerde hizmetin yapısı ve büyüklüğü gibi özellikler; gayri maddi varlıklarda ise gayri maddi varlığın nevi (patent, marka, know-how gibi) gibi özellikler önem taşımaktadır.

3.8.3.2 Ekonomik koşullar

İlişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemler, kontrol dışı işlemler ile karşılaştırılırken içinde bulunulan piyasa koşulları da fiyatlandırma üzerinde etkili olabilmektedir. Bu sebeple, karşılaştırma yapılırken pazar koşullarının aynı olması ya da fiyat üzerinde etkisi bulunan farklılıkların düzeltimlerle giderilebilir olması gerekmektedir. Karşılaştırma konusu olabilecek ekonomik koşullar arasında coğrafi konum, pazar hacmi, pazardaki rekabetin boyutu, alıcı ve satıcının pozisyonları, mal ve hizmetlerin benzerlerinin bulunabilirliği, bölgeler itibarıyla mal veya hizmet arz ya da talep düzeyi, pazarda devlet tarafından yapılan düzenlemeler, arazi, nakliye, işçilik ve sermaye unsurlarını da içeren ürün maliyetleri, ulaşım masrafları, perakendeci ya da toptancı olma koşulları, işlem tarihi, zamanı ve benzerleri sayılabilir.

3.8.3.3 İşlev analizi

İşlev analizi, ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerde tarafların üstlendikleri işlevler, katlandıkları riskler ve sahip oldukları varlıkların irdelenmesi suretiyle, işlemlerin karşılaştırılabilir olup olmadıklarının ve işleme taraf olan kişilerin oluşturdukları katma değerlerin tespit edilmesine yönelik bir araçtır. Bu bağlamda işlev analizi, kontrol edilen işlemlerde uygulanan fiyatların, bağımsız kişiler arasında uygulanmakta olan fiyatlarla karşılaştırılmasında şartların ne ölçüde uyum içerisinde olduğu hakkında bilgi vermektedir.

Taraflardan birinin gerçekleştirdiği işlevler, üstlendiği riskler ve sahip olduğu varlıklar ne kadar fazla olursa, söz konusu işleme ilişkin olarak yarattığı katma değer de o kadar fazla olacağından, söz konusu tarafın toplam kârdan yarattığı katma değer ile orantılı olarak pay alması beklenecektir. İlişkili kişilerin elde edecekleri kârların, gerçekleştirilen işlevler, üstlenilen riskler ve sahip olunan varlıklar ile orantılı olması öngörülmektedir.

Bu çerçevede, ilgili tarafların gerçekleştirdiği temel işlevlerin tanımlanması gerekmektedir. Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemleri gerçekleştiren kişilerin karşılaştırılmasında, ilişkisiz kişilerin üstlendiği işlevlerde belli maddi farklılıklar varsa, düzeltim yapılması zorunlu olacaktır.

3.8.3.4 İş stratejileri



İş stratejilerinin kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğini belirlerken göz önüne alınması gerekmektedir. Örneğin; pazara girmeye veya pazar payını artırmaya çalışan şirket ile mevcut pazar payını korumaya çalışan şirketin izleyeceği stratejiler farklı olabilir. Dolayısıyla karşılaştırmada bu hususun da dikkate alınması gerekecektir.

İş stratejileri, karşılaştırma yapılırken dikkate alınması gereken önemli hususlardan biri olup, bu stratejiler arasında pazar payının artırılması ve/veya korunması, yeni ürün geliştirilmesi, riskten kaçınma, portföyün çeşitlendirilmesi ve işin gündelik akışına ilişkin diğer faktörler sayılabilir.

3.8.4 Emsal fiyat aralığı

Emsallere uygunluk ilkesi açısından en güvenilir sonuç, karşılaştırmalar neticesinde ulaşılan tek bir fiyat veya bedeldir. Bununla birlikte, yapılan karşılaştırmalar ve uygulanan yöntemler sonucu tek bir fiyat veya bedelden ziyade birbirine yakın birden çok sonucu içeren belli bir fiyat veya bedel aralığına ulaşmak da mümkün olabilmektedir. Bu bağlamda, emsal fiyat aralığı, aynı yöntemin farklı karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem verilerine uygulanmasından veya aynı verilere farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanmasından elde edilen değişik emsal fiyatların oluşturduğu bir fiyat dizisidir.

Mükellef bu sonuç aralığı içerisinde aritmetik ortalama, mod, medyan veya başka bir ölçüden en makul olanını kullanmak suretiyle bir tutar belirleyebilecektir.

3.8.5 Transfer fiyatlandırması yöntemleri

1 seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ'inde mükelleflerin ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, işlemin mahiyetine en uygun olan yöntemi kullanarak tespit edecekleri belirtilmiştir.

Emsallere uygun fiyata geleneksel işlem yöntemleri olarak adlandırılan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yönteminden herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri de kullanabilir.

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemi diğer yöntemler arasında sayılmıştır.

3.8.5.1 Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade etmektedir.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olduğu durumlarda uygulanacaktır. Söz konusu işlemler arasında,



ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin mümkün olmaması halinde bu yöntemin uygulanabilmesi mümkün olmayacaktır.

3.8.5.2 Maliyet artı yöntemi

Maliyet artı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade etmektedir.

Kontrol altındaki bir işlem için uygulanacak en uygun makul brüt kâr oranı, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak, ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr oranı olacaktır (İç emsal). Böyle bir brüt kâr oranı mevcut değilse ya da karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, karşılaştırılabilir işlemler arasında belirlenen fiyatı etkileyen bir farklılık bulunmaması veya var olan farklılıkların düzeltilebilir nitelikte olması şartıyla ilişkisiz kişilerin karşılaştırılabilir işlemlerine ait brüt kâr oranları da (dış emsal) bu yöntemin uygulamasında kullanılabilir.

Maliyet artı yönteminin uygulanabilmesi için kontrol dışı bir işlemin kontrol altındaki bir işlemle karşılaştırılmasında; karşılaştırılan işlemler arasında taraflarca üstlenilen risk ve gerçekleştirilen işlemlerle birlikte maliyetler arasındaki farklılıklar göz önünde bulundurularak, bir farklılık var ise bu farklılıkların maddi etkilerini ortadan kaldırarak düzeltimlerin yapılabilir olması gerekmektedir.

3.8.5.3 Yeniden satış fiyatı yöntemi

Yeniden satış fiyatı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir. Makul brüt satış kârı, söz konusu mal veya hizmetin yeniden satışında yüklenilen satış ve diğer faaliyet giderleri ile üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar esas alınarak gerçekleştirilen işlemlerin gerektirdiği kâr tutarını ifade etmektedir.

Farklı ürünlerin söz konusu olduğu işlemler için de kullanılabilir olan bu yöntem, özellikle pazarlama ve dağıtım faaliyetleri gibi ilişkili şirketin satın aldığı mal veya hizmeti ilişkisiz kişilere sattığı işlemlerde güvenilir sonuçlar vermektedir.

Diğer taraftan, bu yöntemin uygulandığı olaylarda genellikle yeniden satışı yapan kişi ya da kuruluş, satmak üzere aldığı mallara herhangi bir şekilde değer artırıcı bir katkıda bulunmamakta, fiziksel olarak ürünün yapısını değiştirmemekte ve söz konusu ürünü aldığı biçimde satmaktadır. Bu çerçevede paketleme, etiketleme ve küçük çaplı montajlar değer artırıcı katkı ya da fiziksel değişim olarak değerlendirilmeyecektir.

3.8.5.4 Kâr bölüşüm yöntemi

Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlemler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesini esas almaktadır.



Bu yöntem, geleneksel işlem yöntemlerinin (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi) kullanılmadığı özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılmalıdır. Bu yöntem, ilişkisiz şirketlerin yaptıkları işlemleri veya bu işlemde elde edecekleri kâr göz önünde bulundurmak suretiyle, kontrol altındaki bir işlemde oluşan şartların kâr üzerindeki etkisini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.

3.8.5.5 İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir.

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına benzerlik göstermektedir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi ile bu yöntemler arasındaki fark, diğer iki yöntemde brüt kâr marjı hesaplanırken, bu yöntemde net faaliyet kâr marjının hesaplanmasıdır. Bu yöntemde de karşılaştırılabilirlik analizi yapılacaktır. Ancak işlevlerde farklılık olsa dahi, net faaliyet kâr marjı, bu farklılıktan maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminde dikkate alınan brüt kâr marjına göre daha az etkilenmektedir.

3.8.6 Peşin fiyatlandırma anlaşması

İlişkili kişilerle yapılacak mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak transfer fiyatlandırması yöntemlerine ilişkin olarak karşılaşılabilecek olası vergi ihtilaflarının önüne geçmek amacıyla mükelleflere, ilişkili kişilerle gerçekleştirdiği işlemlere ilişkin olarak belirleyecekleri yöntem konusunda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına başvurarak peşin fiyatlandırma anlaşması yapabileceği getirilmiştir.

Yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntemin üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacağı ve bu şekilde tespit edilen yöntemin, belirlenen koşullar altında eleştiri konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına kurumlar vergisi mükellefleri girmekte olup 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren,

- Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri,
- Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri,
- Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde faaliyette bulunmayan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri

ile ilgili olarak belirlenecek yöntem konusunda Gelir İdaresi Başkanlığına başvurmaları mümkün bulunmaktadır.



Bu kapsamda Gelir İdaresi Başkanlığı ile mükellef arasındaki ilk "Tek Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması" 15 Temmuz 2011 tarihinde imzalanmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 10 Ocak 2013 tarihinde yapılan basın açıklamasında, 26 Aralık 2012 tarihinde 2 ayı "Tek Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması"nın daha imzalandığı duyurulmuştur. Buna göre Rehber'imizin yayına hazırlandığı tarih itibarıyla imzalanan "Tek Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması" sayısı 3 olmaktadır.

3.8.7 Dokümantasyon

Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunludur.

Mükelleflerin, transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirmeye dair yükümlülüklerine 1 Seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ'de yer verilmiştir.

Buna göre mevcut transfer fiyatlandırması düzenlemeleri mükelleflere oldukça detaylı ve iki aşamalı bir belgelendirme yükümlülüğü öngörmektedir. Mükelleflerinin ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlere dair belgelendirme yükümlülüklerine aşağıda yer verilmektedir.

3.8.7.1 Transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin form

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak "Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form"u doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

Söz konusu form ile kurumlar vergisi mükellefleri ilgili hesap döneminde işlem gerçekleştirdikleri ilişkili kişileri, bu işlemlerin toplam parasal büyüklükleri ile işlemlerin fiyatlandırılmasında uygulanan transfer fiyatlandırması yöntemlerini beyan etmektedirler.

Bu yükümlülük gereği, 2013 yılına ilişkin olarak ilişkili kişiler ile gerçekleştirilen işlemlere ilişkin bilgilerin yer aldığı formun 2013 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesi ekinde 25 Nisan 2014 Cuma günü akşamına kadar bağlı bulunulan vergi dairesine gönderilmesi gerekmektedir.

2014 yılına ilişkin olarak ilişkili kişiler ile gerçekleştirilen işlemlere ait bilgilerin yer aldığı form ise 2014 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesi ekinde 27 Nisan 2015 Pazartesi günü (25 Nisan Cumartesi gününe geldiği için) akşamına kadar bağlı bulunulan vergi dairesine gönderilecektir.

3.8.7.2 Yıllık transfer fiyatlandırması raporu

2013 yılında ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlere dair hazırlanacak olan transfer fiyatlandırması raporlarının en geç 25 Nisan 2014 Cuma gününe kadar hazırlanması



gerekmektedir. Bu süre sona erdikten sonra raporların, Vergi İdaresi veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından istenmesi durumunda ibraz edilmesi zorunludur.

2014 yılında ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlere dair hazırlanacak olan transfer fiyatlandırması raporlarının ise en geç 27 Nisan 2015 Pazartesi gününe kadar (25 Nisan Cumartesi gününe geldiği için) hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra, istenmesi durumunda Vergi İdaresine veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi zorunludur. Aşağıda rapor hazırlamak zorunda olan mükelleflere ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

3.8.7.2.1 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükellefler

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemlerine ilişkin olarak ilgili genel tebliğde yer alan formata uygun şekilde Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu hazırlamaları gerekmektedir.

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu'nun yurt dışında bulunan şubeler ve serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle (serbest bölgelerde yer alan şubeler dahil) yapılan işlemleri de kapsamaması gerekmektedir.

3.8.7.2.2 Serbest bölgede faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu hazırlamaları ve istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur.

Ancak, kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerinin ayrıca rapor hazırlamasına gerek bulunmamaktadır.

3.8.7.2.3 Diğer kurumlar vergisi mükellefleri

Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemlere ilişkin olarak ilgili genel tebliğde yer alan formata uygun şekilde Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu hazırlamaları gerekmektedir.

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu'nun yurt dışında bulunan şubeler ve serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle (serbest bölgelerde yer alan şubeler dahil) yapılan işlemleri de kapsamaması gerekmektedir.

3.8.8 Düzeltme işlemleri

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, Kanun'da belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmaktadır.



Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, "karşı taraf düzeltilmesi" bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Dolayısıyla, dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre (dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi veya kurum)belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır.

Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilenecektir. Ancak, bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.

3.8.9 Hazine zararı

Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

3.9 Zarar mahsubu

Kurumlar vergisi beyannamesinde, her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar kurum kazancından indirilebilir.

Buna göre hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler tarafından 2014 yılına ilişkin olarak verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde, 2009-2013 yıllarına ilişkin mali zararlar yukarıdaki şartlarla kurum kazancından mahsup edilebilecektir.

Mükelleflerce bir hesap dönemi içerisinde oluşan zararın, müteakip 5 hesap döneminde oluşacak kârlarla mahsup edilememesi halinde mahsup imkanı ortadan kalkmaktadır.

3.9.1 Devir ve bölünme hallerinde devralınan kurumun zararları mahsubu

Devralan kurumlar, kendi bünyelerinde oluşan zararların yanı sıra;

- Devir halinde, devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye (aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark) tutarını geçmeyen zararlarını,
- Tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumun öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarını,

kazançlarından indirebilirler. Bu indirimin yapılabilmesi için;



- Devralınan veya bölünen kurumların son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,
- Devir veya bölünme neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun, aynı faaliyete devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam etmesi

gerekmektedir.

3.9.2 Yurtdışı faaliyetlerden kaynaklanan zararların mahsubu

Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurtdışı faaliyetten doğan zararlar aşağıdaki şartlarla indirim konusu yapılabilir.

- İlgili ülkede beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,
- Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı,
- Raporun ekinde yer alan vergi beyanları ile bilanço ve gelir tablolarının o ülkedeki yetkili mali makamlarca onaylanmış olması.

Faaliyette bulunan yabancı ülkede denetim yetkisini haiz bir denetim kuruluşunun olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesi ve eki bilanço ile gelir tablosunun, yabancı ülkenin yetkili makamlarından alınacak veya onaylatılacak birer örneğinin, mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine verilmesi gereklidir.

Mükelleflerin yurt dışı zararlarını mahsup edebilmeleri için belirtilen esaslara göre hazırlanmış son 5 yıla ilişkin raporlarını ilgili vergi dairesine ibraz etmiş olmaları gerekmektedir.

Örneğin tam mükellef bir kurumun 2009, 2010, 2011 ve 2012 hesap dönemlerinde yurtdışı faaliyetlerinden kâr edip, 2013 hesap döneminde zarar etmesi halinde, son beş yıla ait raporlarını ilgili yıllarda bağlı olduğu vergi dairesine ibraz etmiş olması halinde, 2013 hesap dönemine ilişkin yurt dışı zararlarını, Türkiye'de (kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere) indirim konusu yapması mümkün olacaktır.

Ancak, mükelleflerin söz konusu raporları ilgili vergi dairesine ibraz etmemiş olmaları halinde, bu dönemlere ilişkin raporların zararın mahsup edileceği ilgili dönemde ibraz edilmesi de yeterli olacaktır.

3.10 Diğer indirimler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde sayılan indirimler aşağıdaki gibidir.

- a. Ar-Ge indirimi,



- b. Sponsorluk harcamaları,
- c. Bağış ve yardımlar,
- d. Girişim sermayesi fonu,
- e. Yurtdışına verilen *mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım gibi hizmet kazançlarına ilişkin indirim.*
- f. *Korumalı işyeri indirimi*

Yukarıda sayılan indirimlerin yanında Anayasa Mahkemesi kararları ve 6009 Sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler çerçevesinde 2005 yılından devreden yatırım indirimi istisnasının da "diğer indirimler" başlığı altında kurum kazancından indirilmesi mümkündür.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinde yer alan istisnalar, kurumun sadece kârda olması durumunda değil, zararda olması durumunda da indirilebilen istisna ve indirimlerdir. Yani söz konusu istisnalar kurumun zararda olması durumunda zararı artırıcı etki yapmaktadırlar.

Oysa diğer indirim olarak sayılan yukarıdaki indirimlerin ancak kurum kazancı olması durumunda indirilebilmesi mümkündür. Kurumun zararda olması ya da yukarıdaki indirimlerden daha az bir tutarda kâr etmiş olması durumunda, bu indirimler dolayısıyla kurumun zarara geçmesi mümkün değildir.

Aynı zamanda Ar-Ge ve yatırım indirimi hariç olmak üzere, söz konusu indirimlerin gelecek yıla devretmeleri de mümkün değildir. Örneğin zararda olan bir kurum tarafından yapılan sponsorluk harcamalarının, tutarı ne olursa olsun indirimi mümkün olmadığı gibi gelecek yıllara devretmesi de mümkün değildir.

Ayrıca bu indirimlerin beyannamede ayrı satırlarda gösterilmesi ve yukarıdaki sıra dahilinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

3.10.1 Ar-Ge indirimi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesi uyarınca mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi" kurumlar vergisi beyannamesinde kurum kazancından indirilebilir.

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabii iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz.

Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Bu indirimle ilişkin ayrıntılı açıklamalar 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılmıştır.



Diğer taraftan Ar-Ge faaliyetlerini teşvik etmek amacıyla 1 Nisan 2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 5746 sayılı "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun" çıkarılmıştır. Söz konusu tarih itibarıyla mükellefler tercih edecekleri Kanun çerçevesinde belirlenen düzenlemeleri dikkate alarak Ar-Ge indirimini müessesinden faydalanacaklardır.

Kurumlar Vergisi Kanunu ve 5746 Sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indirimini uygulaması ile ilgili ayrıntılı açıklamalarımıza Rehber'in "10.8 Ar-Ge yardımları" başlıklı bölümünde yer verilmiştir. Bu bölümde sadece her iki Kanun uygulamasının karşılaştırılmasına ilişkin olarak hazırladığımız özet tablo dikkatinize sunulmaktadır:

	Kurumlar Vergisi Kanunu	5746 Sayılı Kanun
İNDİRİMİN KAPSAMI	İşletmelerin bünyesinde gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin harcamaları kapsar. Tebliğ hükmüne uygun başvuru ile indirimden yararlanılmaya başlanması mümkündür. Başvurunun olumsuz olması halinde zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır.	- Teknoloji Merkezi İşletmelerinde - Ar-Ge Merkezlerinde - Ar-Ge ve Yenilik Projelerinde - Rekabet Öncesi İşbirliği Projelerinde - Teknogirişim Sermaye Desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve Yenilik harcamalarını kapsar. İndirimden yararlanılabilmesi için destek karar yazısı / Ar-Ge merkezi belgesi / proje sözleşmesinin yürürlüğe girmesi gerekmektedir.
UYGULAMA DÖNEMİ	31 Temmuz 2004 tarihinde 5422 Sayılı Eski Kurumlar Vergisi Kanunu'yla birlikte ilk düzenleme yapılmış olup Ar-Ge indirimini hesaplanan ilk geçici vergi dönemiyle uygulama başlar ve Ar-Ge faaliyetleri süresince devam eder.	01.04.2008-31.12.2023
İNDİRİM ORANI	% 100 (01.01.2008 - 31.12.2023) % 40 (01.01.2024'ten sonra)	% 100 (01.04.2008 - 31.12.2023)



EK AR-GE İNDİRİMİ	Bulunmamaktadır.	500 ve üzeri tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge Merkezlerinde o yıl yapılan harcamanın bir önceki yıla göre artışının yarısı indirim olarak dikkate alınır.
İNDİRİM HAKKININ SONRAKİ DÖNEMLERE DEVRİ	Matrahın yetersiz olması dolayısıyla indirilemeyen tutar sonraki dönemlere devreder. (Endekslenemez.)	Matrahın yetersiz olması dolayısıyla indirilemeyen tutar sonraki dönemlere devreder. Devreden tutarlar izleyen yıllarda yeniden değerlendirilme oranında artırılır.
AR-GE PROJESİ İLE İLGİLİ İSTENEN BELGELER	<p>- Ar-Ge indiriminin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar Ar-Ge faaliyetiyle ilgili olarak 1 seri numaralı KVK Genel Tebliği'ndeki Ek-1'de yer alan formata uygun olarak hazırlanacak rapor, bir yazı ekinde iki nüsha olarak Gelir İdaresi Başkanlığına elden veya posta yoluyla gönderilecektir. Ancak, bu süre içinde başvurusu yapılmayan projeler ile ilgili olarak, çalışmalara başlanıp harcama yapılmakla birlikte projenin herhangi bir aşamasında başvuruda bulunulması ve uygun bulunması halinde, başvuru tarihinin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin başlangıcından itibaren yapılan Ar-Ge harcamaları Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek, Ar-Ge projesi bittikten sonra yapılan başvurular değerlendirmeye alınmayacaktır.</p> <p>- Bakanlık, raporun genel değerlendirmesini yaptıktan sonra, projenin bilimsel olarak incelenerek münhasıran yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla, projeyi Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumuna (TÜBİTAK) ve/veya üniversiteler ile araştırma</p>	<p>Sadece Ar-Ge merkezlerinde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde YMM tasdik raporu ekinde sunulacaktır, diğer hallerde kurumlar vergisi beyannamesi ekinde sunulacaktır. Bu belgelerin;</p> <p>- Ar-Ge ve yenilik projeleriyle teknogirişim sermaye desteğinden yararlanan işletmeler için destek veren kamu kurumu, kuruluşu, idaresi veya kanunla kurulan vakıf,</p> <p>- Ar-Ge merkezleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri için başvuru yapılan kamu kurumu,</p> <p>- Teknoloji merkezi işletmeleri için Teknoloji Merkezi Müdürlüğü,</p> <p>- Türkiye'nin anlaşmalarla taraf olduğu ikili ya da çok taraflı uluslararası Ar-Ge işbirliği programları fonlarından mali olarak desteklenen Ar-Ge ve yenilik projeleri için TÜBİTAK tarafından onaylanmış olması gerekir.</p>



	<p>yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlara intikal ettirecektir. Mükellefe, proje bütçesinin % 0,3'ü oranında bir tutarı incelemeyi yapan kuruluşa ödemesi için bir yazı gönderilecek, ancak bu tutar 15.000 TL'yi aşmayacaktır.</p> <p>- Ar-Ge projesine ilişkin incelemeyi yapacak kuruluş, ihtiyaç duyması halinde ilave bilgi veya belgeleri de isteyerek, kendi uzmanları veya görevlendireceği başka kuruluşlara ait uzmanlar marifetiyle gerekli incelemeleri kısa sürede yaptıracak, 1 seri numaralı KVK Genel Tebliği'ndeki Ek-2'de yer alan formata göre düzenlenen değerlendirme raporunun bir örneğini Gelir İdaresi Başkanlığına ve başvuru sahibine gönderecektir.</p> <p>- Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu Kararlarına istinaden uygulanan Ar-Ge yardımına ilişkin mevzuat çerçevesinde TÜBİTAK tarafından daha önce incelemesi yapılmış olan projelerle ilgili olarak yeniden inceleme yapılmasına ihtiyaç bulunmamaktadır. Bu kapsamda TÜBİTAK tarafından incelenerek desteklenmesi uygun bulunmuş Ar-Ge projesi bulunan mükelleflerin bu projeler hakkında ayrıca bir inceleme yapılması için Gelir İdaresi Başkanlığına müracaat etmelerine gerek olmayıp, desteklenmesi uygun bulunmuş projelere ilişkin Ar-Ge değerlendirme raporları veya TÜBİTAK'tan alınan destek karar yazısının bir örneğinin YMM tasdik raporuna eklenmesi yeterli olacaktır.</p>	
--	---	--



<p>AR-GE İNDİRİMİ UYGULAMA SÜRECİ</p>	<ul style="list-style-type: none">- İndirimin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar Tebliğ ekinde yer alan formata uygun rapor Gelir İdaresi Başkanlığı'na sunulacaktır.- Başkanlık Ar-Ge projesine ilişkin incelemeyi yapacak kuruluşa raporu gönderecek, ilgili kuruluş Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporu hazırlayacaktır.- Ar-Ge projesi TÜBİTAK'tan destek alıyor ise TÜBİTAK'tan alınan destek karar yazısı yeterli olacaktır.- Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı buldukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir.- YMM Raporunda asgari hangi bilgilerin yer alması gerektiği 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde açıklanmıştır.- Ar-Ge proje değerlendirme raporlarının, YMM tasdik raporlarının verilmesi gereken ay içinde veya daha sonra gelmesi halinde de mükellefler Ar-Ge indiriminden yararlanabileceklerdir.- Değerlendirme raporunun ilgili vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde YMM tasdik raporunun ibraz edilmesi gerekecektir.- Söz konusu raporun bu süreler içinde verilememesi halinde ise Ar-Ge indiriminden	<ul style="list-style-type: none">- Ar-Ge merkezleri ve rekabet öncesi işbirliği projeleri dışında Ar-Ge indirimini uygulamasından yararlanacak olan işletmelerin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi ekinde Yönetmelikte belirtilen belgeleri bağlı buldukları vergi dairesine sunmaları gerekmektedir.- Ar-Ge merkezleri ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde Ar-Ge indirimini uygulanabilmesi için YMM tasdik raporu ekinde belgelerin sunulması yeterlidir.- Kanun kapsamında ilk defa Ar-Ge indiriminden yararlanacak olan;* Ar-Ge merkezlerinden "Ar-Ge Merkezi Belgesi"* Proje esaslı Ar-Ge indiriminden yararlanacak olanlardan ise teknik kuruluşlarca düzenlenmiş olan "Ar-Ge ve Yenilik Projesi Değerlendirme Raporu" veya "Rekabet Öncesi İşbirliği Projesi Değerlendirme ve Denetim Komisyonu Kararı" veya proje sözleşmesi,istenir. Ar-Ge indirimine devam eden işletmelerden, izleyen vergilendirme dönemlerinde bu belgelerin yeniden ibrazı istenmez.- Yönetmelikte belirtilen belgelere tam tasdik raporu ekinde yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.
--	---	---



	<p>yararlanılamayacaktır.</p> <p>- Ar-Ge indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.</p>	
DİĞER KURUMLARDAN SAĞLANAN DESTEKLER	<p>Geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan destekler, borç mahiyetinde olup ticari kazançta dahil edilmesi söz konusu değildir. Hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumlardan bu mahiyette sağlanacak her türlü destek tutarları, ticari kazancın bir unsuru olarak kazançta dahil edilecektir. Maliyetleri bu tür desteklerle karşılanan Ar-Ge harcamaları da Ar-Ge indiriminin hesabında dikkate alınacaktır.</p>	<p>Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olarak kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan alınan destekler 5 yıl süresince özel bir fon hesabında takip edilecektir. Bu süre içerisinde sermayeye ilave dışında kullanılan tutarlar için zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır. Bu fonda yer alan tutarlar, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmaz.</p>
İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	<p>Ar-Ge faaliyetlerinde fiilen kullanılan malzemeler ile amortismanına tabi olmayan maddi ve gayrimaddi kıymet iktisaplarına ilişkin giderler kapsam dahilindedir.</p>	<p>5520 sayılı Kanun uygulamasından farklı olarak amortismanına tabi olmayan gayrimaddi kıymet iktisaplarına ilişkin giderler kapsam dahilinde sayılmamıştır.</p>
PERSONEL GİDERLERİ	<p>Ar-Ge departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile Ar-Ge departmanına tahsis edilmemiş olup zamanının bir kısmında Ar-Ge departmanında çalışan personele (kısmi zamanlı Ar-Ge personeli) ödenen ücretler kapsama dahil değildir.</p>	<p>Tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının % 10'unu aşmamak kaydıyla, destek personeli ile kısmi zamanlı Ar-Ge personeli maliyetleri kapsam dahilindedir.</p>
DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER	<p>Normal bakım ve onarım giderleri dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan alınan mesleki veya teknik hizmetler kapsam dahilindedir.</p>	<p>Kapsam aynı olmakla birlikte söz konusu harcamalar Ar-Ge ve yenilik harcaması kapsamında gerçekleştirilen toplam harcama tutarının % 20'sini geçemez.</p>



AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI	Doğrudan ve sürekli olarak Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan iktisadi kıymetlerin amortisman giderleri kapsam dahilindedir.	Doğrudan ve sürekli olarak Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan iktisadi kıymetler dışında diğer işletme faaliyetlerinde de kullanılan iktisadi kıymetlerin amortisman giderleri gün hesabı yapılarak dikkate alınır.
GENEL GİDERLER	Elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme, nakliye gibi Ar-Ge faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak için katlanılan ve Ar-Ge departmanında fiilen kullanıldığı tespit ve tevsik edilen harcamalar kapsam dahilindedir. Çeşitli kıstaslara göre dağıtım anahtarı kullanılarak tespit edilen harcamalar kapsam dışındadır.	5520 sayılı Kanunda yer alan düzenlemelere ek olarak; büro ve kırtasiye gibi sarf malzemelerine ilişkin harcamaların kapsam dışında olduğu ayrıca belirtilmiştir. Münhasıran Ar-Ge merkezleri belirlemesi yapılarak Ar-Ge merkezi harici yürütülen projelerde uygulanabilirlik açısından tereddüt oluşturmaktadır.
VERGİ, RESİM VE HARÇLAR	Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olan ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan vergi, resim ve harçlar kapsam dahilindedir.	Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olan ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan vergi, resim ve harçlar kapsam dahilindedir.
FİNANSMAN GİDERLERİ	Yerli, yabancı ve uluslararası kurumlardan temin edilen kredilere ilişkin finansman giderleri kapsama dahildir.	Finansman giderleri kapsama dahil değildir.

3.10.2 Sponsorluk harcamaları

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının, amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilir.

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla,

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- Sporcuların iaşe, seyahat ve ikamet giderleri,
- Spor malzemesi bedeli,
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan aynı ve nakdi harcamalar,
- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde aynı ve nakdi ödemeler,



sponsorluk harcaması olarak kabul edilmektedir.

Yapılan harcamanın sponsorluk için yapıldığı aşağıdaki şekilde tevsik edilebilir:

- Sponsorluk hizmeti alan ile sponsor arasında her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşme yapılması gerekir.
- Nakdi sponsorluk desteği için banka dekontu veya ödeme makbuzu, nakdi desteğin elden teslim edilmiş olması halinde ise alındı makbuzu temin edilmelidir.
- Tevsik edici belge üzerinde "sponsorluk amacıyla" yatırıldığına dair bir ifadeye mutlaka yer verilmelidir.

Gerçek ve tüzel kişiler, süresiz bir şekilde sponsor olamayacakları gibi; bunların herhangi bir şekilde vergi borçları da bulunmamalıdır. Bu nedenle kurumların sponsor olabilmeleri için bağlı oldukları vergi dairesine müracaat ederek, vergi borcu olmadığına dair bir yazı almaları ve yapılan sponsorluk sözleşmesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Sponsorların, sponsor olunan dönemlerde tahakkuk eden vergi borçlarını ödememeleri halinde, ilgili vergi dairesi durumu derhal bir yazı ile bulunulan mahaldeki Gençlik ve Spor İl Müdürlüğüne bildirir.

3.10.3 Bağış ve yardımlar

Kurum kazancından indirilebilecek olan bağış ve yardımlar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde sayılmıştır. Bu madde kapsamında yapılan bağışların indiriminde Kanun'daki sıra önem arz etmektedir.

Kurum kazancından varsa Ar-Ge ve sponsorluk harcamaları indirildikten sonra, yeterli kurum kazancı olması şartıyla, makbuz karşılığı olarak yapılmış olan aşağıdaki bağışlar sırasıyla indirilebilir:

- Kamu kurumları, vergiden muaf vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere yapılan ve kurum kazancının % 5'ini aşmayan bağış ve yardımlar,
- Kamu kurumlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezleri ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası ve bunların faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağış ve yardımlar,
- Kamu kurumları, vergiden muaf vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere yapılan kültürel amaçlı bağışlar,
- Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığıyla yapılan bağış ve yardımlar,
- İktisadi işletmeleri hariç Türkiye Kıızılay Derneği'ne ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne yapılan nakdi bağış ve yardımlar.



Bunlar dışında özel Kanun'larında yapılan bağış ve yardımların indirilebileceğine ilişkin bazı düzenlemeler de bulunmaktadır. Aşağıda en sık karşılaşılan veya özellik arzeden bazı bağış ve yardım tutarları ile indirim koşullarına değinilmiştir:

3.10.3.1 Kurum kazancın % 5'i ile sınırlı bağışlar

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine,
- İl özel idarelerine,
- Belediyelere ve köylere,
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara,
- Kamu yararına çalışan derneklere,
- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara,

yapılan bağış ve yardımların ilgili yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilir.

Bu indirimin yapılabilmesi için aşağıdaki şartlara uyulması gerekmektedir. Buna göre bağış;

- Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara yapılmalıdır,
- Makbuz karşılığı yapılmalıdır,
- Karşılıksız yapılmalıdır,
- Sadece bağışın yapıldığı dönem kurum kazancından indirilebilir (gelecek yıla devretmez),
- Beynamede ayrıca gösterilmelidir.

İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı; zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutar olarak tanımlanmaktadır. Buna göre kurum kazancı;

Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)

şeklinde formülize edilmektedir.

3.10.3.2 Eğitim ve sağlık tesisleri ile ibadethanelere yapılan bağışları

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan;

- Okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezleri ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamaların,
- Bu tesislerin inşası için yukarıda belirtilen kamu kuruluşlarına yapılan her türlü bağış ve yardımların,



- Mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan nakdi ve aynı bağış ve yardımların,

tamamı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilir.

Okul ve sağlık tesisi gibi yukarıda sayılan bağışların, vergi muafiyeti tanınan vakıf ya da kamu yararına çalışan derneklere yapılması durumunda ise bağış miktarının kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı indirim olarak dikkate alınabilecektir.

3.10.3.3 Kızılay Derneği ve Yeşilay Cemiyetine yapılan bağışlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin 1. fıkrasının (f) bendi uyarınca, Türkiye Kızılay Derneği'ne ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'nemakbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilir.

Ancak söz konusu derneklerin iktisadi işletmelerine yapılan bağış veya yardımların kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün değildir.

Ayrıca bu hüküm Türkiye Kızılay Derneği'ne ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'nesadece nakdi olarak yapılan bağış ve yardımlar için geçerli olduğundan, ilgili derneklere makbuz karşılığında aynı olarak yapılan bağış ve yardımların indiriminde, kurum kazancının ancak % 5'ine kadar olan kısmı indirim olarak dikkate alınabilmektedir.

3.10.3.4 Türkiye Yeşilay Vakfına yapılan bağışlar

11 Haziran 2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6487 sayılı Kanun'un 33. maddesi ile Türkiye Yeşilay Cemiyeti tarafından Kanun'un yayım tarihinden itibaren üç ay içinde Türkiye Yeşilay Cemiyeti ile aynı amaçları gerçekleştirmek üzere merkezi İstanbul'da olan "Türkiye Yeşilay Vakfı" adında bir vakıf kurulması öngörülmüştür. Aynı madde uyarınca bu vakfa yapılacak nakdi bağış ve yardımların tamamı gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından beyannameleri üzerinde bildirilen gelir veya kazançtan indirilebilecektir.

Söz konusu madde uyarınca bu vakıf, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara diğer Kanun'larla tanınan vergi, harç ve diğer istisna ve imkânlardan aynen yararlanacaktır.

3.10.3.5 Üniversitelere yapılan bağışlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda konuya ilişkin bir düzenleme yoktur. Ancak 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 56. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendinde, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere ve ileri teknoloji enstitülerine makbuz karşılığında yapılan bağışların, kurum kazancından indirilebileceği hükmü yer aldığından, bu bağışların da indirimi mümkündür.

3.10.4 Girişim sermayesi fonu



6322 Sayılı Kanun'un 15. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'na "Girişim sermayesi fonu" başlıklı 325/A maddesi eklenmiştir. 15 Haziran 2012 tarihinde yürürlüğe giren söz konusu düzenleme uyarınca, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen gelirden girişim sermayesi fonu ayrılabilir. Bu fon, kurum kazancının veya beyan edilen gelirin % 10'unu ve öz sermayenin % 20'sini aşamaz.

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar pasifte geçici bir hesapta tutulur. Mükelleflerce, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya girişim sermayesi yatırım fonlarına yatırım yapılmaması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

Yukarıdaki düzenleme kapsamında girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin % 10'unu aşmayan kısmı beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilmektedir.

Bu fon; amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, ortaklara dağıtılması, dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması veya işin terki, işletmenin tasfiyesi, devredilmesi, bölünmesi ya da girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren 6 ay içinde bu maddede belirtilen amaçla yeniden kullanılmaması halinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde vergiye tabi tutulur.

3.10.5 Yurtdışına verilen hizmetlere ilişkin indirim

Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanan;

- Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmelerinin,
- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin,

münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın % 50'si kurum kazancından indirilebilmektedir.

Ancak bu indirimin yapılabilmesi için kurum kazancından öncelikle yukarıda yer verilen indirimlerin (Ar-Ge, sponsorluk, bağış, yardım gibi) sırasıyla yapılması gerekmektedir. Bu indirimlerden sonra yeterli kurum kazancının kalması ve kurumlar vergisi beyanamesi üzerinde ayrıca gösterilmesi şartıyla belirtilen kazançların % 50'si kurum kazancından indirilebilecektir.

Ayrıca bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şartı da bulunmaktadır.



3.10.6 Korumalı işyeri indirimi

Korumalı işyeri, 5378 sayılı Kanun'da, normal işgücü piyasasına kazandırılmaları güç olan engelliler için meslekî rehabilitasyon ve istihdam oluşturmak amacıyla Devlet tarafından teknik ve malî yönden desteklenen ve çalışma ortamı özel olarak düzenlenmiş olan işyeri olarak tanımlanmaktadır. Korumalı işyerinde istihdam edilebilmek için;

- En az yüzde 40 oranında zihinsel veya ruhsal engelli olmak,
- Türkiye İş Kurumuna kayıtlı olmak,
- 15 yaşını bitirmiş olmak,

gerekmektedir.

Korumalı işyeri statüsünün kazanılabilmesi için işyerinde, yukarıda belirtilen niteliklere sahip en az sekiz engelli bireyin istihdam edilmesi ve bu işyerlerinde çalışacak engelli bireylerin sayısının toplam işçi sayısına oranının yüzde 75'ten az olmaması şartları bulunmaktadır. Bu şartları sağlayan işyerinin işvereni, Aile ve Sosyal Politikalar İl Müdürlüğüne başvuruda bulunabilmektedir. İlgili komisyon tarafından yapılan değerlendirme sonucunda uygun görülen işyerlerine Valilikçe, Korumalı İşyeri Statüsü Belgesi verilmektedir.

19 Şubat 2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6518 sayılı Kanun'un 83. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesine (h) bendi olarak korumalı işyeri indirimine ilişkin düzenleme eklenmiştir.

Ancak bu indirimin, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanabilmesi mümkündür. Ayrıca yıllık olarak indirilecek tutar da, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının yüzde 150'sini aşmamaktadır.

Bu hüküm 19 Şubat 2014 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

3.10.7 Yatırım indirimi istisnası (GVK mülga ek 1-6 ve mülga 19. maddeler)

3.10.7.1 2006 yılında yatırım indirimi uygulamasında gerçekleştirilen değişiklikler ve Anayasa Mahkemesi kararı

8 Nisan 2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5479 Sayılı Kanun'un 2. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası" başlıklı 19. maddesi yürürlükten kaldırılarak; yatırım indirimi istisnasına 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren son verilmiştir.

Yatırım indirimi istisnasına bu şekilde son verilmesi, mükelleflerin yeni düzenlemenin yürürlüğünden önce gerçekleştirmiş oldukları ve fizibilite çalışmalarını tamamlayarak gerçekleştirmeyi planladıkları yatırımlar nedeniyle indirimine hak kazandıkları yatırım indirimi istisnası tutarlarının akıbeti hususundaki sorunu bertaraf edebilmek için yürürlüğe giren 5479 Sayılı Kanun'un 3. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 69. madde uyarınca; gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31 Aralık 2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;



a. 24.4.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 9 Nisan 2003 tarihli ve 4842 Sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmadan önceki Ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6. maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1 Ocak 2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga 19. maddesi kapsamında 1.1.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları,

nedeniyle, 31 Aralık 2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebileceklerdir.

Bu hüküm uyarınca yatırım indirimi istisnasına son verilmesine rağmen, mükelleflerin mevcut yatırımları nedeniyle hak kazandıkları yatırım indirimi istisnası tutarlarını üç yıl süre ile kullanmaları mümkün kılınmış; böylece mükellefler 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kurumlar vergisi beyannameleri kapsamında beyan edilecek kazançlarını yatırım indirimi istisnasına konu edebilmişlerdir. Sözü geçen yasal düzenleme ile ilgili olarak;

- Devreden yatırım indiriminin kullanımına ilişkin olarak getirilen üç yıllık süre sınırlaması,
- Yatırım indiriminden faydalandığı durumda önceki vergi oranlarının uygulanacağına ilişkin düzenleme,
- Yatırım indirimi istisnasına son veren düzenlemenin yürürlük tarihi,

konularının Anayasa'ya aykırılığı uzun süre tartışılmıştır. Bu tartışmalar kapsamında "...(vergi oranına ilişkin hükümler dahil)..." ve "...sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait..." ifadelerinin iptali ile yatırım indirimi istisnasını yürürlükten kaldıran hükmün yürürlük tarihi konusunda Anayasa'ya aykırılığı talebiyle Anayasa Mahkemesi nezdinde iptal davaları açılmıştır.

Anayasa Mahkemesi'nin 15 Ekim 2009 tarihinde gerçekleştirilen toplantısında, yukarıdaki iptal istemleri değerlendirilmiş ve yatırım indirimi istisnası uygulamasına yönelik olarak "...sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait..." ibaresinin iptaline karar verilmiştir. "...(vergi oranına ilişkin hükümler dahil)..." ibaresinin iptal talebi ise reddedilmiştir. 8 Ocak 2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan bu karar uyarınca, 31 Aralık 2005 tarihi itibarıyla hak kazanılan yatırım indirimi istisnası kullanımıyla ilgili süre sınırlaması 8 Ocak 2010 tarihi itibarıyla kaldırmış olmaktadır.

3.10.7.2 6009 Sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler

1 Ağustos 2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6009 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 5. maddesi ile 2005 yılından devreden yatırım indirimi istisnasının kullanımına ilişkin bir düzenleme yapılmıştır.



Bu düzenleme ile Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69. maddesinin birinci fıkrasında yer alan "yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler." ibaresi madde metninden çıkarılmış, yerine "yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanun'un geçici 61'inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dahil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler." ibaresi getirilmiştir.

Bu ibareden sonra gelmek üzere "Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır." cümleleri de madde metnine eklenmiştir.

Söz konusu düzenleme 2010 yılı kazançlarından başlanmak üzere yayımı tarihinde (1 Ağustos 2010) yürürlüğe girmiştir.

6009 Sayılı Kanun'la yapılan bu düzenleme ile 2005 yılından devreden yatırım indirimi tutarının kullanılmasına ilişkin oransal bir sınırlama getirilmiş olmaktadır. Bu hüküm uyarınca mükelleflerin, kazançlarının ancak % 25'i kadar yatırım indirimi istisnasından yararlanabilmeleri mümkün olmakta, kalan % 75'lik kazanç üzerinden ise kurumlar vergisi ödenmesi gerekmektedir.

6009 Sayılı Kanun ile yatırım indirimine ilişkin olarak yapılan bu düzenlemenin uygulaması konusunda, 1 Ekim 2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 276 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde açıklamalar yapılmıştır.

3.10.7.3 Anayasa Mahkemesi kararları

Anayasa Mahkemesi 9 Şubat 2012 tarihli toplantısında; 6009 Sayılı Kanun'un 5. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69. maddesinin birinci fıkrasına eklenen "Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz." biçimindeki cümlenin, Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiştir.

Aynı toplantıda ayrıca, söz konusu cümle yukarıda belirtilen kararla iptal edildiğinden, bu cümlenin uygulanmasından doğacak sonradan giderilmesi güç veya olanaksız durum ve zararların önlenmesi ve iptal kararının sonuçsuz kalmaması için kararın Resmi Gazete'de yayımlanacağı güne kadar yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmiştir.

Buna göre Anayasa Mahkemesinin;

- Söz konusu hükmün yürürlüğünün durdurulmasına ilişkin kararı (9 Şubat 2012 günlü, E. 2010/93, K. 2012/9) 18 Şubat 2012 tarihli Resmi Gazete'de,
- 9 Şubat 2012 günlü, E. 2010/93, K. 2012/20 sayılı iptal kararı ise 26 Temmuz 2013 tarihli Resmi Gazete'de,

yayımlanmıştır.



Bu karar çerçevesinde 2011 yılına ilişkin olarak verilen kurumlar vergisi beyannamelerinden başlamak üzere, **yüzde 25'lik sınır olmadan, varsa kazancın tamamı kadar yatırım indirimi istisnasından yararlanılabilmektedir.**

3.10.7.4 İstisnadan yararlanıldığı durumda uygulanacak vergi oranı

6009 Sayılı Kanun'un 5. maddesi ile GVK'nın geçici 69. maddesinde yer alan ve 2005 yılından devreden yatırım indirimi tutarının kullanılması durumunda kurumlar vergisi oranının % 20 yerine % 30 olarak uygulanması sonucunu doğuran hüküm, madde metninden çıkarılmıştır. Bunun yerine geçici 69. maddeye "Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır." ibaresi eklenmiştir.

Bu değişiklik uyarınca vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirilen tutardan sonra kalan kazanç üzerinden % 30 yerine %20 oranında kurumlar vergisi hesaplanmaktadır.

3.10.7.5 Yatırım indirimi stopajı

6009 Sayılı Kanun'un 5. maddesinde "Bu Kanun'un geçici 61. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dahil" ibaresi yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61. maddesinin 1. fıkrasında 24 Nisan 2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadi kıymetler için yapılan harcamalar hariç), yatırım indirimine ilişkin olarak 31 Aralık 2005 tarihinde geçerli olan mevzuatın uygulanacağı hükmü yer almaktadır.

Maddenin 2. fıkrası uyarınca ise yukarıda belirtilen şekilde yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar ile 24 Nisan 2003 tarihinden önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması dolayısıyla sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın % 19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Yukarıdaki açıklamalarımızdan anlaşılacağı üzere, 6009 Sayılı Kanun'un 5. maddesinde yer alan parantez içi hüküm, söz konusu stopaj uygulamasında herhangi bir değişikliğe neden olmamaktadır.

3.11 Tam mükellef kurumlarda vergi kesintisi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca; kamu idare ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı ile ziraat kazançlarını bilanço veya ziraat işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler, kurumlara, avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları belirli ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında vergi kesintisi yapmak zorundadırlar.



Ancak Bakanlar Kurulunun vergi kesintisi oranlarını her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye ve kurumlar vergisi oranına kadar artırma yetkisi bulunmaktadır. Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 1. maddesi uyarınca, GVK geçici 67. madde kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden KVK uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacaktır.

Buna göre Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi kapsamında istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben yapılacak tevkifata tabi bazı ödemeler ve bu ödemeler üzerinden yapılacak tevkifat oranları aşağıdaki gibi olmaktadır.

- a. Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinden % 3,
- b. Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden % 20,
- c. Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden % 15.

Vergi kesintisi yapmak zorunda olanların, kesilen bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine, vergilendirme dönemini izleyen ayın 23. günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirerek ve 26. günü akşamına kadar ödemeleri gerekmektedir.

Her türlü tahvil faizleri, mevduat faizleri, katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları, kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve repo gelirleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla bu gelirler üzerinden GVK geçici 67. maddenin yürürlükte olduğu süre boyunca (31 Aralık 2015 tarihine kadar) Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Söz konusu menkul kıymet gelirleri üzerinden GVK geçici 67. madde uyarınca yapılacak tevkifatlar hakkında açıklamalarımız Rehber'in "2.5.5.6 Menkul kıymet gelir türleri itibarıyla vergilendirme esasları" bölümünde yer almaktadır.

3.12 Dar mükellefiyet ve dar mükellefiyette kurum kazancı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3. maddesine göre, aynı Kanun'un 1. maddesinde sayılan sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarından kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar dar mükellefiyete tabi olup, tam mükellef kurumlardan farklı olarak sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilmektedirler.

Dar mükellefiyete tabi kurumların ticari ve zirai kazançları dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanunu'nun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri



uygulanmaktadır. Ancak bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler (ticari kazanç hakkındaki hükümler) çerçevesinde tespit edilir. Bu durumda, dar mükellef kurumların safi kurum kazancının tespitinde ilgili kanun maddelerinde belirtilenlerin yanında ayrıca aşağıdaki indirimlerin yapılması da kabul edilmemektedir:

- a. Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin Türkiye'deki dar mükellef kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için, dar mükellefin ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verdiği faizler, komisyonlar ve benzeri giderler.
- b. Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelere gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleri hariç olmak üzere, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar.

Dar mükellef kurumlar, iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının beyanı ile ilgili olarak tam mükellef kurumların tabi oldukları hükümlere tabidirler. Ancak dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergiye tabi kazancının Gelir Vergisi Kanunu'nda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren on beş gün içinde vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır.

3.13 Dar mükellefiyette vergi kesintisi

Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak vergi kesintisi ile ilgili düzenlemeler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde bulunmaktadır.

Buna göre, dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen ve kurumlar vergisi stopajına tabi kazanç ve iratlar şunlardır:

- a. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri
- b. Serbest meslek kazançları
- c. Gayrimenkul sermaye iratları
- d. Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) no.lu bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları
- e. Ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller



f. Türkiye'de bir iş yeri ya da daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlara tam mükellef kurumlar tarafından dağıtılan kâr payları

g. Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutarlar

h. Türkiye'de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar,

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca, yukarıda sayılan kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen ya da tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Bakanlar Kurulu belirtilen vergi kesintisi oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye ve belirlenen oranın bir katına kadar yükseltmeye yetkilidir.

Nitekim Bakanlar Kurulu anılan yetkisini 3 Şubat 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/14593 Sayılı Karar ile kullanmıştır. Buna göre Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi kapsamında dar mükellefiyete tabi kurumlara yapılacak tevkifata tabi bazı ödemeler ve bu ödemeler üzerinden yapılacak tevkifat oranları aşağıdaki gibi olmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara yapılan hakediş ödemeleri üzerinden	% 3
Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak serbest meslek kazançlarından	% 5
Diğer serbest meslek kazançlarından	% 20
Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından	% 1
Diğer gayrimenkul sermaye iratlarından	% 20
Telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden	% 20
Dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden	% 15
Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden	% 0
Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kâr payları dahil)	% 0
Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar	% 15



düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden	
--	--

Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin 7. fıkrasında, vergi cennetleriyle mücadele amacıyla getirilmiş özel bir hüküm yer almaktadır. Buna göre kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Bakanlar Kurulunun bu ülke ve bölgelere yapılacak olan bazı ödemelerle (emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri, deniz ve hava araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler gibi) ilgili olarak % 30 olan stopaj oranını, sıfıra kadar indirme yetkisi bulunmaktadır.

Diğer taraftan yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri % 30 oranındaki stopajın kapsamı dışında bulunmaktadır.

Söz konusu düzenleme, 2006 yılı başından itibaren yürürlüğe girmiştir. Ancak Rehber'in hazırlandığı tarih itibarıyla hangi ülkelerin bu kapsamda değerlendirileceği ve stopaj oranları konusunda Bakanlar Kurulu tarafından herhangi bir belirleme yapılmadığından, yukarıda açıklanan % 30 oranındaki stopajın uygulama alanı bulunmamaktadır.

3.14 Kurum vergi yapısı

3.14.1 Kurumlar vergisi oranı ve indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde kurumlar vergisi oranı % 20 olarak belirlenmiştir.

28 Şubat 2009 tarihinde yürürlüğe giren 5838 Sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 32/A maddesi ile Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar için geçerli olan indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması getirilmiştir.

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin ayrıntılı açıklamalarımız, Rehber'in "10.1.3.4 İndirimli kurumlar vergisi uygulaması" bölümünde dikkatinize sunulmaktadır.

3.14.2 Kâr payı stopajı



Tam mükellef kurumlar tarafından, kâr dağıtımını yapıldığı durumda, dağıtılan temettü üzerinden ortağın statüsüne göre ayrıca kâr payı stopajı da yapılması gerekmektedir.

Buna göre tam mükellef kurumlar tarafından;

- Tam mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara,
- Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara,
- Dar mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere,

dağıtılan kâr payları üzerinden % 15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Diğer bir anlatımla tam mükellef kurumlar tarafından, tam mükellef kurumlar ile Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Dar mükelleflere yapılacak kâr dağıtımında, dar mükellefin mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında imzalanmış olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması varsa, söz konusu anlaşmada yer alan vergi oranı dikkate alınabilmektedir.

Bu stopajın kâr dağıtımını yapan kurum tarafından temettünün nakden veya hesaben ödendiği döneme ilişkin muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Buna göre beyanname kâr dağıtımını takip eden ayın 23'üne kadar verilecek, hesaplanan vergi ise beyanname verilen ayın 26'sına kadar ödenecektir.

3.14.3 İstisna stopajı

Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar üzerinden vergi kesintisi yapılmamakla birlikte, yatırım indirimi istisnasında özellik arz eden bir durum söz konusudur. Rehber'in "3.10.7 Yatırım indirimi istisnası (GVK mülga ek 1-6 ve mülga 19. maddeler)" bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61. maddesi uyarınca, 24 Nisan 2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına istinaden (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadi kıymetler için yapılan harcamalar hariç), yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükellefler, söz konusu istisna kazançları üzerinden % 19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmakla yükümlüdürler.

Stopaj yükümlülüğünün kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihte yerine getirilerek, takip eden ayın 23'üne kadar muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Buna göre hesap dönemi takvim yılı olan kurumlar tarafından Nisan ayına ilişkin muhtasar beyanname ile Mayıs ayının 23'üne kadar beyan edilecektir. Bu stopajın beyanname verilen ayın 26. günü akşamına kadar tek seferde ödenmesi gerekmektedir.



3.15 Geçici vergi

Kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefiyete tabi kurumlarda ticari ve zirai kazançlarla sınırlı olmak üzere) cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, üçer aylık kazançlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenmektedir.

Buna göre kurumlar vergisi mükellefleri için geçici vergi oranı % 20'dir. Hesaplanan geçici vergi üçer aylık dönemi izleyen ikinci ayın 14. günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve 17. günü akşamına kadar ödenir.

Buna göre hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için 2014 yılında geçerli olacak geçici vergi dönemleri ile beyan ve ödeme sürelerine aşağıda yer verilmiştir.

Dönemi	Beyan ve ödeme süresi
01.01.2014 - 31.03.2014	14.05.2014 / 19.05.2014
01.01.2014 - 30.06.2014	14.08.2014 / 18.08.2014
01.01.2014 - 30.09.2014	14.11.2014 / 17.11.2014
01.01.2014 - 31.12.2014	16.02.2015 / 17.02.2015

3.16 Kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi

Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir. Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın 1. gününden 25. günü akşamına kadar mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilir.

Buna göre, hesap dönemi takvim yılı olan kurumlar için beyanname verme zamanı, hesap döneminin kapanmasını takip eden dördüncü ay olan Nisan ayının 25. günü akşamına kadardır. Özel hesap dönemi kullanan kurumların beyannameleri ise, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın 25. gününe kadar verilmektedir. Anılan tarihlere kadar tahakkuk ettirilen kurumlar vergisi, ilgili ayın sonuna kadar ödenir.

Birleşme işlemlerinde kurumlar vergisi beyannamesi münfesi kurum ile birleşilen kurum tarafından birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilir.

Tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde ise beyannamenin ülkenin terk edilmesinden önceki 15 gün içinde verilmesi gerekmektedir.

Yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, kurumun kurumlar vergisi uygulaması bakımından bağlı olduğu yer vergi dairesine verilir. Söz konusu vergi dairesi;

- Tam mükellefiyette, kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yerin,



b. Dar mükellefiyette, kurumun Türkiye'deki işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin; Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci yoksa yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesidir.

3.17 Kâr dağıtımı

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca pay sahiplerine bir takım haklar tanınmış olup, kâr payı hakkı bu tasnifte pay sahiplerinin malvarlığı hakları altında yer almaktadır. Pay sahibinin kâr payı hakkı, paydan doğan ve şarta bağlı bir talep niteliğindedir. Faaliyet döneminin sonunda kâr gerçekleşmiş ve şirket nezdinde dağıtılabilir net dönem kârı bulunması halinde, genel kurul kanun ve esas sözleşme hükümlerine göre net kârın dağıtılmasına karar verilebilir. Bu suretle pay sahiplerinin şarta bağlı talep hakkı, şartsız bir alacak hakkına dönüşmüş olur.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 507 ve 508. maddeleri gereğince esas sözleşmede aksi belirtilmedikçe pay sahipleri, dağıtmaya tahsis edilmiş net dönem kârına oransallık ilkesi ile uyumlu olarak esas sermayedeki karşılığı ödenmiş payı nispetinde katılma hakkına sahip olur. Şirketler, yıllık bilançoda bulunan net dönem kârından kanuni ve isteğe bağlı yedek akçeleri ayırdıktan sonra dağıtılabilir kâr payı tutarını belirlemektedir. Sonuç olarak, kâr payı ancak yıllık net dönem kârından ve bu amaç için ayrılan veya herhangi bir amaca özgülenmemiş serbest yedek akçelerden ve fonlardan dağıtılabilir ancak şirketin geçmiş yıllara ait zararları kapatılmadan net dönem kârı hesaplanarak kâr payı dağıtımı mümkün olmamaktadır.

Anonim ve limited şirketlerde genel kurulda temsil edilen oyların çoğunluğu ile kâr payı dağıtımına karar verilir. Kâr payı dağıtımında üç önemli şart bulunmaktadır; kanuni yedek akçelerde bir azalma olmamalı, kâr gerçekten elde edilmeli ve kâr payı dağıtımına ilişkin bir genel kurul kararı bulunmalıdır.

Kâr dağıtım tablosu aşağıdaki gibidir:

- Dönem ticari kârı
- (Ödenecek vergi ve yasal yükümlülükler)
- Net dönem kârı
- (Geçmiş yıl zararları)
- (I. Tertip yedek akçe)
- (İşletmede bırakılması gereken fonlar)
- Dağıtılabilir net dönem kârı
- (Ortaklara I. temettü)
- (Personele temettü)
- (Yönetim kuruluna temettü)
- (Ortaklara II. temettü)
- (II. tertip yedek akçe)
- (Kâr payı stopajı)
- (Statü yedekleri / Sözleşme hükümlerine göre)
- (Diğer kâr yedekleri / Genel kurul kararına göre)
- (Özel fonlar / Çeşitli mevzuat hükümlerine göre)

3.17.1 Kâr yedekleri



Şirketlerde, Kanun, ana sözleşme ve yetkili organlar tarafından alınan kararlar doğrultusunda ayrılabilir kâr yedekleri; kanuni yedekler, statü yedekleri, şirketin isteği ile ayrılan yedekler ve diğer kâr yedekleri olarak sıralanabilir.

3.17.1.1 Kanuni yedek akçe

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, kâr dağıtımını yapılması için, kanuni ve isteğe bağlı yedeklerin net dönem kârından ayrılmasını zorunlu kılmıştır. Şirketlerin yetkili organları bu yedek akçelerin ayrılmaması ya da eksik ayrılması konusunda karar veremezler.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 519. maddesi gereğince ayrılması gereken kanuni yedek akçeler aşağıdaki şekildedir.

a. I. Tertip yedek akçe

I. tertip yedek akçe; genel kurul tarafından verilen karar ile yıllık kârın yüzde beşinin, ödenmiş sermayenin yüzde yirmisine ulaşıncaya kadar yedek akçe olarak ayrılmasıdır. Ayrılan I. tertip yedek akçelerin toplamı bahsi geçen sınıra ulaştığında, I. tertip yedek akçe ayrılması zorunluluğu kalkar. Fakat Türk Ticaret Kanunu'nun 521. maddesi uyarınca şirket esas sözleşmesinde yedek akçeye yıllık kârın yüzde beşinden fazla bir tutarın ayrılacağı ve/veya yedek akçenin ödenmiş sermayenin yüzde yirmisini aşabileceğine dair bir hüküm konulup, yedek akçe ayrılmaya devam edilirse fazla ayrılan kısım isteğe bağlı olarak ayrılan yedek akçe olarak kabul edilir.

b. II. Tertip yedek akçe

Genel kurul net dönem kârından, pay sahipleri tarafından ödenmiş sermayenin yüzde beşi oranında I. tertip kanuni yedek akçe ayırdıktan sonra, pay sahipleri ile kâra katılan diğer kimselere dağıtılması kararlaştırılan kısmın yüzde onunu II. tertip kanuni yedek akçe olarak ayırmak durumundadır.

Dağıtılacak kâr payı sadece ödenmiş sermayenin yüzde beşini karşılıyor ya da altında kalıyorsa, kâr dağıtımından II. tertip yedek akçe ayrılmaz.

Türk Ticaret Kanunu'nun 511. maddesi uyarınca esas sözleşmede kurucular, yönetim kurulu üyelerine ve/veya diğer kimselere şirket kazancından verilmek üzere menfaatler öngörülmüşse genel kurul, I. ve II. tertip kanuni yedek akçelerin yanı sıra bu tutarları da ayırmak mecburiyetindedir.

3.17.1.2 Statü yedekleri

Statü yedekleri, şirket ana sözleşmesi gereği ayrılan yedeklerdir. Statü yedeklerinin ayrılması zorunlu değildir. İsteğe bağlı olarak ayrılırlar. Şirketler bu yöndeki isteklerini, ana sözleşmeye koydukları bir hükümle belli ederler.

3.17.1.3 Şirketin isteği ile ayrılan yedek akçe



Sermaye şirketleri, genel kurullarının verdiği karar sonucunda ya da dağıtım dışı tutulan ve şirkette alıkonulan kârları şirketin isteği ile ayrılan yedek akçe olarak tutabilirler.

3.17.1.4 Çalışanlar ve işçiler lehine yardım akçesi

Şirketler esas sözleşmelerinde; şirketin yöneticileri, çalışanları ve işçileri için yardım kuruluşları kurulması veya bunların sürdürülebilmesi amacıyla veya bu amacı taşıyan kamu tüzel kişilerine verilmek üzere yedek akçe ayrılmasını öngörebilir. Yardım amacına özgülünen yedek akçelerin ve diğer malların şirketten ayrılması suretiyle bir vakıf veya kooperatif kurulması Türk Ticaret Kanunu'nun 522. maddesi uyarınca zorunludur.

3.17.1.5 Diğer kâr yedekleri

Yasal olarak ayrılması gereken yedekler, ana sözleşme gereğince ayrılması gereken yedekler ve dağıtım dışı bırakılan kârların oluşturduğu yedekler dışında, işletmede bırakılan ve kârdan ayrılan başka yedekler, diğer kâr yedeklerini oluşturur.

3.17.2 Dağıtılacak kâr payı

Sermaye şirketleri kârlarını hangi kıstaslara göre dağıtacaklarını ana sözleşmelerine koyacakları hükümlerle düzenleyebilirler. Fakat bu dağıtım şeklinin ana sözleşmede yer alması zorunlu değildir. Ana sözleşmede, kâr dağıtımını ile ilgili hükümlerin bulunmaması durumunda kârın Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre dağıtılması gerekir.

- Ortaklara birinci temettü: Türk Ticaret Kanunu uyarınca, işletmeler ödenmiş sermayelerinin en az % 5'i oranında ortaklara birinci temettü dağıtmak zorundadır.
- Ortaklara ikinci temettü: Ortaklara ne kadar ikinci temettü dağıtılacağına genel kurul karar verir.

Kanun ve esas sözleşme hükümlerine göre zorunlu ayırmalar yapıldıktan sonra, geriye kalan ortaklık kârı veya bu gaye için kullanılabilir serbest akçeler, dağıtılabilir kâr payını oluşturur ve bu tutar hak sahiplerine, esas sözleşmede aksi düzenlenmemiş ise sermaye payı için şirkete yaptıkları ödemeler oranında kâr payı olarak dağıtılabilir.

Son olarak esas sözleşmeye, kârın, payın itibari değerine göre hesaplanacağına dair bir hüküm konulabileceği gibi kâr payında öncelik veya başkaca imtiyazlar da konulabilecektir.

3.17.3 Kâr payı avansı dağıtımı

Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olmayan anonim şirketler, limited şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin kâr payı avansı dağıtımında uyacakları usul ve esasları düzenlemek amacıyla "Kâr Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliğ" 9 Ağustos 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bahsi geçen Tebliğ'de kâr payı avansı dağıtımını için iki tane ön şarttan bahsedilmekte olup, bunlardan ilki ara dönem finansal tablolara göre kâr edilmiş olması, ikincisi genel kurul kararı alınmış olmasıdır. Ancak



Tebliğ'de açık bir şekilde belirtilmemiş olmakla birlikte şirket esas sözleşmesinde kâr payı avansı dağıtımına yer verilmesi faydalı olacaktır.

Kâr payı dağıtımının ilk ön şartı olan ara dönem finansal tablolara göre kâr edilmiş olması şu şekilde açıklanır;

- a. Ara dönem finansal tabloları; üç, altı veya dokuz aylık ara dönem finansal tablolarıdır.
- b. Kâr elde edilmiş olması; kâr payı avansı dağıtılacak hesap döneminde hazırlanan üç, altı veya dokuz aylık ara dönem finansal tablolara göre kâr elde edilmiş olması durumudur.
- c. Dağıtılacak kâr payı avansı tutarı ve hesaplanması: Oluşan ara dönem kârından;
 - Geçmiş yıl zararlarının tamamı (varsa),
 - Vergi, fon ve mali karşılıklar,
 - Ayrılması gereken yedek akçeler (kanunen ve esas sözleşme uyarınca öngörölmüş olanlar),
 - İmtiyazlı pay sahipleri için ayrılacak tutarlar (varsa),
 - İntifa senedi sahipleri için ayrılacak tutarlar (varsa),
 - Kâra katılan diğer kimseler için ayrılacak tutarların (varsa),

indirilmesi suretiyle hesaplanır.

Aynı hesap dönemi içinde, izleyen ara dönemlerde de kâr oluşması halinde dağıtılacak kâr payı avansı tutarı yukarıda belirtilenlerin yanı sıra önceki ara dönem veya dönemlerde ödenmiş olan kâr payı avansı tutarları da indirilerek hesaplanır. Ödenecek kâr payı avansı, bu şekilde hesaplanan tutarın yarısını geçemez.

Kâr payı dağıtımının ikinci ve son ön şartı olan genel kurul kararı ise anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde toplantıda hazır bulunan oyların çoğunluğu ile limited şirketlerde ise toplantıda temsil edilen oyların salt çoğunluğu ile alınır.

Kâr payı avansı ödemelerinde esaslar;

- Kâr payı dağıtım tarihleri itibarıyla ortaklara payları oranında ödenir.
- Kâr payı, imtiyazlı paylara imtiyaz dikkate alınmaksızın ödenir.
- İntifa senedi sahiplerine, ortak olmayan yönetim organı üyelerine ve ortaklar dışında kâra katılan diğer kimselere kâr payı avansı ödenmez.
- Ortakların sermaye taahhüt borçları dışında şirkete borçlu olmaları halinde söz konusu borç ortağa ödenecek kâr payı avansından mahsup edilir.

Genel kurul kararını müteakip şirketin yönetim organı kâr payı dağıtımına ilişkin bir rapor hazırlar. İşbu raporda finansal tabloların dürüst resim ilkesine uygun olarak hazırlandığı ve kâr payı avansının usulüne uygun olarak hesaplandığı belirtilir. Son olarak, şirketin yönetim organınca raporda tespit edilen kâr payı avansının ortaklara ödenmesine ve bu ödemelerin yapılma usulüne ilişkin karar alınır. Kâr payı avansı tutarları bu kararı izleyen en geç 6 hafta içerisinde ödenir.



3.17.4 Yabancı ortağın bulunması halinde kâr dağıtımı

Türkiye ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamış ülkelerin mukimlerine yapılacak kâr dağıtımı sebebiyle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesine göre tevkifat yapılması sırasında, vergi anlaşmalarının, temettüler ile ilgili 10. maddesindeki oranların ayrıca dikkate alınması gerekmektedir.

Anlaşmaların anılan maddesinde belirtilen oranların Türkiye'de uygulanan oranların altında kalması halinde, kâr payının yabancı ortağa dağıtılan kısmına vergi anlaşmasında belirtilen oranın; anlaşmada belirtilen oranın, Türkiye'de uygulanan oranın üzerinde olması halinde ise Türkiye'deki oranın uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, 1 seri numaralı "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği"nde, anlaşmada öngörülenin üzerinde vergi tevkifatı yapılması durumunda, fazla ödenen vergilerin iade edilebileceği hükme bağlanmış ve iade şartları açıklanmıştır.

3.18 2013 takvim yılına ilişkin kurumlar vergisi ve kâr payı stopajı hesaplama örneği

1. Veriler

- (Y) A.Ş.'nin 31 Aralık 2013 tarihli bilanço ve gelir tablosunda yer alan dönem kârı 3.080.000 TL'dir. (Vergi karşılığı ayrılmamıştır.)
- Kurum kayıtlarında yer alan, kıdem tazminatı karşılığı, ödenen özel iletişim vergileri, binek otomobillere ilişkin ödenen motorlu taşıt vergileri, belgesiz giderler gibi kanunen kabul edilmeyen giderlerinin toplamı 125.000 TL'dir.
- (Y) A.Ş. sermayesine iştirak ettiği (X) Ticaret A.Ş.'nin kâr dağıtım kararına istinaden 1 Nisan 2013 tarihinde aldığı 80.000 TL nakit temettüyü gelir olarak kayıtlarına intikal ettirmiştir.
- Kurumun 2012 yılından kaynaklanan 1.050.000 TL tutarında geçmiş yıl zararı bulunmaktadır. (Bu tutar şirketin beyannamesi ve bilançosunda yer almaktadır.)
- Mükellef kurum 18 Şubat 2011 tarihinde 1.500.000 TL'ye almış olduğu iştirak hisselerini 12 Haziran 2013 tarihinde 2.940.000 TL'ye satmıştır. Bu satıştan oluşan (2.940.000 - 1.500.000 =) 1.440.000 TL'lik kâr, 2013 yılında gelir kayıtlarına intikal ettirilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca istisna olarak değerlendirilecek olan kazancın % 75'lik kısmı (1.080.000 TL), 2013 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme tarihine kadar "549 Özel Fonlar" hesabına alınmıştır.
- Kurumun Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga 19. maddesi kapsamında, 2005 yılından devreden 600.000 TL tutarında (endekslenmiş) yatırım indirimi istisnası bulunmaktadır.
- Halka açık olmayan (Y) A.Ş.'nin ödenmiş sermayesi 3.000.000 TL olup, sermayesinin % 30'u tam mükellef gerçek kişilere aittir. Kalan % 70'lik hisse ise tam mükellef kurum statüsündeki ortaklara aittir.
- Şirket Genel Kurulu tarafından Ticaret Kanunu uyarınca ayrılması gereken yedek akçeler ayrıldıktan sonra kalan 2013 yılı kârının tamamının ortaklara dağıtılmasına karar verilmiştir.

2. Kurumlar vergisi hesabı



1	Ticari bilanço kârı		3.080.000,00
2	Kanunen kabul edilmeyen giderler (+)		125.000,00
	- Kayıtlardaki KKEG (KTK, ÖİV, MTV belgesiz gid. vb.)	125.000,00	
3	Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler (-)		1.160.000,00
	- İştirak kazancı istisnası (KVK 5/1-a)	80.000,00	
	- İştirak hissesi satış kazancının % 75'i (KVK 5/1-e)	1.080.000,00	
4	Kâr ve ilaveler toplamı (1 + 2)		3.205.000,00
5	Cari yıla ait zarar ve indirimler toplamı (3)		1.160.000,00
6	Kâr (4 - 5)		2.045.000,00
7	Mahsup edilecek geçmiş yıl zararları (-)		1.050.000,00
8	İndirime esas tutar (6-7)		995.000,00
9	İndirilebilecek yatırım indirimi istisnası (-)		600.000,00
10	Kurumlar vergisi matrahı (8 - 9)		395.000,00
11	Hesaplanan kurumlar vergisi (10 x % 20)		79.000,00

3. Kâr dağıtımı ve kâr payı stopajı hesabı

1	Ticari bilanço kârı		3.080.000,00
2	Ödenecek vergi ve yasal yükümlülükler		79.000,00
	- Kurumlar vergisi	79.000,00	
3	Geçmiş yıl zararları		1.050.000,00
4	Vergi ve geçmiş yıl zararları sonrası kurum kazancı [1-(2+3)]		1.951.000,00
5	I. tertip kanuni ihtiyat (4 x % 5)		97.550,00
6	İşletmede bırakılması gereken fonlar		1.080.000,00
	- İştirak hissesi satış kazancının % 75'i (KVK 5/1-e)	1.080.000,00	
7	Dağıtılabilir net dönem kârı [4-(5+6)]		773.450,00
8	I. temettü (3.000.000 x % 5)		150.000,00
9	Kalan kazanç (7-8)		623.450,00
10	II. tertip kanuni ihtiyat (9/11)		56.677,27
11	II. temettü (9-10)		566.772,73
12	Toplam brüt temettü (8+11)		716.772,73
13	Tam mükellef gerçek kişi ortaklara düşen brüt temettü (12 x % 30)		215.031,82
14	Hesaplanan kâr payı stopajı (13 x % 15)		32.254,77
15	Tam mükellef gerçek kişi ortaklara ödenecek net temettü (13 - 14)		182.777,05
16	Tam mükellef kurum ortaklara düşen brüt temettü (12 x % 70)		501.740,91
17	Hesaplanan kâr payı stopajı (16 x % 0)		0,00
18	Tam mükellef kurum ortaklara ödenecek net temettü (16 - 17)		501.740,91
19	Ortaklara ödenecek toplam net temettü (15 + 18)		684.517,96



4. İktisadi kıymetlerin değerlemesi

Farklı alanlarda faaliyette bulunan iktisadi işletmelerin, belirli dönemler itibarıyla, kâr veya zararlarının tespiti, hem işletme yönetimleri ve hem de mali idare açısından gereklidir.

İşletme bilançosunun ve vergi tahakkukuna esas olacak mali kârın hesaplanması aşamasında, fiili ve kaydı mal mevcudunun tespiti, işletme bilançosuna dahil tüm varlıkların değerlemesinin yapılması, biten ve devam eden işler arasında maliyetin doğru saptanmasına yarayacak masraf dağıtımının temini gibi çalışmalar, ticari kârdan mali kâra geçişe imkan veren ve kayıtların düzeltilmesini sağlayan dönem sonu işlemlerdir.

4.1 Değerleme

Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir.

4.2 Değerleme günü

Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler tespit edilir.

Örneğin değerlendirme günü, gelir ve kurumlar vergilerinde ilk defa işe başlamada, işe başlama tarihi, daha sonra her hesap döneminin sonuncu günüdür.

4.3 Değerleme ölçüleri

4.3.1 Maliyet bedeli

İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle, bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.

4.3.2 Borsa rayici

Menkul kıymetler ile kambiyo ve ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele günündeki ortalama değerlerini ifade eder.

4.3.3 Tasarruf değeri

Bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değeridir.

4.3.4 Mukayyet değer

Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.

4.3.5 İtibari değer

Her nevi senetlerle, esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir.



4.3.6 Rayiç bedel

Bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım satım değeridir.

4.3.7 Emsal bedeli

Gerçek bedeli olmayan ya da bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

4.3.8 Vergi değeri

Bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'na göre tespit edilen değeridir.

4.4 İktisadi işletmelere dahil kıymetlerin değerlendirilmesi

4.4.1 Gayrimenkullerin değerlendirilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesine göre iktisadi işletmelere dahil gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Anılan Kanun hükümlerine göre, aşağıda yer verilen iktisadi kıymetler de gayrimenkuller gibi değerlendirilmektedir.

- a. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı,
- b. Tesisat ve makinalar,
- c. Gemiler ve diğer taşıtlar,
- d. Gayrimaddi haklar.

Gayrimenkullerde satın alma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderlerin de maliyet bedeline dahil edilmesi gerekir.

- a. Makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri,
- b. Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden doğan giderler.

Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım harcı ve özel tüketim vergisinin maliyet bedeline ilave edilmesi ya da gider kaydedilmesi konusunda mükellefler serbest bırakılmıştır.

Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak maksadıyla yapılan giderler gayrimenkulün maliyet bedeline eklenir.

Kira ile tutulan gayrimenkullerde, kiracı tarafından gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı suretle arttırmak amacıyla yapılan giderlerin özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmesi gerekmektedir.



4.4.2 Demirbaş eşya değerlemesi

Alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değerlenir. Bunların maliyet bedelini, satın alma bedeli, gümrük vergisi, sigorta, komisyon, nakliye ve montaj giderleri gibi giderler oluşturur. İmal edilen alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer.

Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetin maliyetine eklenmesi gerekmektedir.

Ayrıca bu kıymetlerin döviz kredisi kullanılarak satın alınması sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği (aktife kaydedildiği) dönem sonuna kadar olanların da iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi gerekmektedir.

4.4.3 Emtia değerlendirilmesi

Satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir.

Ticari bir malın satın alınması nedeniyle yapılan harcamalar genellikle şunlardan ibarettir;

- a. Alış bedeli,
- b. Nakliye, yükleme boşaltma,
- c. Taşıma sigortası,
- d. Alış komisyonu,
- e. Finansman giderleri

Emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan faiz ve kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Daha sonra ortaya çıkacak faiz ve kur farklarının ise gider kaydedilmesi veya malın maliyetine intikal ettirilmesi konusunda mükellefe seçim hakkı tanınmıştır.

İmal edilen emtianın (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeline giren unsurlara aşağıda yer verilmiştir.

- a. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammaddelerin bedeli,
- b. Mamule isabet eden işçilik,
- c. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,
- d. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse (Bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir),



e. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesi bedeli.

Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesi uyarınca;

a. Yangın, deprem ve su basması gibi tabii afetler yüzünden veya

b. Bozulmak, kırılmak, çürümek, çatlamak, paslanmak gibi haller nedeniyle,

iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış olan emtia ile maliyet bedellerinin hesaplanması mümkün olmayan hurdalar, döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir.

Uygulamada emsal bedelinin tespiti işlemi Takdir Komisyonları tarafından yapılmaktadır. Yıl sonunda yapılacak değerlemede emtiadaki değer kaybının Takdir Komisyonunca tespit edilmesi gerekmektedir. Zira değer düşüklüğüne dayalı zarar kaydının kabul edilmesi için vergi idaresi Takdir Komisyonu kararını aramaktadır.

4.4.4 Menkul kıymetlerin değerlendirilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesi uyarınca;

- Hisse senetleri,

- Fon portföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri,

alış bedeli ile bunun dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilir.

Borsa rayici, iktisadi kıymetlerin değerlendirilmeden önceki son işlem gününde Borsa İstanbul (BİST) Borçlanma Araçları Piyasasında oluşan ortalama değerini ifade eder. Bu borsada 31 Aralık 2014 (Çarşamba) gününde işlem gören Devlet tahvili ve Hazine bonolarının borsa rayici, bunların o gün borsada oluşan ağırlıklı ortalama (takas) fiyatıdır.

Örnek

Mükellef kurum tarafından 15.05.2014 tarihinde ikincil piyasadan 6.000.000 TL nominal bedelli Devlet tahvili 88,982 fiyattan alınmıştır. Bu Devlet tahvili 31.12.2014 tarihinde BİST Borçlanma Araçları Piyasasında işlem görmüş ve ağırlıklı ortalama (takas) fiyatı yani borsa rayici 95,782 olarak gerçekleşmiştir.

31.12.2014 tarihi itibarıyla gelir kaydedilmesi gereken değer artışı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

Alış bedeli (88,982 x 6.000.000 / 100)	5.338.920
31.12.2014 borsa rayici (95,782 x 6.000.000 / 100)	5.746.920
Gelir kaydedilmesi gereken tutar (5.746.920-5.338.920)	408.000



Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluşturduğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kâr ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler alış bedeli ile değerlendirilir.

4.4.5 Yabancı paraların, yabancı para ile olan senetli ve senetsiz alacak ve borçların değerlemesi

Vergi Usul Kanunu'na göre yabancı paraların borsa rayicine göre değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak ülkemizde henüz serbest döviz borsası kurulmadığı için dönem sonu değerlemelerinde Maliye Bakanlığının tespit ettiği kurlar kullanılmaktadır.

Hesap dönemi sonunda kasada bulunan yabancı paraların değerlendirilmesinde Maliye Bakanlığınca açıklanan efektif alış kurları kullanılmalıdır.

Yabancı para ile olan senetli ve senetsiz alacak ve borçların değerlendirilmesinde ise Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan döviz alış kurlarının kullanılması gerekmektedir.

4.4.6 Alacak ve borçların değerlendirilmesi

Türk parası ile olan senetli ve senetsiz alacak ve borçlar mukayyet değer ile değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine bağlı alacak ve borçların ise değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınması gerekmektedir.

4.4.6.1 Reeskont uygulaması

Vergi Usul Kanunu uyarınca, vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçların reeskonta tabi tutulmak suretiyle, değerlendirme günündeki kıymetine getirilmesi mümkündür. Bu uygulama ile aktif varlık olan senetli alacaklarda kârı azaltıcı, pasif unsur senetli borçlarda ise kârı artırıcı reeskont karşılığı hesaplanarak dönem faaliyet kazancı tespit edilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 30 Nisan 2013 tarihinde internet sitesinden (www.gib.gov.tr) yayınlanan 64 numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri'nde, 5941 sayılı Çek Kanunu'nda yapılan düzenlemeler çerçevesinde, ileri düzenleme tarihli çeklerin de değerlendirme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar için uygulanması öngörülen reeskont uygulamasından yararlanmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.

Alacak senetlerini veya alınan vadeli çeklerini reeskonta tabi tutanların, borç senetlerini ve verilen vadeli çeklerini de reeskonta tabi tutması zorunludur.

Banka, banker ve sigorta şirketleri tüm alacak ve borçlarını reeskont işlemine tabi tutmak zorundadırlar.



Reeskont uygulamasında, senede bağlı alacak ve borçlar ile vadeli çeklerin değerlendirme günündeki kıymetlerine indirgenmesi sırasında senet veya çek üzerinde faiz nispetinin kullanılması, belli edilmediği hallerde ise T.C. Merkez Bankasının resmi iskonto hadlerinin uygulanması gerekmektedir. Merkez Bankası tarafından açıklanan iskonto ve faiz oranlarına, Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.12 Reeskont ve avans işlemlerinde uygulanacak iskonto ve faiz oranları" başlığı altında yer verilmiştir.

238 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde, reeskont hesaplamasının, iç iskonto yöntemine göre yapılması ilkesi benimsenmiştir. Reeskont hesaplamasında kullanılan iç iskonto formülü aşağıdaki gibidir.

$$F = A - \frac{A \times 360}{360 + (m \times t)}$$

F= Reeskont tutarı

A= Senedin nominal değeri

m= İç iskonto faiz oranı

t = Vade (Değerleme günü itibarıyla kalan gün sayısı)

4.4.6.2 Şüpheli alacaklar

Vergi Usul Kanunu'nda, yasada belirtilen özellikleri taşıyan alacakların şüpheli alacak sayılacağı ve değerlendirme gününün tasarruf değeriyle karşılık ayrılacağı hükmü yer almaktadır.

Faaliyetten doğan alacağın, şüpheli alacak sayılabilmesi için,

- Dava veya icra safhasında bulunması,
- Protestoya veya yazılı olarak bir defadan fazla istenilmesine rağmen ödenmemesi ve dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük olması

gerekmektedir.

Şüpheli alacaklar doğrudan doğruya zarar kaydedilemez ancak karşılık ayrılmak suretiyle gider kaydedilebilir.

Şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için;

- Bilanço usulüne göre defter tutulması,
- Alacakların teminatlı olmaması (kısmi teminatlı alacaklarda, teminatsız kısım için karşılık ayrılabilir),



c. Alacakların, ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması, gerekmektedir.

Maliye İdaresinin görüşü, karşılık ayırmanın zorunlu olmaması nedeniyle şüpheli alacak karşılığının, alacağın şüpheli hale geldiği yılda ayrılması gerektiği yönündedir. Bu konuda verilmiş birçok mukteza bulunmaktadır. Ancak sonraki yıllarda da karşılık ayrılabilceği yönünde yargı kararlarının bulunduğunu hatırlatmakta fayda görmekteyiz.

Ayrılmış olan şüpheli alacaklardan tahsil edilenler olması halinde ise bunların tahsil edildikleri dönemde kar/zarar hesabına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan şüpheli alacak karşılığı ayrılması için gerekli diğer şartların yanında, ilgili dönemin kayıtlarına girmesi ve katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilmesi koşuluyla, alacağın KDV'den kaynaklanan kısmı için de şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkündür.

4.4.6.3 Değersiz alacaklar

Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesine göre kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline imkan kalmayan alacaklar değersiz alacak sayılır. Kanaat verici vesika tabirinden ne anlaşılması gerektiği konusunda kanunda herhangi bir belirleme yapılmamıştır.

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı tarafından Bankalar Birliğine verilen 2 Kasım 2009 tarihli ve 102537 sayılı yazılı görüşte kanaat verici vesikalara örnek olarak aşağıdaki belgelerin sayılabileceği belirtilmiştir:

- Borçlunun herhangi bir mal varlığı bırakmadan ölümü veya Medeni Kanun'un 31 ve izleyen maddelerine göre mahkemelerce borçlu hakkında verilen gaiplik kararı ve mirasçılarının da mirası reddettiklerine dair sulh hukuk mahkemelerince verilmiş bulunan mirası red kararı,
- Borçlu aleyhine alacaklı tarafından açılan davayı borçlunun kazandığına dair mahkeme kararı,
- Mahkeme huzurunda alacaktan vazgeçildiğine ilişkin olarak düzenlenmiş belgeler,
- Alacaktan vazgeçildiğine dair konkordato anlaşması,
- Borçlunun dolandırıcılıktan mahkum olması ve herhangi bir mal varlığı bulunmadığını belgeleyen resmi evrak,
- Borçlunun adresinin saptanamaması nedeniyle icra takibat dosyasının kaldırıldığı ve yasal süresi içerisinde yenileme talebinde de bulunulmadığını gösteren icra memurluğu yazısı,
- Gerek doğuşu gerekse vazgeçilmesi bakımından belli ve inandırıcı sebepleri olmak şartıyla alacaktan vazgeçildiğini gösteren anlaşmalar (Alacaklının tek taraflı irade beyanı ile alınmasından vazgeçilen alacakların değersiz alacak olarak zarar kaydı mümkün değildir),
- Ticaret Mahkemesince borçlu hakkında verilmiş ve ilgili masa tarafından tasfiyeye tabi tutulmuş bulunan iflas kararına ilişkin belgeler.



Sözü geçen muktezada ayrıca şirket avukatlarının alacağın takibi için yapılan işlemlerin sonuçsuz kaldığı yolundaki görüşüne istinaden değersiz alacak kaydı yapılamayacağı belirtilmektedir.

Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve muhasebe kayıtlarında kayıtlı değerleriyle zarara geçirilmek suretiyle yok edilirler.

Değersiz alacakların, bu hale geldikleri yılda gider kaydedilmesi gerekmektedir, sonraki yıllarda bu tutarların gider kaydedilmesi mümkün değildir.

4.4.7 Gider karşılıkları ve gelir tahakkukları

İşletmelerin dönem sonlarında uyguladıkları, gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, dönemsellik ilkesi gereğidir.

Faturası gelmiş ve ödenmiş olsa bile, gelecek döneme ait olan giderler (peşin ödenen giderler) gelir tablosunda değil bilançonun aktifinde, faturası düzenlenmiş ve tahsil edilmiş olsa dahi, gelecek hesap dönemine ait olan hasılat ise bilançonun pasifinde gösterilir.

Gider karşılıkları, daha çok faturanın geç gelmesinden kaynaklanan dönem kaymalarında ortaya çıkmakta ve karşılık ayrılmak suretiyle gider kaydına imkan vermektedir. Uygulamada en belirgin örnekler, hesap döneminin son aylarına isabet eden faturaların giderleştirilmesinde görülmektedir. Söz konusu faturalara ait giderler ilgili yıl sonu itibarıyla karşılık ayrılarak gider kaydedilecek ve cari yılda (beyanname tarihine kadar) gelen faturaya göre karşılık hesabının kapatılması gerekecektir.

4.4.8 Mevcutlarda amortisman

Vergi Usul Kanunu'nun 315. maddesinde, mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edeceği ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Maliye Bakanlığı anılan Kanun maddesinde kendisine tanınmış olan yetkiyi kullanarak, 333 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerini ve normal amortisman oranlarını gösteren listeyi yayınlamıştır. Söz konusu Tebliğ'de sırasıyla, 339, 365, 389, 399, 406 ve 418 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bazı değişiklikler yapılmıştır.

Diğer yandan azalan bakiyeler usulünde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.

4.5 Finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme

Vergi Usul Kanunu'nun finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme hükümlerini düzenleyen mükerrer 290. maddesi uyarınca, 1 Temmuz 2003 tarihinden itibaren yapılan finansal kiralama işlemlerinde değerlemenin, anılan madde hükümlerine göre yapılması



gerekmektedir. Finansal kiralama işlemleri ile ilgili olarak 319 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalara aşağıda yer verilmektedir:

4.5.1 Finansal kiralama işlemleri ile ilgili tanımlar

Finansal kiralama:Kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir iktisadi kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan riskler ile yararların tamamının veya tamamına yakınının belli bir dönemde bedel karşılığı kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalardır. Aynı iktisadi kıymete ilişkin birden fazla sözleşme, ilave, tadil ve diğer sözleşmelerin yapılması halinde tüm anlaşmalar bir arada değerlendirilmelidir.

Kira ödemeleri:Sözleşmeye göre, kiralama süresi boyunca yapılması gereken kira ödemeleridir. Sözleşme hükümlerine göre kiracının kiralama süresi başlangıcında kiralayana ödediği ve kendisine geri dönüşü olmayacak depozito veya peşin ödenmiş kira bedelleri de kira ödemeleri içinde sayılmaktadır.

Aşağıda sayılan değerler de kira süresi boyunca yapılan kira ödemeleri kapsamında değerlendirilecektir.

- a. Kira süresi sonunda kiralama konusu iktisadi kıymetin kalan değerine ilişkin bir taahhüt olması halinde bu değer,
- b. Kira süresi sonunda kiracıya düşük bir bedelle iktisadi kıymeti satın alma hakkı tanındığı ve sözleşme başlangıç tarihinde bu hakkın kullanılma olasılığının yüksek olduğu durumda bu satın alma hakkının kullanılması durumunda ödenmesi gereken bedel.

Kira ödemelerinin bugünkü değeri:Kira ödemelerinin, sözleşme tarihinde, kiralamada kullanılan faiz oranı dikkate alınarak hesaplanan bugünkü değerlerinin toplamıdır. Kiralamada kullanılan faiz oranı tespit edilemiyorsa, kiracının kiralamaya konu iktisadi kıymeti satın almak için aynı vade ile alması gereken borç için katlanacağı faiz oranı kullanılır.

Kiralamada kullanılan faiz oranı:Kira ödemeleri ile garanti edilmemiş kalan değer toplamının bugünkü değerini, kiralamaya konu iktisadi kıymetin rayiç bedeline eşitleyen iskonto oranıdır.

İktisadi kıymetin rayiç bedeli:Bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir. Diğer bir ifadeyle, fiyatlar konusunda bilgili, birbirinden bağımsız, gerçek alıcı ve satıcının karşılıklı pazarlık ortamında oluşturdukları bedeldir. Rayiç bedel sözleşmenin başlangıcında tespit edilmelidir, iktisadi kıymetin maliyet bedeli ile sözleşme başlangıcındaki rayiç bedeli arasında bir fark bulunmamalıdır.

Kalan değer:Kiralanan iktisadi kıymetin kiralama süresi sonunda sahip olacağı tahmin edilen rayiç bedelidir. Kalan değer, iktisadi kıymetin maliyet bedeli ile kira süresi sonunda alabileceği rayiç değeri arasında bağlantı kurularak tahmin edilir. Kalan değer tahmininde



benzer mala ilişkin tecrübeler veya aynı nitelikteki kullanılmış kıymetlerin fiyatları da kullanılabilir.

Kiralama süresi: Kiracının iktisadi kıymeti kiraladığı sözleşmede belirtilen iptal edilemez süredir. Ancak kiralamanın başlangıcında kiracıya sözleşme süresi bitiminde kira süresini uzatma hakkı tanınmış ve bu hakkı kullanacağı kesin veya kesine yakın olduğu durumda bu ilave süre de kira süresi içinde kabul edilir. Örneğin, süre uzatımındaki kira bedelinin rayiç bedeline oranla çok düşük olması veya kiralamanın yenilenmemesi halinde kiracının ödemek zorunda kalacağı çok yüksek bir ceza miktarının tespit edilmesi hallerinde kiracı kullanım hakkını kullanacağı açık olduğundan bu durumdaki sürelerin kiralama süresi içinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Kiralamanın başlangıcı: Sözleşmenin yapıldığı tarih veya taraflardan birinin sözleşmenin ana maddelerinden birine ilişkin önemli yükümlülük ve taahhütlere girdiği tarihlerden erken olanıdır. Örneğin kiralayanın sözleşme yapılmadan kiralama konusu iktisadi kıymeti kullanım amacıyla hazır hale getirme çalışmalarına başlaması halinde kiralamanın başlangıcı daha sonra yapılacak sözleşmedeki tarih değil hazır hale getirme çalışmalarına başlama tarihidir.

4.5.2 Finansal kiralama olarak kabul edilecek kiralamalar

VUK'un mükerrer 290. maddesine göre aşağıda belirtilen ölçütlerden birini veya daha fazlasını karşılayan kiralamalar finansal kiralama olarak kabul edilecektir:

- İktisadî kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi,
- Kiracıya kira süresi sonunda iktisadi kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması,
- Kiralama süresinin iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün % 80'inden daha büyük bir bölümünü kapsamaması,
- Sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının iktisadi kıymetin rayiç bedelinin % 90'ından daha büyük bir değeri oluşturması.

4.5.3 Finansal kiralama işlemlerinin değerlendirilmesi ve amortisman uygulaması

4.5.3.1 Kiralayana ilişkin hükümler

Kiralama süresi boyunca kiracı tarafından yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı, alacak olarak aktive kaydedilecektir. Diğer yandan, aktifleştirilen alacak tutarı ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark ise gelecek dönemlere ait faiz geliri olarak pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilerek kayıtlara intikal ettirilecektir.

Kiralama konusu iktisadi kıymet ise, bu iktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar ile değerlendirilecektir. İktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutarın sıfır veya negatif olması halinde, iktisadi kıymet iz bedeliyle değerlendirilir.



aradaki fark iktisadi kıymetin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi işleme tâbi tutulacak olup, gelir kaydedilmesi gerekmektedir.

İktisadi kıymetin net aktif bilanço değerinden, kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu oluşan tutarın pozitif olması durumunda, pozitif fark finansal kiralama şirketi tarafından amortisman tabii tutulacaktır. Amortisman ayırma işlemi Vergi Usul Kanunu ve ilgili genel tebliğlerde bu iktisadi kıymet için tespit edilmiş sürelerde yapılacaktır.

Gelecek dönemlere ait faiz gelirleri, kiralanan iktisadi kıymetin finansal kiralama sözleşmesinin yapıldığı tarihteki rayiç bedelinden, her bir dönem sonunda anapara geri ödemelerinin düşülmesi sonucu kalan tutar üzerinden sabit bir dönemsel faiz oranı yaratacak şekilde hesaplanması suretiyle tahakkuk ettirilecektir.

4.5.3.2 Kiracıya ilişkin hükümler

Kiracı tarafından finansal kiralama işlemine konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borç, kiralama konusu iktisadi kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilecektir.

Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı, Vergi Usul Kanunu'ndaki usul ve esaslar çerçevesinde amortisman tabii tutulacaktır. Diğer bir ifadeyle, kullanım hakkı, Vergi Usul Kanunu ve ilgili genel tebliğlerde bu iktisadi kıymet için tespit edilmiş amortisman sürelerinde amorti edilecektir. Sözleşmenin fesholması halinde kalan dönemler için iktisadi kıymetle ilgili olarak amortisman ayrılmayacaktır.

Finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan kira ödemeleri, borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılacak ve bu ayrıştırma işlemi her bir dönem sonunda kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde yapılacaktır.

4.5.4 Finansal kiralama işlemleri ile ilgili kiracı ve kiralayanın yapacağı muhasebe kayıtları

Bankacılık Kanunu'nun 93. maddesi Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'na (BDDK) bankalar ile finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketlerinin kuruluş ve faaliyetlerini düzenleme ve denetleme yetkisini vermiştir. BDDK bu yetkisine dayanarak 17 Mayıs 2007 tarihli Resmi Gazete'de "Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerince Uygulanacak Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi ile Kamuya Açıklanacak Finansal Tabloların Biçim ve İçeriği Hakkında Tebliğ"i yayımlamıştır.

Söz konusu Tebliğ'in amacı tüm finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri için muhasebeleştirme ve finansal raporlama açısından tekdüzeni sağlamak, tek tip bilanço ve gelir tablosunun elde edilmesinin standardını getirmektedir.

Finansal kiralama işlemleri ile ilgili olarak; kiralayan (finansal kiralama şirketi) tarafından BDDK'nın tebliğine istinaden, kiracı tarafından ise VUK'un mükerrer 290. maddesi ve 11 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne istinaden yapılması gereken kayıtlara ilişkin örneğe aşağıda yer verilmektedir.



Finansal kiralama işlemi ile ilgili veriler

Finansal kiralama konusu malın fatura tutarı	75.000 TL
Satın alma tarihi	30 Nisan 2014
Amortisman süresi	5 yıl
KDV Oranı	% 18

Ödeme planı

Tarih		Kira Taksitleri	Faiz	Ana Para	KDV
30.05.2014	1	35.400,00	5.000,00	25.000,00	5.400,00
30.11.2014	2	28.320,00	4.000,00	20.000,00	4.320,00
30.05.2015	3	21.240,00	3.000,00	15.000,00	3.240,00
30.11.2015	4	14.160,00	2.000,00	10.000,00	2.160,00
30.05.2016	5	7.080,00	1.000,00	5.000,00	1.080,00
Toplam		106.200,00	15.000,00	75.000,00	16.200,00

Kiralaanın kayıtları

1. Finansal kiralama konusu malın satın alınması (30.04.2014)

Hesap İsmi	Borç (TL)	Alacak (TL)
-----/-----		
226 Kiralama konusu Yapılmakta Olan Yatırımlar - T.P.	75.000,00	
26003 İndirilecek KDV	13.500,00	
390 Muhtelif Borçlar - T.P.		88.500,00

2. Finansal kiralama konusu malın bedelinin ödenmesi (30.04.2014)

Hesap İsmi	Borç (TL)	Alacak (TL)
-----/-----		
390 Muhtelif Borçlar - T.P.	88.500,00	
022 Yurtiçi Bankalar - T.P.		88.500,00

3. Finansal kiralama konusu malın kiracıya teslimi (30.05.2014)



Hesap İsmi	Borç (TL)	Alacak (TL)
-----/-----		
15000 Finansal Kiralama Alacakları	90.000,00	
15001 Kazanılmamış Finansal Kiralama Gelirleri (-)		15.000,00
226 Kiralama Konusu Yapılmakta Olan Yatırımlar - T.P.		75.000,00

4. Sabit kıymetin iz bedel kaydının yapılması (30.05.2014)

Hesap İsmi	Borç (TL)	Alacak (TL)
-----/-----		
250 Menkuller - T.P.	1,00	
790 Diğer Faiz Dışı Gelirler - T.P.		1,00

5. Birinci kiranın faturalanması (30.05.2014)

Hesap İsmi	Borç (TL)	Alacak (TL)
-----/-----		
15000 Finansal Kiralama Alacakları	5.400,00	
15001 Kazanılmamış Finansal Kiralama Gelirleri (-)	5.000,00	
582 Finansal Kiralama Gelirleri - T.P.		5.000,00
380104 Ödenecek KDV		5.400,00

6. Birinci kiranın tahsil edilmesi (05.06.2014)

Hesap İsmi	Borç (TL)	Alacak (TL)
-----/-----		
022 Yurtiçi Bankalar - T.P.	35.400,00	
15000 Finansal Kiralama Alacakları		35.400,00

Kiracının kayıtları



1. Finansal kiralama konusu malın teslim alınması (30.05.2014)

Hesap İsmi	Borç (TL)	Alacak (TL)
-----/-----		
260 Haklar (Finansal Kiralama)	75.000,00	
302 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-)	9.000,00	
402 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-)	6.000,00	
301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar		54.000,00
401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar		36.000,00

2. Birinci kira faturasının kaydedilmesi (30.05.2014)

Hesap İsmi	Borç (TL)	Alacak (TL)
-----/-----		
260 Haklar (Finansal Kiralama)*	5.000,00	
191 İndirilecek Katma Değer Vergisi	5.400,00	
301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar		5.400,00
302 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-)		5.000,00

3. Birinci kiranın ödenmesi (05.06.2014)

Hesap İsmi	Borç (TL)	Alacak (TL)
-----/-----		
301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	35.400,00	
102 Bankalar		35.400,00

* 27 Ekim 2011 tarihli ve 19 sayılı muktezada hesaplanan finansman giderlerinin ilk yıl iktisadi kıymetinin maliyetine eklenmesi, sonraki yıllar ise gider ve maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmektedir.

4.5.5 Finansal kiralama işlemleri ile ilgili diğer hususlar

a. Finansal Kiralama işlemleri ile ilgili olarak aktifleştirilen alacak tutarlarının reeskonta tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır.



özdoğrular
serbest muhasebeci mali müşavirlik ltd.şti.
"Chartered Accountants & Auditors Ltd."



- b. Finansal kiralama borçlarının Vergi Usul Kanunu'nun 285. maddesi kapsamında reeskonta tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır.
- c. Kiralayanın finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetin üretimini veya alım satımını yapması halinde, iktisadi kıymetin net bilanço aktif değeri olarak rayiç bedeli dikkate alınacaktır. Rayiç bedel ile maliyet bedeli arasındaki farkın normal satış işleminden elde edilen kâr veya zarar olarak işleme tabi tutulması gerekmektedir.
- d. Kiralayan şirketin yurt dışında bulunması halinde kiracı tarafından Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesine göre tevkifat yapılması gerekmektedir. (2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Karar gereğince % 1)
- e. Madde hükümleri 1 Temmuz 2003 tarihinden itibaren yapılacak kiralama işlemlerine uygulanacağından, finansal kiralama şirketleri, 1 Temmuz 2003 tarihinden önce yapılan finansal kiralama sözleşmeleri kapsamındaki itfa olmamış sabit kıymetler için amortisman ayırmaya devam edeceklerdir. Diğer yandan, 1 Temmuz 2003 tarihinden önce yapılan finansal kiralama sözleşmelerindeki ödeme planına göre fatura edilen finansal kiralama bedelleri, kiracılar tarafından gider kaydedilmeye devam edilecektir.
- f. Arazi, arsa ve binalarla ilgili kiralama sözleşmelerinde, sadece sözleşmede kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devri öngörülmüşse veya kiracıya kira süresi sonunda kiralama konusu gayrimenkulü düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınmışsa finansal kiralama olarak kabul edilecektir.
- g. Doğal kaynakların araştırılması veya kullanılmasına yönelik kiralama sözleşmeleri ile sinema filmleri, video kayıtları, patentler, kopyalama hakları gibi kıymetlerle ilgili lisans sözleşmeleri mükerrer 290. madde kapsamında değerlendirilemez.



5. Katma değer vergisi

5.1 Verginin konusunu teşkil eden işlemler

Katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemler, Kanun'un 1. maddesinde sayılmıştır. Buna göre;

- a. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal ve hizmet teslimleri,
- b. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
- c. Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,
- d. Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması,
- e. Profesyonel sanatçıların yer aldığı konser ve gösteriler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,
- f. Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar,
- g. Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi,
- h. Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması,
- i. Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,
- j. Genel ve Katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara her türlü meslek kuruluşlarına ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,
- k. Rekabet eşitsizliğini gidermek amacıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler,

verginin konusuna dahil bulunmaktadır.

5.2 Teslim ve teslim sayılan haller

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde teslim; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya alıcı adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmıştır. Aynı maddede ayrıca aşağıdaki işlemlerin de teslim hükmünde olduğu hüküm altına alınmıştır:



- a. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi,
- b. Malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyeye tevdi edilmesi,
- c. Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının, iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde, aradaki safhaların her biri,
- d. Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar.

Ayrıca kap ve ambalajın geri verilmesinin mutad olduğu satışlarda teslim, ambalaj dışındaki maddeler itibarıyla yapılmış sayılır. Trampa ise iki ayrı teslim hükmündedir.

KDV Kanunu'nun 3. maddesinde ise teslim sayılan haller aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

- a. Vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye hediye gibi namlarla verilmesi veya her ne suretle olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi,
- b. Vergiye tabi malların üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş mallar için kullanılması,
- c. Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri.

5.3 Hizmet ve hizmet sayılan haller

Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde de gerçekleşebilir.

Vergiye tabi hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması da hizmet sayılmaktadır.

5.4 Vergiyi doğuran olay

Katma Değer Vergisi Kanunu uyarınca vergiyi doğuran olay;

- a. Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,
- b. Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,
- c. Kısmi kısmi mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısmi hizmetin yapılması,



- d. Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,
 - e. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyen veya sürücüyeyevdii,
 - f. Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,
 - g. İthalatta, Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili,
 - h. İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması,
 - i. Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi,
- anında meydana gelir.

5.5 Mükellef

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda;

- a. Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, bu işleri yapanlar,
- b. İthalatta, mal ve hizmet ithal edenler,
- c. Transit taşımalarda, gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,
- d. PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,
- e. Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,
- f. Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetleri, maçları, yarışları tertipleyenler veya gösterenler,
- g. Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,
- h. İsteğe bağlı mükellefiyet talebinde bulunanlar,

katma değer vergisinin mükellefi sayılmışlardır.

KDV'ye tabi işlemleri yapanlar, mükellefiyet tesis ettirmemiş olsalar bile, işlemlerin yapıldığı dönemde mükellef sayılmakta ve vergi yükümlülüğü altına girmektedirler.



5.6 Vergi sorumluluğu

Vergi alacağının tahsilinin güvenliğini sağlamak amacıyla, katma değer vergisinde, vergi sorumluluğu müessesesi yer almaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesindeki düzenleme uyarınca, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutmaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Maliye Bakanlığı bu yetkisini çeşitli tarihlerde yayımladığı Katma Değer Vergisi Tebliğleri ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemek suretiyle kullanmıştır. En son 14 Nisan 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 117 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile daha önce konuya ilişkin olarak yayımlanmış olan Tebliğlerin tevkifata ilişkin bölümleri yürürlükten kaldırılmıştır.

1 Mayıs 2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 117 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile KDV tevkifat uygulaması ve bu uygulamadan doğan iade taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esaslar yeniden belirlenmiştir. Ayrıca Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan 21 Haziran 2012 tarihli ve 63 numaralı KDV Sirküleri ile tevkifat uygulaması ile ilgili örnekli açıklamalar yapılmıştır.

5.6.1 Tam tevkifatın uygulandığı hizmet ve işlemler

Tam tevkifat kapsamına giren işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı, mal veya hizmetin alıcıları tarafından tevkifata tabi tutulmaktadır. Tam tevkifat uygulanacak işlemler, aşağıda sayılanlarla sınırlı olup, bunlar dışındaki işlemlerde işleme muhatap olanlar tarafından tam tevkifat uygulaması kapsamında işlem yapılmayacaktır. Buna göre;

- İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yapılan teslim ve hizmetler,
- Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
- Kiralama işlemleri,
- Reklam verme işlemlerinde,

işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının, mal veya hizmetin alıcıları tarafından tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

5.6.2 Kısmi tevkifatın uygulandığı hizmet ve işlemler

Kısmi tevkifat kapsamına giren işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı değil, bu işlemler için belirlenen orandaki kısmı alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmekte, tevkifata tabi tutulmayan kısım ise satıcılar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip (beyannamede ödenmesi gereken KDV çıkması halinde) ödenmektedir.

117 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nde, kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulabilecekler iki grup halinde sayılmıştır. Bunlar;



- KDV mükellefleri: Sadece sorumlu sıfatı ile KDV ödeyenler hariç, KDV mükellefleri,
- Belirlenmiş alıcılar: KDV mükellefi olsun olmasın tebliğ ile belirlenmiş alıcılardır.

Yukarıda belirtildiği üzere, "KDV mükellefleri" adı altında belirtilen kişi veya kurumlar, sadece sorumlu sıfatı ile KDV beyan etmek zorunda olanlar dışındaki tüm gerçek usulde KDV mükellefleridirler.

Diğer taraftan "belirlenmiş alıcılar" adı altında 117 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile sorumlu tayin edilen kurum ve kuruluşlar ise aşağıda sıralanmıştır:

- 5018 Sayılı Kanun'a ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları Borsa İstanbul'da işlem gören şirketler.

Payları Borsa İstanbul'da (BİST) işlem gören bir şirketin yarıdan fazla hissesine sahip olduğu şirket belirlenmiş alıcılar kapsamında yer almamaktadır.

Kalkınma ve yatırım ajansları belirlenmiş alıcılar kapsamında olup, okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

117 seri numaralı KDV Genel Tebliği uyarınca belediyeler (büyükşehir belediyeleri dahil) yukarıda yer verilen "belirlenmiş alıcılar" kapsamına girmemektedir. Bu itibarla belediyelerin Tebliğ'in yürürlüğe girdiği 1 Mayıs 2012 tarihinden itibaren kısmi tevkifat uygulaması kapsamında tevkifat yapma sorumlulukları kaldırılmıştır.

Ancak belediyelerin bünyelerinde oluşan iktisadi işletmeler nedeniyle gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunması halinde "KDV mükellefleri"nin tevkifat yapmak üzere sorumlu tayin edildiği teslim ve hizmetlerde KDV tevkifatı yapmaları gerekmektedir.

5.6.2.1 "Belirlenmiş alıcılar" tarafından tevkifat yapılması gereken mal ve hizmet alımları ve tevkifat oranları

Tebliğ kapsamında "Belirlenmiş alıcılar" olarak belirlenen kurum ve kuruluşlar tarafından tevkifat yapılması zorunlu mal ve hizmet alımları ile bu alımlarda uygulanması gereken tevkifat oranları aşağıdaki gibidir.



Diğer taraftan belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (şirketleşenler dahil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç), KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

► **Tevkifata tabi hizmet alımları:**

Hizmetin türü	Tevkifat oranı
Yapım işleri ile bu işlerle birlikte itfa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri	2/10
Etüt, plan-proje ve danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler	9/10
Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil bakım ve onarım hizmetleri	5/10
Yemek servis ve organizasyon hizmetleri	5/10
İşgücü temin hizmetleri (Özel güvenlik ve koruma hizmetleri dahil)	9/10
Yapı denetim hizmetleri	9/10
Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, çanta ve ayakkabı dikim işleri ve bu işlere aracılık hizmetleri	5/10
Spor kulüplerinin yayın, reklam ve isim hakkı gelirlerine konu işlemleri	9/10
Temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri	7/10
Servis taşımacılığı hizmeti	5/10
Her türlü baskı ve basım hizmetleri	5/10

KDV mükellefleri tarafından, 5018 Sayılı Kanun'a ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen ve yukarıda belirtilmeyen diğer bütün hizmetlerde söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

► **Tevkifata tabi mal alımları:**

Malın nevi	Tevkifat oranı
Külçe metal teslimleri	7/10
Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi	5/10
Hurda ve atık teslimi*	5/10
Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklardan elde edilen hammadde teslimi	9/10
Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimleri	9/10
Ağaç ve orman ürünleri teslimi	5/10

* Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi KDV Kanunu'nun 17/4-g maddesi gereğince KDV'den müstesna olduğundan, yukarıdaki tevkifat istisnadan vazgeçmiş olan mükelleflerin yaptığı teslimlere uygulanacaktır.



5.6.2.2 "KDV mükellefleri" tarafından tevkifat yapılması gereken mal ve hizmet alımları ve tevkifat oranları

Tebliğ kapsamında "KDV mükellefleri" tarafından tevkifat yapılması gereken mal ve hizmet alımları ile bu alımlarda uygulanması gereken tevkifat oranları aşağıdaki gibidir.

► Tevkifata tabi hizmet alımları:

Hizmetin türü	Tevkifat oranı
İşgücü temin hizmetleri (Özel güvenlik ve koruma hizmetleri dahil)	9/10
Yapı denetim hizmetleri	9/10
Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, çanta ve ayakkabı dikim işleri ve bu işlere aracılık hizmetleri	5/10
Turistik mağazalara verilen müşteri bulma / götürme hizmetleri	9/10
Spor kulüplerinin yayın, reklam ve isim hakkı gelirlerine konu işlemleri	9/10
Temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri	7/10
Servis taşımacılığı hizmeti	5/10

► Tevkifata tabi mal alımları:

Malın nevi	Tevkifat oranı
Külçe metal teslimleri	7/10
Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi	5/10
Hurda ve atık teslimi*	5/10
Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklardan elde edilen hammadde teslimi	9/10
Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimleri	9/10
Ağaç ve orman ürünleri teslimi	5/10

* Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi KDV Kanunu'nun 17/4-g maddesi gereğince KDV'den müstesna olduğundan, yukarıdaki tevkifat istisnadan vazgeçmiş olan mükelleflerin yaptığı teslimlere uygulanacaktır.

5.6.3. Sorumlu sıfatı ile kesilen katma değer vergisinin beyanı ve ödenmesi

a. Tevkifata tabi tutulan KDV, alıcılar tarafından (genel bütçeli idareler hariç) 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilir.

b. Tevkifata tabi işlemin vuku bulunduğu tarihi içine alan vergilendirme dönemine ait beyanname izleyen ayın 24. günü akşamına kadar bağlı bulunulan vergi dairesine verilir.



c. Ödenmesi gereken vergi tutarı beyannamenin verildiği ayın 26. günü akşamına kadar ödenir.

d. 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilen vergi, 1 No.lu KDV beyannamesinde, indirim hakkı tanınan işlemler içerisinde indirime tabi tutulur.

5.7 Matrah

Katma değer vergisinde matrah, verginin konusunu teşkil eden teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığı olan bedeldir. Bedel ise alınan veya borçlanılan para, mal ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade etmektedir.

İthalatta ise ithal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, malın gümrük vergisinden muaf olması veya gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri KDV matrahını oluşturmaktadır.

Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri, ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler, matraha dahil unsurlardır.

Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar ile hesaplanan katma değer vergisi, matraha dahil edilmez.

5.8 Oran

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28. maddesinde KDV oranı vergiye tabi her bir işlem için % 10 olarak belirlenmiştir.

Ancak sözü geçen maddede Bakanlar Kuruluna bu oranı, dört katına kadar artırma, % 1'e kadar indirme, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etme yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulu yasa ile kendisine verilen bu yetkiyi çeşitli kararnamelerle kullanmıştır.

Buna göre KDV Kanunu'na ekli (I) sayılı listede yer alan mal ve hizmetler % 1, (II) sayılı listede yer alan mal ve hizmetler ise % 8 oranında KDV'ye tabidir. Her iki listede de bulunmayan mal ve hizmetler, genel oran olan % 18 oranında KDV'ye tabi bulunmaktadır.

% 1 ve % 8 oranında KDV'ye tabi mal ve hizmetlerin bulunduğu (I) ve (II) sayılı listelere, Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.13 Katma değer vergisi oranları" başlığı altında yer verilmiştir.

5.9 Vergilendirme dönemi ve beyan



Katma değer vergisinde vergilendirme dönemi aylıktır. İthalat işlemlerinden doğan katma değer vergisi, gümrük bölgesine girildiği ve çıkıldığı anda doğmakta olup ithalatın gerçekleştirildiği gümrük idaresine ödenmektedir.

5.10 KDV'nin fatura ve benzeri belgelerde gösterilmesi

Yurtiçinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası vb. vesikalar ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Mükellefler, sözü edilen belgelerde gösterilen KDV'yi, bu vesikaları kanuni defterlere kaydetmek şartıyla indirebilirler.

5.11 İstisnalar

Kanun'un 1. maddesinde vergi kapsamına alınan işlemlerden bir kısmı, çeşitli ekonomik, sosyal ve siyasal sebeplerle, vergiden istisna olarak kabul edilmiştir. Bunları, başlıklar altında, aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- a. Mal ve hizmet ihracatı,
- b. Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna,
- c. Taşımacılık istisnası,
- d. Diplomatik istisnalar,
- e. İthalat istisnası,
- f. Sosyal ve askeri amaçlı istisnalar,
- g. Diğer istisnalar.

5.11.1 Doğrudan mal ihracı

Katma değer vergisi, ihracatın teşvik edilmesinde bir araç olarak kullanılmaktadır. Bu bağlamda, ihracat teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Ancak mal ihracatında katma değer vergisi istisnasının uygulanabilmesi için, bazı şartların yerine getirilmiş olması gerekmektedir. Buna göre;

- a. Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir,
- b. Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır.



Kanun'da, "yurt dışındaki müşteri" tabirine de açıklık getirilmiştir. Buna göre yurt dışındaki müşteri; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade etmektedir.

İhraç edilmesi sebebiyle katma değer vergisinden istisna tutulan mallarla ilgili olarak yüklenilmiş bulunan vergilerin, mükellef üzerinde oluşturacağı yük, aşağıdaki şekillerde giderilebilmektedir.

- a. İndirim yoluyla iade
- b. Nakden veya mahsuben iade

İhracat tesliminin gerçekleştiği ay, malın, gümrük hattından geçtiği aydır. İhracat ve iade tutarının malın gümrükten geçtiği ayın katma değer vergisi beyannamesinde gösterilmesi gerekir.

İhracatta ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerde verginin iade edilmesine yönelik kapsamlı düzenleme, 23 Kasım 2001 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 84 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile yapılmıştır.

5.11.2 İhraç kaydıyla mal teslim edilmesi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda, belirli şartlarla, ihracatçılara yapılan mal teslimlerinin de vergiden istisna edilmesi hükme bağlanmıştır.

Bu şartları,

- a. Malı teslim edenin imalatçı olması ve malın bu imalatçı tarafından imal edilmesi,
- b. İmalatçı olmayan firmaların Dış Ticaret Sermaye Şirketi veya Sektörel Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine teslim gerçekleştirilmesi,
- c. Malın ihraç edilmek üzere ihracatçıya teslim edilmesi,

olarak sıralayabiliriz.

Böyle bir durumda faturada gösterilmekle beraber, imalatçı tarafından tahsil edilmeyen katma değer vergisi, ilgili dönem beyannamesinde tahakkuk ettirilerek, tecil olunur. Malın ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde de, daha önce tecil edilen vergi terkin edilir. Belirli sebepler haricinde ihracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur.

5.11.3 Hizmet ihracı



KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesi uyarınca, ihracat teslimlerine ilişkin olarak yapılan hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ile karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri KDV'den istisnadır.

Aynı Kanun'un 12/2 maddesi uyarınca, bir hizmetin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilebilmesi için;

- a. Hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması,
- b. Hizmetten yurt dışında faydalanılması,

şartlarının yerine getirilmiş olması gerekmektedir.

Öte yandan hizmet ihracı konusunda 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin (K) ve 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin (A) bölümündeki açıklamalarda, hizmet ihracı istisnası uygulamasında;

- a. Hizmetin Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması,
- b. Fatura ve benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi,
- c. Hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi,
- d. Hizmetten yurt dışında yararlanılması,

şartlarının aranacağı belirtilmiştir.

KDV Kanunu'nun yukarıda belirtilen hükümleri ile konu hakkındaki açıklamaların yer aldığı KDV Genel Tebliği uyarınca, yurt dışındaki müşteriler için ifa edilen hizmetlerin, hizmetin ifa edildiği dönemde, bedelin döviz olarak Türkiye'ye gelmesi beklenilmeden ihracat istisnası kapsamında beyan edilecektir.

Ancak, bu şekilde beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan vergilerin KDV Kanunu'nun 32. maddesi kapsamında iadesi, hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmemektedir.

Diğer taraftan KDV Kanunu'nun 12. maddesi uyarınca, fason hizmetlerin serbest bölgede faaliyet gösteren müşterilere yapılmış sayılması için ve dolayısıyla KDV'den istisna olarak değerlendirilebilmesi için aşağıdaki şartların yerine getirilmesi gerekmektedir.

- a. Fason hizmet serbest bölgede faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olmalıdır,
- b. Fason hizmetten serbest bölgede faydalanılmış olmalıdır.

5.12 İstisnaların sınırı



Diğer kanunlardaki, vergi muafiyeti ve istisna hükümleri, katma değer vergisi bakımından geçerli değildir. Katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler, ancak Katma Değer Vergisi Kanunu'na hüküm eklenmek veya bu Kanun'da değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.

5.13 Vergi indirimi

Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, KDV Kanunu'nda aksine hüküm olmadıkça,

- a. Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini,
- b. İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini,
- c. Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilirler.

İndirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak koşuluyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

Bir vergilendirme döneminde, indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla ise, aradaki fark, sonraki dönemlere devrolunur. Hesaplanan vergiler toplamının indirilecek vergi toplamından fazla olduğu durumlarda ise, aradaki fark, mükellef tarafından, ertesinin 24. günü akşamına kadar bağlı bulunduğu vergi dairesine bir beyanname ile beyan edilir ve aynı ayın 26. günü akşamına kadar ödenir.

5.14 İndirilemeyecek katma değer vergisi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde, aşağıdaki vergilerin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

- a. Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,
- b. Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,
- c. Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere zayı olan mallara ait katma değer vergisi,



özdoğrular
serbest muhasebeci mali müşavirlik ltd.şti.
"Chartered Accountants & Auditors Ltd."



d. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.



6. Özel tüketim vergisi

6.1 Verginin konusunu teşkil eden işlemler

Özel tüketim vergisi (ÖTV)'nin konusunu, ÖTV kapsamına giren malların teslimi, ilk iktisabı veya ithali oluşturmaktadır. ÖTV kapsamına giren mallar, Kanun'a ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerde Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yer alan Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (GTİP) numaraları itibarıyla tespit edilmiştir. Bu malların tarife numaralarında veya tanımlarında ÖTV Kanunu'na ekli listeler dışında yapılacak değişiklikler ÖTV Kanunu'nun uygulanmasında hüküm ifade etmemektedir.

ÖTV Kanunu'nun 1. maddesinde, verginin konusuna giren malların bir defaya mahsus olmak üzere vergiye tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle tesliminde, ilk iktisabında veya ithalinde ÖTV ödenen malların daha sonraki teslimlerinde vergi uygulanmayacaktır.

(I) sayılı listedeki mallar için verginin konusu, bu malların ithalatçıları veya rafineriler de dahil olmak üzere imalatçıları tarafından teslimi veya ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışlarıdır. Petrol ürünleri ve doğalgaz türevlerinden oluşan (I) sayılı liste, (A) ve (B) cetvellerinden meydana gelmektedir.

(II) sayılı listede, ÖTV Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önce ilk iktisaplarında taşıt alım vergisi ve ek taşıt alım vergisi uygulanan motorlu taşıtlar (traktör hariç) ile bahsi geçen vergilere tabi olmamakla birlikte bu Kanun'un yürürlüğe girmesinden önce yükseltilmiş oranda katma değer vergisi uygulanan taşıtlar yer almaktadır. Bu araçların aksam ve parçaları ise ÖTV'ye tabi değildir.

Kanun'a ekli (II) sayılı listede yer alan motorlu taşıt araçları, kayıt ve tescile tabi olanlar ile olmayanlar şeklinde iki gruba ayrılmaktadır. Verginin konusuna kayıt ve tescile tabi olan araçların ilk iktisabı, olmayanların ise ithali veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı girmektedir.

(III) sayılı listede yer alan mallar için verginin konusu, bunların ithali, imalatçıları tarafından teslimi veya ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışlarıdır. Bu listede; kolalı gazoz, alkollü içkiler, sigara, sigarillo, puro gibi tütün mamulleri ile içilen, çiğnenen veya enfiye olarak kullanılan tütün mamulleri yer almaktadır.

(IV) sayılı listedeki malların ithali veya imalatçıları tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı verginin konusunu oluşturmaktadır. Bu listedeki mallar; havyar ve havyar yerine kullanılan ürünler, ıtriyat ve parfümeri ürünleri, kürkten giyim eşyası ve aksesuarlar, kristal sofraya ve mutfak eşyaları, değerli taşlar ve bunlardan mamul ziynet eşyaları, beyaz eşyalar, ses ve görüntü cihazları, telsiz-telefon cihazları, kristal avizeler, fildişi, kemik, bağa, boynuz gibi hayvansal maddelerden mamul eşya, silahlar, oyun makine ve aletleri ile muzır neşriyat kapsamında bulunan yayınlar olarak sayılabilir.

6.2 Vergiyi doğuran olay



Özel tüketim vergisinde, vergiyi doğuran olay, işlemlerin özelliklerine göre ayrı ayrı tayin ve tespit edilmiştir.

Daha açık bir ifade ile vergiyi doğuran olay; (I) sayılı listedeki malların imalatçıları ve ithalatçıları tarafından teslimi; (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların ithali veya bunları imal edenler tarafından teslimidir.

Ayrıca (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışında da vergiyi doğuran olay malın teslimidir.

(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar için vergiyi doğuran olay, bu malların ilk iktisabıdır.

Bunun yanında, malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olayın fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında meydana geleceği hüküm altına alınmıştır.

Kısım kısım mal teslim edilmesinin mutad olduğu veya bu hususta mutabık kalındığı hallerde vergiyi doğuran olay, her bir kısmın teslimidir.

Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda vergiyi doğuran olay, malların komisyoncular veya konsinye işletmeler tarafından alıcıya teslimidir.

İthalatta vergiyi doğuran olay, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na göre gümrük yükümlülüğünün (vergi ödeme mükellefiyetinin) doğması, ithalat vergilerine tâbi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilidir.

6.3 Özel tüketim vergisinin mükellefi

ÖTV Kanunu'na ekli (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlarda ÖTV'nin mükellefi, motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir. Buna göre Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olan araçların satışını yapan fabrika, ana bayi, bölge bayii, bayi, yetkili satıcı ve acenteler ile Maliye Bakanlığınca motorlu araç ticaretiyle uğraştığına dair belge verilenler ÖTV mükellefidir. Kayıt ve tescile tabi araçların ithalinde mükellef, bu araçları kullanmak, aktifte almak veya kayıt ve tescil ettirmek üzere ithal edenlerdir.

(II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi olmayan araçlar ile (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallarda verginin mükellefi; bu malları imal, inşa veya ithal edenler ya da ÖTV uygulanmadan önce bu malların müzayede suretiyle satışını gerçekleştirenlerdir.

6.4 Vergi sorumlusu

ÖTV mükelleflerinin Türkiye'de ikametgahının, işyerinin, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer hallerde, verginin konusuna giren malları



mükelleften teslim alanlar veya adına hareket edenler, ÖTV'nin beyanı ve ödenmesiyle ilgili ödevlerin yerine getirilmesinden mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

ÖTV Kanunu'nun 4. maddesi uyarınca, belgesiz mal bulundurdukları tespit edilen mükelleflerin de maddede belirtilen şartlarla bu mallara ilişkin ÖTV'yi ödeme zorunlulukları bulunmaktadır.

Bunun dışında, ÖTV Kanunu'nun 13. maddesinin 1 numaralı fıkrası ile rafineriler, kendilerine fason olarak rafine ettirilen ham petrolden elde edilen (I) sayılı listedeki petrol ürünlerinin tesliminde doğacak olan ÖTV'nin ödenmesinden, ham petrolü ithal edenlerle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

Aynı maddenin 2 numaralı fıkrasına göre, (I) sayılı listedeki malları teslim alanlar, bu malları daha yüksek tutarda vergiye tabi bir mal olarak kullanmak veya üçüncü kişilere satmak suretiyle vergi ziyana sebebiyet verirlerse, ziyaa uğratılan vergi kendilerinden vergi ziyai cezası uygulanmak suretiyle tahsil edilecektir.

Kanun'un 13. maddesinin 3 numaralı fıkrası, vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla (II) sayılı listedeki malların ilk iktisabı, teslimi veya ithaline ilişkin işlemleri gerçekleştirenlerin, bu işlemlerden önce ÖTV'nin ödendiğini gösteren belgeleri aramak zorunda olduklarını hükme bağlamıştır. Bu sorumluluğu yerine getirmemek suretiyle gerekli verginin ödenmesinden önce işlem yapan gümrük memurları, kayıt ve tescile yetkili memurlar, motorlu araç ticareti yapanlar, bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştiren kişiler ile icra memurları ziyaa uğratılan vergi, vergi cezası ve gecikme faizinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulacaktır. Bu kişiler ödemek zorunda oldukları vergi, ceza ve faizler için mükellefe rücu hakkına sahip bulunmaktadırlar.

Kanun'un 13. maddesinin 4 numaralı fıkrasında ise ihraç edilmek üzere üretilenler hariç olmak üzere, Vergi Usul Kanunu uyarınca kullanma zorunluluğu getirilen özel etiketi veya işareti olmayan veya Petrol Piyasası Kanunu uyarınca kullanma zorunluluğu getirilen ulusal markeri bulunmayan ya da standartlara uygun olmayan ÖTV'ye tabi malları bulundurduğu tespit edilen işyeri sahibi adına, tespit tarihindeki malların emsal bedeli veya miktarı üzerinden re'sen ÖTV tarh edileceği hükmü bulunmaktadır. Tarh edilen bu vergi asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergiden az olamayacaktır. Bu tarihyata ayrıca vergi ziyai cezası da kesilecektir.

6.5 Özel tüketim vergisinin matrahı

ÖTV Kanunu'nun 11. maddesinde verginin matrahının; ÖTV Kanunu'na ekli (II), (III) (B cetvelinde yer alan tütün mamulleri hariç) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalinde, ilk iktisabında veya tesliminde hesaplanacak ÖTV hariç olmak üzere, KDV matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül edeceği hükme bağlanmıştır.

(III) sayılı listedeki tütün ve tütün mamullerinde ise ÖTV'nin matrahı, bu mamullerin nihai tüketicilere perakende satış fiyatı olarak belirlenmiştir. (III) sayılı listenin (A) cetvelindeki mallar için asgari maktu vergi tutarlarına göre hesaplanacak vergi tutarından az olmamak kaydıyla yalnızca nispi vergi uygulanmaktadır. (B) cetvelinde yer alan tütün ve tütün



malımleri için maktu vergi ile birlikte, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergi tutarından az olmamak üzere nispi vergi uygulanır.

(I) sayılı listedeki mallar için ise maktu vergi tutarları belirlenmiştir.

ÖTV matrahına esas alınacak olan KDV matrahının tespitinde, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20 ila 27. maddeleri hükümleri ile bu hükümlere ilişkin Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalar dikkate alınacaktır. KDV matrahı, teslim veya ithal edilen malın bedeli ile birlikte vergi, resim, harç, pay ve fon gibi unsurları da kapsadığından, yukarıda açıklandığı şekilde tespit edilen KDV matrahına ÖTV de dahil olacaktır.

6.6 Vergi oranı / tutarı

ÖTV Kanunu'nun 12. maddesinin (1) numaralı fıkrasında, ÖTV Kanunu'na ekli listelerde yer alan mallardan karşılıklarında belirtilen tutar ve/veya oranlarda ÖTV alınacağı hükme bağlanmıştır.

Söz konusu fıkra 11 Haziran 2013 tarihi Resmi Gazete'de yayımlanan 6487 Sayılı Kanun ile aşağıdaki düzenleme eklenmiştir:

"(II) sayılı listedeki mallardan alınacak vergi, mükellefin bu malı alış bedeli ile her hâlükârda bu malların imalatçısının satış bedeli veya ithalatta hesaplanan katma değer vergisi matrahı üzerinden malın tabii olduğu orana göre hesaplanan vergi tutarından az olamaz. Verginin, mükellefin alış bedeli üzerinden hesaplandığı durumlarda, malı teslim tarihine kadar bu malı mükellefe teslim eden tarafından yüzde 10'a kadar yapılan indirimler alış bedelinden de indirilebilir. Ancak bu indirimler sonrası kalan tutar, malın imalatçısının satış bedelinden veya ithalatta hesaplanan katma değer vergisi matrahından düşük olamaz. Maliye Bakanlığı, bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

6.6.1 Taşıtl araçlarında vergi matrahının hesabı

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinin (1) numaralı fıkrasına ikinci paragraf olarak eklenen yukarıdaki düzenlemeye ilişkin örnekli açıklamalar 28 Kasım 2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 28 seri numaralı Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği'nde yapılmıştır.

Buna göre, Özel Tüketim Vergisi Kanunu eki (II) sayılı listedeki araçlar için; mükellefin bu malı satış bedeli ve alış bedeli ile mal ithal edilmiş ise ithalatta hesaplanan KDV matrahı, yurt içinde imal edilmiş ise imalatçının satış bedeli üzerinden hesaplanacak vergi tutarlarından en fazla olan tutar ÖTV olarak beyan edilip ödenecektir.

İthalatçı veya imalatçı firma ile ÖTV mükellefi arasında birden fazla safhanın bulunup bulunmaması yukarıda belirtilen doğrultuda ÖTV matrahının tespitini etkilemeyecektir.

Mükellefin malı alıcıya teslim ettiği tarihe kadar, bu malı mükellefe teslim eden tarafından iskonto yapılmış olması halinde, alış bedelinin yüzde 10'unu geçmemek üzere yapılan iskonto tutarı indirilmek suretiyle mükellefin alış bedeli hesaplanabilecektir. Ancak bu indirimler



sonrası kalan tutar da malın imalatçısının satış bedelinden veya ithalatta hesaplanan KDV matrahından düşük olamayacaktır.

Örnek

Distribütör (A) firmasının ithal ettiği silindir hacmi 1.600 cm³'ün altında olan bir otomobil için ithalattaki KDV matrahı 42.000 TL olup, bu mal (A) tarafından, otomobil bayi olan (B) firmasına KDV hariç 45.000 TL'ye teslim edilmiştir.

- (A), bu otomobille ilgili olarak (B)'ye % 15 iskonto (indirim) yapmıştır. Daha sonra (B), bu otomobili müşterisi (C)'ye ilk iktisap kapsamında, ÖTV ve KDV hariç 40.000 TL'ye satmıştır. Bu durumda (B), (C) adına düzenleyeceği satış faturasında ÖTV'yi aşağıdaki gibi hesaplayacaktır:

Otomobilin vergisiz satış bedeli	40.000 TL
Alış bedeli	45.000 TL
İskonto tutarı (45.000 x 0,15)	6.750 TL
Alış bedelinden indirilebilecek iskonto tutarı (45.000 x 0,10)	4.500 TL
Alış bedelinden %10 iskonto tutarı düşülmüş tutar (45.000 – 4.500)	40.500 TL
İthalattaki KDV matrahı	42.000 TL
ÖTV matrahı	42.000 TL
Hesaplanan ÖTV (42.000 x 0,45*)	18.900 TL

- (A)'nın söz konusu malın ilk iktisap kapsamında satılıncaya kadar mükellef (B)'ye yaptığı iskonto (indirim) tutarının % 5 olması halinde ise (B), (C) adına düzenleyeceği satış faturasında ÖTV'yi aşağıdaki gibi hesaplayacaktır:

Otomobilin vergisiz satış bedeli	40.000 TL
Alış bedeli	45.000 TL
İskonto tutarı (45.000 x 0,05)	2.250 TL
Alış bedelinden iskonto tutarı düşülmüş tutar (45.000 – 2.250)	42.750 TL
İthalattaki KDV matrahı	42.000 TL
ÖTV matrahı	42.750 TL
Hesaplanan ÖTV (42.750 x 0,45*)	19.237,50 TL

* 1 Ocak 2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2013/5761 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü geçmeyen binek otomobilleri için ÖTV oranı % 40'tan % 45'e çıkarılmıştır.

Öte yandan, mükellefin alış bedeli olarak, bu malı mükellefe satanın düzenlediği fatura ve benzeri vesika üzerinde gösterilen tutar esas alınacaktır. Alış bedeli üzerinden yapılacak indirimlerin matrahın tespitinde dikkate alınabilmesi için Vergi Usul Kanunu hükümleri kapsamında belgelendirilmesi gerekmektedir.



6.6.2 ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı liste uygulamalarında getirilen yeni iade sistemi

Bilindiği üzere, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malları, (I) sayılı listenin dışında kalan malların imalinde kullananların, Kanunun 8/1. maddesinde tecil-terkin sistemi uygulanmaktaydı.

9 Ekim 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile;

- Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 8/1. maddesi ile düzenlenen tecil-terkin sistemine,

- Kanun'un 12. maddesinin verdiği yetki ile yayımlanan 2002/4930 ve 2003/6467 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları kapsamındaki uygulamalara,

son verilerek, bu işlemlerde tahakkuk eden özel tüketim vergisinin tam olarak ödenmesi ve sonrasında iade alınması uygulamasına geçilmiştir.

Yeni uygulamada, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malları, (I) sayılı listenin dışında kalan malların imalinde kullananların özel tüketim vergisine tabi mallarla ilgili 9 yıl süreyle uygulanan tecil-terkin sisteminden sonra iade sistemine geçilmiş olması, ilgili hammadde ve yardımcı mamullerle ilgili özel tüketim vergisinin önce mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine ödenmesini ve daha sonra bağlı bulunulan vergi dairesinden iadesinin talep edilmesini gerektirmektedir.

Devre dışı bırakılan uygulamaların ortak özelliği, belirli şartların sağlanacağını önceden taahhüt edilerek işlem esnasında düşük miktarda vergi ödenmesi ve sonrasında bu hususların tespitine yönelik düzenlenen Yeminli Mali Müşavir (YMM) raporları vasıtasıyla idarenin kontrolü üzerine teminatların serbest bırakılmasıydı. Yeni uygulamalarda ortak nokta ise verginin işlemlerin yapılması esnasında tam tutarları üzerinden ödenerek, daha sonra mükellef tarafından iade talebiyle düzenlenecek inceleme raporlarına istinaden vergi farkının iadesi ve buna bağlı olarak da teminatların serbest bırakılmasıdır.

6.6.2.1 Tecil-terkin uygulamasının devre dışı bırakılması

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 1. fıkrasında, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların; (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere mükellefler tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisinin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek kısmının, teminat alınmak suretiyle tecil olunacağı, söz konusu malların tecil tarihini takip eden aybaşından itibaren 12 ay içinde (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılması halinde de tecil olunan verginin terkin edileceği ifade edilmektedir.

2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 4. maddesi ile özel tüketim vergisinin tecil edilecek kısmı sıfır olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla, Bakanlar Kurulu ÖTV Kanunu'nda kendisine tanınan yetki ile tecil-terkin mekanizmasında tecil tutarını sıfır olarak belirlemek suretiyle, uygulamayı devre dışı bırakmıştır.



6.6.2.2 (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan ürünleri (I) sayılı liste dışındaki ürünlerin imalinde kullanan mükelleflere getirilen yeni ÖTV iade sistemi

2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesi uyarınca, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde imalatçılar tarafından kullanılması halinde, imalatta kullanılan mallar için bu kararda G.T.İ.P. numaraları itibarıyla belirlenmiş olan oran ile daha önce uygulanan vergi tutarını çarpılması suretiyle hesaplanan vergi tutarı uygulanacaktır. Bu mallar için ödenen vergiler ile bu şekilde hesaplanan vergiler arasında kalan farklar için Kanun'un 12. maddesinin 4. fıkrası hükmü uygulanacaktır. 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nun 2. maddesinde yer alan madeni yağ tanımına giren mallar ile bu kapsamda kullanılan diğer malların imal edilmesi halinde bu kapsamdaki imalatlar için bu uygulama söz konusu olmayacaktır.

Kısaca ilgili madde hükümlerinden, işlem anında mükellefler tarafından (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki mallar için geçerli olan maktu vergilerin tam tutarı üzerinden ödenmesi gerektiği, sonrasında ise bu malların (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde imalatçılar tarafından kullanılması şartına bağlı olarak, söz konusu kararda belirlenen oranlarda belirlenecek düşük vergi tutarı ile maktu vergi tutarı arasındaki farkların mükelleflere iade edileceği anlaşılmaktadır.

Konuyla ilgili olarak iade şartları ve detaylı açıklamalar 25 seri numaralı ÖTV Genel Tebliği'nde yer almaktadır. 33 seri numaralı ÖTV Genel Tebliği ile uygulamada aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır:

- 1 seri numaralı ÖTV Genel Tebliği'nin ithalatta gümrük idarelerine verilen teminat mektupları ve bunların çözümüne ilişkin bölümleri 30 seri numaralı ÖTV Genel Tebliği ile 18.03.2014 tarihinden geçerli olmak üzere yeniden düzenlenmiştir.
- Tebliğ'in "4.1.1. Mahsup Dilekçesi" başlıklı bölümü değiştirilerek iade talebinin internet vergi dairesi üzerinden KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilecek bir dilekçe ile elektronik ortamda yapılacağı belirtilmiştir. Buna göre kağıt ortamında iade talebi dilekçesi uygulamasına son verilmiştir.
- Mahsup dilekçesine eklenecek belgeler arasında yer alan ekspertiz raporuyla ilgili olarak, 10 işçiye kadar işçi çalıştıran imalatçıların söz konusu raporları sanayi odalarının yanı sıra ticaret odalarından da alabilmesi mümkün kılınmıştır.

6.6.2.3 (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların aynı cetvelde yer alan malların imalinde kullanılması

2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2002/4930 sayılı BKK eki Karar'ın 4. maddesinde yer alan, "(I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların, aynı cetveldeki malların imalinde kullanılmak üzere tesliminde, imal edilen ürünün tabii olduğu özel tüketim vergisi tutarı uygulanır." hükmü yürürlükten kaldırılmıştır.



Bunun yerine mezkur Bakanlar Kurulu Kararı'nın 2. maddesi ile (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, aynı cetvelde yer alan vergi tutarı daha düşük malların imalinde imalatçılar tarafından kullanılması halinde imalatta kullanılan mallar için imal edilen malın tabi olduğu ÖTV tutarının uygulanması esası getirilmiştir. Ancak maddenin devamında bu malların teslim tarihi itibarıyla uygulanan vergi tutarları ile imal edilen malın tabi olduğu, ÖTV tutarının arasındaki fark için yine Kanun'un 12. maddesinin 4. fıkra hükmünün uygulanacağı ifade edilmektedir. 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nun 2. maddesinde yer alan madeni yağ tanımına giren mallar ile bu kapsamda kullanılan diğer malların imal edilmesi halinde bu kapsamdaki imalatlar için bu uygulama söz konusu olmayacaktır.

Buna göre söz konusu uygulamada malların teslim tarihi itibarıyla uygulanan vergi tutarları ile imal edilen malın tabi olduğu vergi tutarı arasındaki fark imalatçılara iade edilebilecektir. Konuyla ilgili olarak iade şartları ve detaylı açıklamalar 25 seri numaralı ÖTV Genel Tebliği'nde yer almaktadır.

6.6.2.4 Baz yağların ihracata konu edilecek madeni yağ veya yağlama müstahzarı imalinde kullanılması

2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2003/6467 sayılı BKK eki Karar'ın 1. maddesi yürürlükten kaldırılırken, bu maddede benimsenen uygulamanın bir benzeri, yeni BKK eki Karar'ın 3. maddesi ile yürürlüğe konulmuştur. Buna göre, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen 2710.19.99.00.21, 2710.19.99.00.22, 2710.19.99.00.23, 2710.19.99.00.24 ve 2710.19.99.00.98 G.T.İ.P. numaralarında yer alan baz yağları; aynı cetvelde yer alan G.T.İ.P. numaraları aşağıda yazılı malların imalinde kullanılması ve imal edilen malların aynı Kanun'un 5. maddesinin 1 numaralı fıkrası uyarınca ihraç edilmesi veya 8. maddesinin 2. fıkrası uyarınca teslim edilerek ihracının gerçekleşmesi halinde, bazı yağlar için özel tüketim vergisi tutarı 0,0500 TL/Kg olarak uygulanacaktır.

G.T.İ.P. Numarası	Mal ismi
2710.19.71.00.00	(Yağlama yağları; diğer yağlar)
	Özel bir işleme tabi tutulacak olanlar
2710.19.75.00.00	(Yağlama yağları; diğer yağlar)
	2710.19.71.00.00 Alt pozisyonunda belirtilen işlemlerden başka bir işleme kimyasal değişime tabi olanlar
2710.19.81.00.00	(Yağlama yağları; diğer yağlar)
	Motor yağları, kompresör yağlama yağları türbin yağlama yağları
2710.19.83.00.00	(Yağlama yağları; diğer yağlar)
	Hidrolik amaçlara mahsus sıvı yağlar
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)
	Beyaz yağlar, sıvı parafin



2710.19.85.00.00	
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)
2710.19.87.00.00	Dişli yağları ve redüktör yağları
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)
2710.19.91.00.00	Metal işlemeye mahsus bileşikler, kalıp çıkartma yağları, aşınmayı önleyici yağlar
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)
2710.19.93.00.00	Elektrik izolasyonuna mahsus yağlar
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)
2710.19.99.00.25	Diğer madeni yağlar
	(Yağlama müstahzarları)
3403.11.00.00.00	Dokumaya elverişli maddelerin, deri ve köselenin, post ve kürklerin veya diğer maddelerin işlenmesine mahsus müstahzarlar
	(Yağlama müstahzarları)
3403.19.10.00.00	Esas madde olarak kabul edilmemek şartıyla, ağırlık itibarıyla %70 veya daha fazla petrol yağları veya bitümenli minerallerden elde edilen yağları içerenler
	(Yağlama müstahzarları)
3403.19.90.00.00	Diğerleri
	(Yağlama müstahzarları)
3403.91.00.00.00	Dokumaya elverişli maddelerin, deri ve köselenin, post ve kürklerin veya diğer maddelerin işlenmesine mahsus müstahzarlar
	(Yağlama müstahzarları)
3403.99.00.00.00	Diğerleri
	Diğer Yağlar
2710.20.90.00.00	[Yalnız; 2710.19.81, 2710.19.83, 2710.19.85, 2710.19.87, 2710.19.91, 2710.19.93 ve 2710.19.99 alt pozisyonlarında yer alan malların biodizel ihtiva edenleri.]

Buna göre baz yağların teslim tarihi itibarıyla uygulanan vergi tutarları ile 0,0500 TL/Kilogram arasındaki fark iade edilebilecektir. Konuyla ilgili olarak iade şartları ve detaylı açıklamalar 25 seri numaralı ÖTV Genel Tebliği'nde yer almaktadır.



6.6.2.5 30 seri numaralı ÖTV Genel Tebliği ile özel tüketim vergisi için gümrükte alınan teminat uygulamasında değişiklik yapılmıştır.

18.03.2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 30 seri numaralı ÖTV Genel Tebliği ile 1 seri numaralı ÖTV Genel Tebliği'nin 16.3 numaralı bölümü ve Ek 11 ve Ek 12 numaralı formlar yeniden düzenlenmiş, 16.4 numaralı bölüm yürürlükten kaldırılmıştır.

30 seri numaralı ÖTV Genel Tebliği ile yapılan yeni düzenlemeler Tebliğ'in yayım tarihi olan 18.03.2014 tarihinden itibaren düzenlenecek Ek 11 formlarına karşılık verilecek teminatlar için geçerlidir.

30 seri numaralı Tebliğ'in yayım tarihinden önce gümrük idaresince düzenlenmiş Ek 11 bilgi formlarına karşılık vergi dairelerince düzenlenecek Ek 12 bilgi formları için 30 seri numaralı Tebliğ'den önceki düzenlemeler çerçevesinde işlem yapılması gerekmektedir.

30 seri numaralı Tebliğ'den önceki uygulamada, (I) sayılı listenin gerek (A) ve gerekse (B) cetvelinde yer alan malların ithali sırasında o tarihte geçerli olan ÖTV tutarı üzerinden hesaplanan ÖTV'ye isabet eden tutarda bir teminat mektubunun gümrük idaresine verilmesi, daha sonra ilgili malın ÖTV yükümlülüğünün yerine getirildiğinin ilgili vergi dairesince gümrük idaresine Ek 12 no.lu formla teyit edilmesini takiben gümrükteki teminatın çözülmesi şeklinde uygulanmaktaydı.

18.03.2014 tarihinden itibaren yapılan ithalatlara uygulanmak üzere getirilen yeni teminat sistemine göre, (A) cetvelinde yer alan mallarla (B) cetvelinde yer alan malların birbirinden ayrı rejime tabi tutulmuş olması eski sisteme göre en önemli farklılık olarak belirlenmiştir.

6.6.2.5 Otobiodizel teslimlerinde iade sistemine geçiş

1 Aralık 2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan, 2013/5595 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile motorinle harmanlanmak üzere otobiodizel teslimlerinde özel tüketim vergisinin uygulama şekli değiştirilmiş ve iade sistemine geçilmiştir.

Bu düzenleme ile harmanlama amacıyla otobiodizel teslimlerinde özel tüketim vergisi tutarını sıfıra indiren 2006/11202 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu değişiklikler, 1 Ocak 2014 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

6.7 Vergilendirme dönemi ve beyan

Kanun'un 14. maddesinde, mal grupları itibarıyla farklı vergilendirme dönemleri tespit edilmiştir. Buna göre (I) sayılı listede yer alan malların teslimlerinde vergilendirme dönemi, her ayın ilk 15 günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönemlerden oluşmaktadır. (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listede yer alan mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların tesliminde vergilendirme dönemi, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleri olarak belirlenmiştir.



(II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi taşitlarda ise vergilendirme dönemi söz konusu olmayıp, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce verginin beyanı ve ödenmesi gerekmektedir.

ÖTV mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olan malların mükellefleri hariç olmak üzere ÖTV mükellefleri, bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmasa dahi bu dönemle ilgili olarak beyanname vermek zorundadırlar. Ancak müzayede suretiyle satış yapanlar ile kendisine Kanun'un 4. maddesi uyarınca vergi sorumluluğu yüklenen kimselerin, vergiye tabi işlemlerin bulunmadığı vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak beyanname verme zorunlulukları yoktur.

Malın ithalinde ÖTV, ilgili gümrük idaresince hesaplanarak gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyanname veya diğer belgeler üzerine imza alınmak suretiyle mükellefe, kanuni temsilcisine veya gümrük müşavirine tebliğ edilir. Bu vergi ithalat vergileri ile aynı zamanda ödenir.

Kanun'a ekli (I) sayılı listedeki mallara ait (1) numaralı ÖTV beyannamesi, vergilendirme dönemini izleyen 10. günü akşamına kadar; (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlara ait (2B) numaralı, (III) sayılı listedeki mallara ait (3) numaralı ve (IV) sayılı listedeki mallara ait (4) numaralı ÖTV beyannameleri ise vergilendirme dönemini izleyen ayın 15. günü akşamına kadar, KDV yönünden bağlı bulunulan vergi dairesine verilir.

(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabında düzenlenecek (2A) numaralı ÖTV beyannamesi, ilk iktisaptan önce, bu işlemlerin yapıldığı yerde tek vergi dairesi varsa bu vergi dairesine, birden fazla vergi dairesi varsa motorlu taşıtlar vergisi ile görevli vergi dairesine verilir. Bu mallar için ilk iktisap işleminden sonra vade farkı uygulanması halinde, vade farkı üzerinden hesaplanacak vergi, ilk iktisaptaki beyannameye atıfta bulunularak, bu beyanname bilgilerine göre düzenlenecek beyanname ile aynı vergi dairesine beyan edilecek ve ödenecektir. Vade farkı için düzenlenen beyanname matrah olarak tahakkuk ettirilen vade farkının yazılacağı tabiidir.

Öte yandan, ÖTV Kanunu'nun 14. maddesinin 5 numaralı fıkrasının Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, sürekli ÖTV mükellefiyeti gerektiren faaliyeti olmayan kişi veya kurumların müzayede suretiyle yaptıkları satışlardan doğan vergiyi, satış bedelini tahsil ettikleri gün mesai saati bitimine kadar beyan etmeleri ve vergiyi de bu süre içinde ödemeleri uygun görülmüştür.

Özel tüketim vergisi beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesi mecburidir. Bu mecburiyet 2A numaralı ÖTV beyannamesi için söz konusu değilken, 22 seri numaralı ÖTV Genel Tebliği ile 1 Aralık 2011 tarihinden itibaren söz konusu beyannameler de elektronik ortamda düzenlenerek verilme zorunluluğu kapsamına alınmıştır.

Diğer taraftan (1) sıra numaralı "Mali Tatil Uygulaması Hakkında Genel Tebliğ"de, özel tüketim vergisine ilişkin beyannamelerin verilme ve ödeme sürelerinin mali tatil nedeniyle uzamasının söz konusu olmadığı belirtilmekteydi. Tebliğ'in bu bölümü Danıştay Yedinci Daire tarafından 23.12.2011 tarihli ve Esas No:2009/2636, Karar No:2011/9721 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. Bu durumda, özel tüketim vergisine ilişkin olarak verilmesi gereken



beyannamelerin verilme ve ödeme süreleri de mali tatil kapsamına girmiştir. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı konuya ilişkin olarak yaptığı açıklamada, söz konusu kararın Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu nezdinde temyiz edildiğini belirtmiştir. Rehber'in hazırlandığı tarih itibarıyla, temyiz sonucu hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından herhangi bir açıklama yapılmamıştır.

6.8 ÖTV'nin fatura ve benzeri belgelerde gösterilmesi

ÖTV Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca, vergiye tabi işlemlere ait ÖTV'nin, düzenlenecek fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Örneğin vergisiz satış fiyatı 260,00 TL ve % 6,7 oranında ÖTV'ye tabi olan bir malın faturası aşağıdaki şekilde düzenlenecektir.

Satış bedeli	260,00 TL
ÖTV (% 6,7)	17,42 TL
Toplam	277,42 TL
KDV (% 18)	49,94 TL
Genel toplam	327,36 TL

Öte yandan 22 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde, perakende mal satışı yapanlar ile hizmet ifa edenlerin mal satışlarına ve hizmetlerine ait etiket ve listelerdeki fiyatların KDV dahil tek tutar olarak ifade edileceği, yapılan teslim veya hizmetler için düzenlenecek fatura ve benzeri vesikalarda KDV'nin ayrıca gösterilmeyip, bedelin KDV dahil tek tutar olarak ifade edileceği, belgede "KDV dahildir" ibareli şerh bulunacağı belirtilmiştir.

Ancak ÖTV uygulanmamış olan malların perakende tesliminin söz konusu olduğu hallerde, mükellefçe düzenlenen fatura veya benzeri vesikalarda ÖTV'nin ve KDV'nin ayrıca gösterilmesi uygundur.

Diğer taraftan ÖTV kapsamına giren malların ÖTV uygulanmadan önce müzayede suretiyle satışlarında düzenlenecek olan belgelerde de ÖTV'nin ayrıca gösterileceği tabiidir.

6.9 Özel tüketim vergisinin indirimi

ÖTV Kanunu'nun 9. maddesiyle, vergiye tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen verginin, ödenecek vergiden indirilmesi suretiyle ÖTV'nin her mal için bir kez uygulanması öngörülmüştür. Örneğin; (I) sayılı listede yer alan baz yağın ÖTV mükellefinden satın alınmasında ödenen vergi, bundan imal edilen madeni yağın teslimi dolayısıyla vergi dairesine beyan edilip ödenecek olan vergiden indirilecektir. İthal edilen baz yağın madeni yağ imalinde kullanılması halinde ise, ÖTV Kanunu'nun 2. maddesinin 3 numaralı fıkrasının (a) bendi hükmü uyarınca ÖTV hesaplanmayacağından, imal edilen madeni yağın tesliminde ödenecek ÖTV'den bir indirim yapılması söz konusu olmayacaktır.



özdoğrular
serbest muhasebeci mali müşavirlik ltd.şti.
"Chartered Accountants & Auditors Ltd."



6.10 Verginin ödenmesi

Beyanname vermek mecburiyetinde olan mükelleflerin ÖTV'yi beyanname verme süresi içinde ödemeleri gerekmektedir.

Malın ithalinde alınan ÖTV, ilgili gümrük idaresince hesaplanacak ve gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyanname veya diğer belgeler üzerine imza alınmak suretiyle mükellefe, kanuni temsilcisine veya gümrük müşavirine tebliğ edilecektir. Bu tebliğ üzerine ortaya çıkacak ihtilaflar için ithalat vergilerinin tabi olduğu usul ve esaslar uygulanacaktır. Bu vergi, ithalat vergileri ile aynı zamanda ödenecektir. İthalat vergilerine tabi olmayan mallara ait ÖTV ise gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyannamenin veya diğer belgelerin tescili tarihindeki esaslara göre, bu tarihteki oran veya tutarlar üzerinden hesaplanarak tahsil edilecektir.

ÖTV Kanunu'na ekli (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi taşıtlarda ÖTV'nin, beyannamenin verildiği günde ödenmesi gerekmektedir. Ancak Tasfiye Hizmetleri Genel Müdürlüğü tarafından satılan araçlara ait ÖTV'nin, beyannamenin verildiği günü takip eden 15. günün akşamına kadar ödenmesi mümkündür.



7. Damga vergisi

7.1 Konu

Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yer alan kağıtlar, damga vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

Damga Vergisi Kanunu'nda kağıt kavramı;

- Yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile
- Elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler

olarak tanımlanmıştır.

7.2 Mükellef

Damga vergisinin mükellefi, kağıtları imza edenlerdir. Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların damga vergisini kişiler öder.

7.3 Kağıt nüshalarının birden fazla olması

Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshası ayrı ayrı, aynı miktar veya nispette damga vergisine tabidir.

Maliye Bakanlığı tarafından 30 Mart 2010 tarihinde yayınlanan 19 sayılı Damga Vergisi Sirküleri'nde, nüsha ve suret kavramlarından ne anlaşılması gerektiği ve vergilendirme esasları hakkında açıklamalar yapılmıştır.

Damga Vergisi Kanunu uygulamasında, aynı hüküm ve kuvveti haiz olmak üzere birden fazla düzenlenmiş ve taraf/taflarınca ayrıca imzalanmış olan kâğıtların her biri "nüsha"dır. Damga Vergisi Kanunu'nun 5. maddesi uyarınca bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshasının ayrı ayrı aynı miktar veya nispette damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Damga vergisi uygulamasında "suret" ise aslında bulunan ibarelerin aynısını taşıyan, fakat aslında bulunan imzaları taşımayıp aslına uygun olduğuna ilişkin onaylayanın imzasını veya kaşesini ihtiva eden kâğıtları ifade etmektedir.

Kâğıtların fotokopi ile çoğaltılmış örneklerinin de "Aslına uygundur" ya da "Aslı gibidir" şerhi ile onaylayanın imzası veya kaşesini ihtiva etmesi halinde mahiyeti itibarıyla suret; kâğıdın taraflarınca ayrıca imzalanması halinde ise nüsha olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.



7.4 Bir kağıtta birden fazla akit ve işlem bulunması

Bir kağıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde, bunların her biri ayrı ayrı damga vergisine tabidir.

Ancak bir kağıtta toplanan akit ve işlemler, birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde, damga vergisi, en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınır.

7.5 Birden fazla imzalı kağıtlar

Kağıtlara konulan imzanın birden fazla olması, verginin de birden fazla hesaplanmasını gerektirmez.

Ancak maktu vergiye tabi olup, müteaddit kişilerin imzasını taşıyan makbuz ve ibra senetlerinin damga vergisi, imza adedine göre alınır.

7.6 Belli para gösterme mecburiyeti

Cari hesap şeklinde açılan kredilerle her türlü ikrazata ait taahhütname ve mukavelenameler ve bunların temlik, yenileme, devir ve değiştirilmesine ilişkin bütün kağıtlarda ve keza matlupların devir ve temlikine ilişkin mukavelename ve temliknamelerde ikraz veya temlik edilen para miktarının ya da azami miktarının gösterilmesi zorunludur.

Gösterilmediği takdirde bu kâğıtların her birinden alınması gereken damga vergisi ile cezası olayın meydana çıktığı tarihte, ilgili bulunduğu cari hesapta kayıtlı kredi veya ikrazat miktarına göre hesaplanır ve alınır.

7.7 İstisnalar

Damga vergisinden istisna kağıtlar Kanun'a ekli (2) sayılı tabloda sayılmıştır. Söz konusu tablo aşağıda dikkatinize sunulmaktadır.

2 SAYILI TABLO

(Damga vergisinden istisna edilen kağıtlar)

I. Resmî işlerle ilgili kâğıtlar:
A) Resmî daireler arasında kullanılan kâğıtlar:
1. Resmî daireler arasındaki işlemleri kapsayan her türlü kâğıtlarla bu dairelerin soruları üzerine kişiler tarafından yazılan cevaplar ve ekleri.
2. Kişilerin işlemleri ile ilgili olarak resmî dairelerce görülecek lüzum üzerine yazılacak şerhler veya çıkarılacak suret, özet ve t tercümeler.
3. Seçimlerin Temel Hükümleri ve Seçmen Kütükleri Hakkındaki Kanun'un uygulanmasında yapılacak müracaatlara ait her türlü kâğıtlarla kurullarca verilecek kararlar.
4. Türkiye atom enerjisi programının uygulanması için lüzumlu her türlü eşyanın ithali sırasında



düzenlenen kâğıtlar.

5. Yabancı elçilik ve konsoloslukların mühür veya imzasını ihtiva eden resmî kâğıtlarla yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen ve fakat elçilik ve konsolosluklar dışında kullanılmayan kâğıtlar. (Bu fıkradaki istisna mütekabiliyet şartıdır.)

6. Bu Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılmış imtiyaz sözleşmeleri ve antlaşmalarla damga resminden, bu tarihten sonra yapılacak imtiyaz sözleşmeleri ve antlaşmalarla da damga vergisinden istisna edilmiş olan kâğıtlar.

7. Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri arasında akdedilen anlaşmalar gereğince ithal olunacak zirai ve gıdai maddelerin ithaliyle ilgili kâğıtlar.

8. Basmayazı ve Resimleri Derleme Kanunu gereğince derlenen eserler için ilgili dairelerce verilecek makbuzlar.

9. Resmî daireler lehine yapılan istimlâklerde düzenlenen kâğıtlar.

B) Resmî dairelerden kişilere verilen kâğıtlar:

1. Resmî dairelerin işe ihtiyaçları için satın alınacak ayniyatın, bedelleri 100 Yeni Türk Lirasına (100 Yeni Türk Lirası dahil) kadar olanlarının, ayniyat tesellüm makbuzları.

2. İcra dairelerinin, alınan harç ve masrafın müfredatını göstermek üzere, ilgililere verdikleri makbuzlar.

3. Vergi, resim ve harçlarla sair bilcümle gelirlere ve kamu yararına mütaallik olarak resmî dairelerden kişilere tebliğ olunan kararlar, Sayıştay ilâm ve kararları ve vergi karneleri.

4. Köy ihtiyar heyetlerince verilecek mazbatalar.

5. İcra ve İflâs Kanunu'na göre icra dairelerince isteyen alacaklılara takip talebinde bulduklarına ve tevdi ettikleri belgelere ve verdikleri masraflara dair verilen makbuzlar.

6. Noter Kanunu'na göre noterlerin aldıkları her nevi harç ve ücretin müfredatını göstermek üzere ilgililere verdikleri makbuzlar.

7. Resmî dairelerin kumpanya ve acentalara gönderecekleri ordinolar.

C) Kişilerden resmî dairelere verilen kâğıtlar:

1. Hükümetçe akdolunan avans ve istikraz mukavelenameleri, Hazine Bonoları, Yatırımlar Finansman Fonu Teşkil ve Tasarruf Bonoları İhracı hakkındaki Kanun gereğince çıkarılan tasarruf bonoları ve tedavüle çıkarılacak Hükümet ve Türkiye Emlâk Kredi Bankası istikrazlarına ait geçici veya katî tahvillerle bunların bedel, faiz ve ikramiyelerinin ödenmesine ve bu husustaki diğer muamelelere ilişkin kâğıtlar.

2. Yabancı memleketlerde düzenlenen ve doğrudan doğruya resmî daireler ad ve hesabına gönderilen her türlü kâğıtlarla doğrudan doğruya yabancı memleketlerden mübayaa olarak resmî dairelere gönderilen malların ihale kararları ile tesellüm makbuzları.

3. Ankara'da inşa edilecek sefarethane ve konsoloshaneler için yabancı memleketlerden getirilecek inşaat malzemesinin ithali ile ilgili kâğıtlar.

4. Kadastro ve Tapu Tahrirî Kanunu gereğince kadastro mahkemeleri ile kadastro tahrir komisyonlarına verilen beyannameler.

5. Resmî dairelere emaneten bırakılan para, hisse senedi, tahvil ve eşyanın ret ve iadesinde verilen makbuz ve ibra senetleri.

6. Otel, pansiyon, ticarethane ve sair umumi müesseselerde oturan ve çalışanların hüviyet varakası vermeleri mecburiyetine dair Kanun ile Yabancıların Türkiye'de İkamet ve Seyahatleri hakkındaki Kanun hükümleri gereğince zabıta âmirlerine verilecek beyannameler.

7. Emekli, dul ve yetim maaş ve ikramiyeleri tahsisine ve alındığına dair her türlü kâğıtlar.



8. Hizmet süreleri emekli ve yetim aylığı bağlanmasına elverişli olmayanlarla yetimlerine bir defaya mahsus olmak üzere verilen paraların ödenmesine ait kâğıtlar.
9. Türkiye'ye giren ve çıkan yolculardan Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkındaki Kanun gereğince gümrüklerce alınacak beyannameler.
10. Bir şehir içinde görev dolayısıyla sarf olunan tramvay, vapur, tren ve otobüs gibi taşıt ücretlerine münhasır olmak üzere memur ve müstahdemler tarafından verilen beyannameler.
11. Kişiler tarafından hariçte düzenlenerek imza ve tarihlerin tasdik veyahut suret ve tercümelerinin verilmesi için noterlere getirilen kâğıtların noter dairelerinde saklanacak örnekleri.
12. Evlenme işlerinde kullanılan kâğıtlar.
13. Umumi hayata müessir afetler dolayısıyla alınacak tedbirlerle yapılacak yardımlara dair kanundan faydalanacak kişiler tarafından verilecek taahhütname, beyanname ve akdedilecek mukaveleler, yabancı memleketlerden İmar ve İskân Bakanlığınca ithal olunacak her türlü alet, edevat ve malzemenin ithalinde düzenlenen kâğıtlar, bağış ve yardım makbuzları.
14. İstiklâl Madalyası verilmiş bulunanlara vatani hizmet tertibinden bağlanan şeref aylıklarının ödenmesine ait her türlü kâğıtlar.
15. Sosyal ve Kültürel bakımdan yurdumuzu tanıtmak üzere ilgili Bakanlığın izni ile yarışmalara katılacak, sergilenecek, gösterilecek veya benzeri nedenlerle geçici olarak yurt dışına çıkarılacak tablo, pul, film, seramik ve bu mahiyetteki sanat eserleri ve sair eşya ile ilgili olarak kambiyo mercilerine verilecek beyanname ve taahhütname,
16. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 11'inci maddesi gereğince noterde düzenlenen şahsî kefaletle ilgili kâğıtlar.
17. Gümrük kapılarından bir gece konaklamayı kapsayan sürede giriş-çıkış yapan taşıtlarla ilgili olarak alınan Taşıt Giriş-Çıkış Formu eki taahhütname.
18. Çiftçiler tarafından ziraat faaliyetleri ile ilgili olarak resmi dairelere verilen taahhütname.
19. Yurt dışında hayatını kaybeden kişilerin cenazesinin Türkiye'ye girişi sırasında düzenlenerek gümrük idaresine verilen kâğıtlar.
II. Öğrenciler ve askerlerle ilgili kâğıtlar:
1. Çıraklık ve Meslek Eğitimi Kanunu kapsamındaki çıraklık sözleşmeleri ile öğrenim kredisi ve burs almak, öğrenci yurduna girmek ve öğrenim, staj, ihtisas ve benzeri gayelerle öğrencilerle velileri tarafından okul ve yurt idarelerine veya ilgili kuruluşlara verilen taahhütname ve bunlarla ilgili kefaletname.
2. Öğrenciler ve velileri tarafından okul idarelerine verilen beyanname.
3. Resmî ve özel her türlü okullarda öğrenciler tarafından kurulan istihlal ve istihlal kooperatiflerine ait ve damga vergisi bunlar tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
4. Erlerle, ihtiyaçları Devlet tarafından deruhde ve temin olunan onbaşı ve çavuşların aşağıda gösterilen kâğıtları;
a) Askerliğe giden veya terhis edilenlerin askerî iş ve maaşlarına ve ölüm dolayısıyla dul ve yetimlerine maaş bağlanmasına ait her türlü kâğıtlar.
b) Askerlikte bulunanların gerek askerlik, gerek özel işleri için verecekleri beyanname.
c) Askerler tarafından veya askerler için verilen paralar karşılığında postaneler veya bankalarca düzenlenen kâğıtlar.
5. Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Kanunu'nun uygulanması ile ilgili işlemler dolayısıyla düzenlenen kâğıtlar.



III. İşçiler, çiftçiler ve göçmenlerle ilgili kâğıtlar:

1. Toplu İş Sözleşmesi, Grev ve Lokavt Kanunu'na göre düzenlenen Münferit ve Kollektif İş Sözleşmeleri ve Yüksek Hakem Kurulunun ve il hakem kurullarının kararları, Yüksek Uzlaştırma Kurulunun ve diğer kurulların Toplu İş Sözleşmeleri hükmündeki kararları ile İş Kanunu gereğince işverenin iş şartlarını göstermek üzere işçiye verdiği taahhütnameler ve işveren tarafından İş Kanunu'na göre verilen beyannameler.
2. İş ve İşçi Bulma Kurumunun işçilere iş ve işlere işçi bulmak üzere düzenlediği kâğıtlar.
3. Toprakaltı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsalı ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışan işçilerin yeraltındaki çalıştıkları günlere ait ücretleri ve primlerinin ödenmesinde düzenlenen kâğıtlar.
4. Çiftçi Mallarının Korunması Hakkındaki Kanun'un uygulanması dolayısıyla düzenlenecek kâğıtlar.
5. Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası'na çiftçiye, Tarım Kredi ve Satış Kooperatifleri ile birliklerine açılacak kredilerle bunlara ait gayrimenkul ipotek ve menkul rehin muameleleri ve muhtaç çiftçiye yapılacak dağıtmalarla ilgili her türlü kâğıtlar.
6. Çiftçiye Topraklandırma Hakkındaki Kanun'un uygulanması ile ilgili kâğıtlar.
7. Göçmenlerle Nakledilenlere ve Muhtaç Çiftçilere Tohumluk ve Yemeklik Dağıtılması Hakkındaki Kanun'un uygulanması ile ilgili kâğıtlar.
8. Göçmen ve mültecilerle bir yerde yurtlandırılan göçebeler ve bir bölgeden diğer bölgeye Hükümetçe naklolunanlara yapılacak iskân yardımı ve gümrük ve tabiiyet, nüfus, tapu ve nakil işlemleri ile ilgili her türlü kâğıtlar.
9. 3285 sayılı Hayvan Sağlığı ve Zabıtası Kanunu uyarınca düzenlenen menşe şahadetnameleri.
10. Tarımsal destekleme programları kapsamında hibe desteği sağlanması uygun görülen yatırım projelerine ilişkin olarak proje sahipleri ile Tarım ve Köyişleri Bakanlığı arasında düzenlenen kâğıtlar.

IV. Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar:

1. Ticari veya mütedavil kâğıtlar üzerine yazılan ciro, kabul ve tesellümü mutazammın şerhler.
- 2.(Bu fıkra 28.11.1980 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2344 Sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.)
3. Hisse senetleri ve her türlü tahvillerin temettü ve faiz kuponları.
4. Çıkarılacak hisse senedi ve tahvillere talip olanlar tarafından bu maksatla verilecek iştirak taahhütnameleri.
5. Sigorta mukavelenameleri, sigorta ücretine ait makbuzlar ve sigortanın tecdit ve temdidi ile temin olunan meblâğın tezyidi halinde verilen beyanname ve avönanlar.
6. Posta çekleri.
7. Gayrimenkullerin, aynî hakların ve gemilerin ferağ ve intikal zabıtları.
8. Sabit istihsal araçlarına ait kira mukavelenameleri.
- 9.(Bu fıkra 28.11.1980 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2344 Sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.)
10. Gerek Türkiye Turing ve Otomobil Kurumu ile Türk Hava Kurumu tarafından verilen, gerek yabancı memleketlerin benzeri teşkilâtı tarafından verilir Türkiye'de ibraz edilen veya hükmünden faydalanılan Triptik ve gümrük geçiş karneleri.
11. Okullara, kamu menfaatlerine yararlı derneklere ve muhtaçlara verilen ianelere ait makbuzlar.



12. Mektup ve diğer kâğıtların alındığına dair verilen imzalarla posta idarelerinin defterleri üzerine gönderilenler tarafından yazılan alını şerhleri.
13. Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi tarafından müstahsile verilen nüshası.
14. Gider pusulasının tüccar, serbest meslek erbabı ve çiftçiler tarafından işi yapana veya malı satana verilen nüshası.
15. Damızlığa elverişli olduğuna dair şahadetnameyi haiz bulunan hayvanların ithali ile ilgili kâğıtlar.
16. Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonlarının kuruluşlarına, sermaye artırımlarına ve süre uzatımlarına ilişkin olarak düzenlenen kâğıtlar.
17. Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kâğıtlar.
18.(Bu fıkra 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere 2.1.2004 tarihli mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 5035 Sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmıştır.)
19. Bankalar arasında, bankanın taraf olduğu veya bankalar aracılığıyla yapılan, belirli bir vadede önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergelere dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve dövizi alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri ile bu sözleşmelere ilişkin olarak düzenlenen diğer kâğıtlar.
20. Faktoring şirketlerinin müşterileriyle yaptıkları faktoring sözleşmeleri ile bu sözleşmelere ilişkin olarak düzenlenen diğer kâğıtlar.
21. Gayrimenkul yatırım ortaklıklarının münhasıran gayrimenkul portföylerine ilişkin alım satım sözleşmeleri ile gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri.
22. Kıymetli madenler borsalarında kıymetli madenlerin ödünç işlemlerine ilişkin düzenlenen kâğıtlar.
23. (15.06.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6322 Sayılı Kanun ile değiştirilen fıkra. Yürürlük 15.06.2012) Bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilere, bunların teminatlarına ve geri ödenmelerine ilişkin kâğıtlar ile bu kâğıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin kullanımları hariç).
24. Devlet dış borçları ile ilgili kredi anlaşmalarında öngörülen bütün ödemeler dolayısıyla düzenlenen kâğıtlar (dış proje kredileri çerçevesinde yapılacak ödemeler dahil, kredilerin kullanımları hariç).
25. 28.3.2002 tarihli ve 4749 Sayılı Kanun'un 12'nci maddesinin üçüncü fıkrasında tanımlanan nakit işlemleri ile Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'na çıkarılacak likidite senetlerine (veya bu mahiyetteki kâğıtlara) ilişkin işlemler dolayısıyla düzenlenen kâğıtlar.
26. Kredi kartı üyelik sözleşmeleri.
27. Yükseköğretim kurumlarınca yaptırılan bilimsel araştırma projeleriyle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar.
28. 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu'na 10.5.1990 tarihli ve 3645 Sayılı Kanun'la eklenen ek 2'nci maddesi kapsamında kullanılacak kredilere ilişkin olarak düzenlenen kâğıtlar.
29. Kambiyo senetleri ve kambiyo senetlerine benzeyen senetler üzerine konulan aval ve kefalet şerhleri ile bu mahiyetteki diğer şerhler.
30. (15.06.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6322 Sayılı Kanun ile değiştirilen fıkra. Yürürlük 15.06.2012) Finansman şirketlerince kullanılacak kredilere, bunların teminatlarına ve geri ödenmelerine ilişkin kâğıtlar ile bu kâğıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin kullanımları hariç).



31. Dernek ve vakıflarca yerleşim yeri, gerçek kişilerce mesken olarak kullanılmak üzere kiralanın ve iktisadi işletmelere dahil olmayan taşınmazlara ilişkin kira mukavelenameleri.
32. Gelir vergisinden muaf esnaf, muaf serbest meslek erbabı ile basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından işyeri olarak kullanılmak üzere kiralanın ve iktisadi işletmelere dahil olmayan taşınmazlara ilişkin kira mukavelenameleri.
33. Ekici ve alıcı arasında düzenlenen tütün alım satımı mukavelenameleri ile 5488 sayılı Tarım Kanunu çerçevesinde, üretici ve alıcı arasında düzenlenen tarımsal üretim sözleşmeleri ve bunlara ilişkin rehin senetleri.
34. Ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetlere ilişkin olmamak şartıyla gerçek kişiler arasında düzenlenen akitlerle ilgili kâğıtlar ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinde belirtilen ücretlere ilişkin kâğıtlar. (Söz konusu kâğıtlar, resmi dairelere veya noterlere ibraz edildikleri takdirde bu tarih itibarıyla vergiye tâbi tutulur ve ibraz edenlerce ödenir.)
35. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendi kapsamındaki işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtlar.
36. Sermaye piyasası araçlarının ihracına ilişkin olarak düzenlenen makbuz ve kâğıtlar, konut finansmanı kuruluşlarının konut f finansmanı işlemleri ve bu kuruluşların ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler ve varlık finansmanı fonlarını temsilen menkul kıymet ihracı ve bu ihraca konu teminatlarla ilgili olarak düzenlenen makbuz ve kâğıtlar.
37. 04.01.2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu uyarınca, idare ile istekli arasında imzalanan çerçeve anlaşması ve bu anlaşmaya esas ihale kararı ile isteklilerin dinamik alım sistemine kabul edilmesine ilişkin kararlar.
38. Kamu kurum ve kuruluşlarının talebi üzerine Türkiye'nin üyesi olduğu uluslararası kuruluşlar tarafından gerçekleştirilecek olan ülke incelemeleri, araştırma, proje ve benzeri faaliyetler nedeniyle düzenlenen kâğıtlar.
39. Toplu Konut İdaresi Başkanlığınca satışı yapılan ve net alanı 80 m ² 'yi geçmeyen konutlara ilişkin olarak, İdare ile alıcı arasında imzalanan satış sözleşmeleri ve bu satışa ilişkin diğer kâğıtlar.
40. 10.02.2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu çerçevesinde, mudi ile lisanslı depo işletmesi arasında düzenlenen mukavelenameler ve ürün senedi.
41. Menkul, gayrimenkul ve maddi olmayan varlıkların varlık kiralama şirketine devri, bunların varlık kiralama şirketince devralınan kuruma devri, bu devirlere bağlı olarak yapılan ipotek işlemleri ile bunların varlık kiralama şirketlerince kiralanması nedeniyle düzenlenen kâğıtlar ve kira sertifikaları.
42. (11.06.2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6491 sayılı Kanun ile eklenen fıkra. Yürürlük 11.06.2013) Türk Petrol Kanunu kapsamında petrol hakkı sahiplerinin petrol arama ve üretim faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen sözleşmeler.
V. Kurumlarla ilgili kâğıtlar:
1. İktisadi Devlet Teşekkülleriyle müesseseleri ve iştirakler hakkındaki kanuna tabi kurumlarla genel ve özel bütçeli daireler, il özel idareleri ve belediyelere bağlı tüzel kişiliği bulunan kurumlara özel kanunları gereğince Hazinece ödenmesi gereken sermaye, iştirak hissesi ve yardım ödeneklerinin ödenmesine ait kâğıtlar.
2. İktisadi Devlet Teşekkülleriyle müesseseleri ve iştirakler hakkındaki kanuna tabi kurum ve ortaklıklara vuku bulacak devir ve kuruluş ile ilgili kararlar.
3. Makine ve Kimya Endüstrisi Kurumunun Millî Savunma Bakanlığına veya memleketimizin de dahil bulunduğu Milletlerarası Savunma Teşkilâtına teslim edeceği her türlü malzeme,



teçhizat ve vasıtalarla yedek parçalarının imalinde ilk madde veya işletme malzemesi olarak kullanılmak üzere kurum tarafından yabancı memleketlerden getirilecek maddelerin (miktarı ve memleket içinde ihtiyaca yeter derecede tedarikinin mümkün bulunmadığı Maliye, Ticaret ve Sanayi Bakanlıklarının müşterek teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca tespit ve kabul edilmek kaydıyla) ithali sırasında düzenlenen kâğıtlar.
4. Toprak Mahsulleri Ofisinin müstahsilden yapacağı alımlar ve menkul rehini işlemlerine ilişkin kâğıtlarla Ofisin teşkil edeceği müessese ve şirketlerin kuruluşu ile ilgili kâğıtlar.
5. Toprak Mahsulleri Ofisi tarafından ithal edilecek hububat ve unlarla bunların naklinde kullanılacak her nevi malzemenin ithali sırasında düzenlenen kâğıtlar.
6. Türkiye Zirai Donatım Kurumu müessese ve şubelerinin kuruluş işlemleri ile ikraz, istikraz, menkul ve gayrimenkul alım ve satımı ve sair işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu kurum tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
7. Devlet Üretme Çiftlikleri Genel Müdürlüğünün çiftçi ile münasebetlerinde tanzim edilecek borç senetleri ile borç ödeme makbuzları.
8. Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığının her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu teşekkül tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
9. İşçi Sigortaları veya yerine kaim olacak kurumun her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu kurum tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
10. Devlet Yatırım Bankasının her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu teşekkül tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
11. Tasarruf Sandıkları Hakkındaki Kanun gereğince il özel idareleri ve belediyelerce kurulan tasarruf sandıklarının tüzüklerinde açıklanan işlemlerle ilgili kâğıtlar.
12. Ordu Yardımlaşma Kurumunun her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu Kurum tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
13. Millî Piyango İdaresinin biletleri ile çekilişte kazananlara ödenecek ikramiye ve amortilerle ilgili kâğıtlar.
14. Devlet Tiyatrosunun her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu teşekkül tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
15. Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri ve Tarım Kredi Kooperatiflerinin her türlü muamelelerinde düzenlenen ve damga vergisi bunlar tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
16. Çay yetiştiricilerinin Türkiye'de çay ziraatini geliştirmek amacıyla kuracakları kooperatiflerin her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu kooperatifler tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
17. Genel menfaatlere yararlı derneklerin her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu teşekküller tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
18. Türkiye Halk Bankasının, Esnaf Kefalet ve Küçük Sanat Kooperatifleri ve ortakları ve bu kooperatiflerin kendi ortakları ile münasebetlerinde tanzim olunacak borç senetleri, borç ödeme makbuzları, ipotek ve rehin senetleri.
19. Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş işlemlerinde düzenlenen her türlü kâğıtlarla, Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıfların her türlü işlemlerinde düzenlenen kâğıtlar.
20. İktisadî Devlet Teşekküllerine ve sermayesinin yarıdan fazlası Devlete veya İktisadî Devlet Teşekküllerine ait olan Kamu İktisadi Teşebbüslerine Hazinece yapılacak ikrazlara ait işlemlerle ilgili kâğıtlar.
21. Sigorta ve emeklilik şirketleri ile emeklilik yatırım fonlarının kuruluşları dahil her türlü



işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu şirketler veya fonlar tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.

22. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesinin 24 numaralı bendinde belirtilen kurumların kredi teminatlarına ilişkin işlemlerinde düzenlenen kağıtlar.

23. İpotek finansmanı kuruluşları ile konut finansmanı fonlarının kuruluş ve ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler ve varlık finansmanı fonlarını temsil eden menkul kıymetlerin ihracı ve ihraca konu teminatlardan kaynaklananlar dahil her türlü işlemleri ile ilgili olarak düzenlenen ve damga vergisi bu kuruluşlar veya fonlar tarafından ödenmesi gereken makbuz ve kağıtlar.

24. (Bu fıkra 06.06.2008 tarihli mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 5766 Sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.)

25. Kamu kurum ve kuruluşlarının merkez ve taşra teşkilatı ile döner sermaye işletmelerinin kadrolarında ve sözleşmeli personel pozisyonlarında istihdam edilen sözleşmeli personel ile yapılan hizmet sözleşmeleri. **(15.06.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6322 Sayılı Kanun ile eklenen ifade. Yürürlük 15.06.2012)** (Söz konusu kurum, kuruluş ve işletmelerde geçici personel olarak istihdam edilenlerle yapılan sözleşmeler ile 24.11.2004 tarihli ve 5258 sayılı Aile Hekimliği Kanunu'na göre hizmet alımına ilişkin yapılan hizmet sözleşmeleri dahil)

7.8 Vergileme ölçüleri

Damga vergisi nispi veya maktu olarak alınır. Nispi vergide, kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kağıtlarda yazılı belli para, maktu vergide ise kağıtların mahiyeti esastır.

7.9 Yabancı para üzerinden düzenlenen kağıtlar

Düzenlenme tarihindeki TCMB döviz satış kuru esas alınarak damga vergisi matrahı hesaplanır.

7.10 Damga vergisi oran ve tutarları

Kağıtların damga vergisi Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yer alan nispet ve miktarlarda alınır. Ancak her bir kağıt için hesaplanacak damga vergisi tutarları için bir üst sınır da bulunmaktadır. Bu tutar her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılabilmek suretiyle hesaplanmakta ve Maliye Bakanlığı tarafından duyurulmaktadır. Yıllar itibarıyla uygulanan azami damga vergisi tutarlarına Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde, "14.14 Azami damga vergisi tutarları" başlığı altında yer verilmiştir.

Belli bir parayı ihtiva eden sözleşmelerin değiştirilmesi halinde, artan miktar aynı oranda vergiye tabidir. Sözleşmelerin devri halinde aslından alınan verginin dörtte biri alınmakta ve sözleşmelerin süresinin uzatılması durumunda ise aynı miktar veya oranda damga vergisi alınmaktadır.

Damga Vergisi Kanunu'nun mükerrer 30. maddesine göre, her takvim yılı başından itibaren geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan maktu vergiler o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılabilmektedir.



Aynı maddeye göre, Bakanlar Kurulu, Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yer alan maktu vergiler ile nispi vergileri birlikte veya ayrı ayrı, maktu vergilerde on katına, nispi vergilerde ise bir katına kadar artırmaya, uygulanmakta olan maktu vergileri yarısına kadar, nispi vergilerde ise bu fıkra ile artırılmadan önceki seviyelerine indirmeye, bu had ve miktarlar arasında yeni had, miktar ve nispetler tespit etmeye yetkili kılınmıştır.

2014 yılında uygulanacak damga vergisi oran ve tutarlarına, Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.15 Damga vergisi oran ve tutarları (2014 yılı)" başlığı altında yer verilmiştir.

7.11 Ödeme şekilleri

Damga vergisi, üç farklı şekilde ödenebilir :

- a. Makbuz verilmek suretiyle,
- b. İstihkaktan kesinti yapılmak suretiyle,
- c. Basılı damga konulmak suretiyle.

Hangi işlemler için hangi usulün uygulanacağını tespitinde Maliye Bakanlığı yetkilidir.

46 seri numaralı Damga Vergisi Genel Tebliği uyarınca, sürekli damga vergisi mükellefiyeti bulunan mükellefler ile ihtiyarilik kapsamında olup, sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükelleflerin, kanuni süresi içinde beyan etmeleri gereken damga vergisi bulunmaması halinde, beyanname verme veya keyfiyeti bir yazı ile vergi dairesine bildirme zorunlulukları bulunmamaktadır.

7.11.1 Basılı damga konulması şekliyle ödeme

Damga Vergisi Kanunu'nun 17. maddesi uyarınca aşağıda yazılı kağıtların damga vergisi basılı damga konulması suretiyle ödenebilmektedir.

- a. Makbuz ve ibra senetleri
- b. Faturalar
- c. Ulaştırma ile ilgili kağıtlar
- d. Elektrik, havagazı, telefon ve su abonman mukavelenameleri
- e. Maliye Bakanlığının müsaadesi alınmak suretiyle, vergiye tabi diğer kağıtlar.

7.11.2 İstihkaktan kesinti şekliyle ödeme

Genel ve özel bütçeli dairelerle il özel idareleri ve belediyeler, bankalar, iktisadi kamu teşekkülleri ile bunların iştirakleri ve müesseseleri ve benzeri teşekkül, iştirak ve



özdoğrular
serbest muhasebeci mali müşavirlik ltd.şti.
"Chartered Accountants & Auditors Ltd."



müesseselerin ödemelerinde kullanılan ve nispi vergiye tabi bulunan makbuzlarla bu mahiyetteki kağıtlara ait vergilerin,

- a. Bu ödemelerin yapılması,
- b. Avans suretiyle ödemelerde avansın itası,

sırasında ilgili daire ve müesseseler tarafından istihkaklardan kesinti yapılması şekliyle ödenmesine Maliye Bakanlığınca izin verilebilir.

7.11.3 Makbuz verilmesi şekliyle ödeme

Yukarıda sayılan haller dışında, damga vergisi makbuz karşılığında ödenir.



8. Harçlar

8.1 Konusu

Harçlar, Devlet ve yetkili organları tarafından sunulan bir kısım hizmetler için, o hizmetlerden faydalananlardan alınan karşılıklardır. Harçlar Kanunu'na göre alınacak harçlar aşağıda sıralanmıştır:

- a. Yargı harçları
- b. Noter harçları
- c. Vergi yargısı harçları
- d. Tapu ve kadastro harçları
- e. Konsolosluk harçları
- f. Pasaport, ikamet tezkeresi, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları
- g. Gemi ve liman harçları
- h. İmtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları
- i. Trafik harçları

Harcın mükellefi, harca konu olan işlemin yapılmasını isteyen kişilerdir. Herhangi bir istek olmaksızın yapılacak işlemlere ait harçlar, lehine işlem yapılan kişi tarafından ödenir.

8.2 Harç oran ve tutarları

Harçlar Kanunu'nun mükerrer 138. maddesine göre, her takvim yılı başından itibaren geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan maktu harçlar (Maktu ve nispi harçların asgari ve azami miktarlarını belirleyen hadler dahil), o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır. Bu suretle hesaplanan harç tutarlarının 10 kuruşa kadarki kesirleri dikkate alınmaz.

Aynı maddeye göre, Bakanlar Kurulu, Kanun'a bağlı tarifelerde yer alan maktu harçları veya bu harçların yeniden değerlendirme oranı uygulanmak suretiyle belirlenmiş olan tutarları ile nispi harçları, tarifeler yahut tarifelerin ilgili fıkra ve bentleri itibarıyla birlikte veya ayrı ayrı olmak üzere, maktu harçlarda yirmi katına, nispi harçlarda ise bir katına kadar artırmaya, uygulanmakta olan maktu harçları yarısına kadar, nispi harçları ise bu fıkra ile artırılmadan önceki seviyelerine indirmeye, bu had ve miktarlar arasında yeni had, miktar ve nispetler tespit etmeye yetkilidir.



özdoğrular
serbest muhasebeci mali müşavirlik ltd.şti.
"Chartered Accountants & Auditors Ltd."



2014 yılında uygulanacak harç oran ve tutarlarına, Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.16 Harç oran ve tutarları (2014 yılı)" başlığı altında yer verilmiştir.



9. Motorlu taşıtlar vergisi

9.1 Konusu

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 5 ve 6. maddelerinde yazılı tarifelerde yer alan;

- Karayolları Trafik Kanunu'na göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları,
- Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'ne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler,

motorlu taşıtlar vergisine (MTV) tabidir.

Liman ve belediye siciline kayıt ve tescil edilmiş olan motorlu deniz taşıtları da Kanun'un kapsamında iken, 5897 Sayılı Kanun'un 2 ve 3. maddeleri ile Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklerle, yat, kotra ve her türlü motorlu özel tekneler, 30 Haziran 2009 tarihinden itibaren motorlu taşıtlar vergisi kapsamından çıkarılmıştır.

Söz konusu Kanun ile yapılan bir diğer düzenleme uyarınca bağlama kütüklerine kaydedilen gemi, deniz ve iç su araçlarına verilecek ruhsatnamelerden ve bunların vizelerinden 30 Haziran 2009 tarihinden itibaren harç alınmaya başlanmıştır. Bu harcın tutarı söz konusu deniz araçlarının boylarına göre belirlenmektedir. Aracın boyunun tespitinde bir metreden küçük değerler dikkate alınmaz. Münhasıran deniz taşımacılığı ve balıkçılık faaliyetinde kullanılan gemi, deniz ve iç su araçları için alınacak ruhsatname ve yapılacak vize işlemleri bu harçlardan müstesnadır.

9.2 Mükellef

Motorlu taşıtlar vergisinin mükellefi; trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir.

9.3 İstisnalar

Aşağıda yazılı motorlu taşıtlar vergiden müstesnadır:

- Genel ve özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ile il özel idareleri, belediyeler, köy tüzel kişilikleri ve Türkiye Kızılay Derneği adına kayıt ve tescil edilen taşıtlar, (Bu idarelere bağlı olup, ayrı tüzel kişiliği olan işletmeler ile özel kanunlarında malları Devlet malı sayılmış olan kuruluşların taşıtları hariç)
- Karşılıklı olmak şartıyla, yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçilik ve konsolosluklarıyla, elçi, maslahatgüzar ve konsoloslarına (fahri konsoloslar hariç) ve o devletin uyuğunda bulunan elçilik ve konsolosluk memurlarına ve merkezi Türkiye'de bulunan uluslararası kurullar ile bu kurulların yabancı uyruklu memurlarına ve resmi bir



görev için yurda gelen delege ve heyetlere ve bu heyetlere mensup yabancı uyruklu kişilere ait taşıtlar,

c. Engellilik oranı % 90 ve daha fazla olan malûl ve engellilerin adlarına kayıtlı taşıtlar ile diğer malûl ve engellilerin, bu durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtlar,

d. Bankalar Kanunu hükümlerine göre temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflâs idarelerine ait taşıtlar.

9.4 Mükellefiyetin başlaması

Verginin mükellefiyeti motorlu taşıtların trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline kayıt ve tescili ile başlar.

Mükellefiyetin başlaması,

a. Takvim yılının ilk altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda kayıt ve tescilin yapıldığı takvim yılı başından, son altı ay içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda ise, son altı aylık dönemin başından itibaren,

b. Kayıt ve tescilli olup da devir ve temlik sebebiyle kayıt ve tescil yapılan taşıtlarda değişiklik, takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise takip eden son altı aylık dönemin başından, son altı ayında yapılmış ise, takip eden takvim yılı başından itibaren dikkate alınır.

9.5 Mükellefiyetin sona ermesi

Motorlu taşıtların trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline ait kayıtlarının silinmesi halinde; silinme takvim yılının ilk altı ayı içinde yapılmış ise ikinci altı aylık dönemin başından, ikinci altı aylık dönem içinde yapılmışsa takip eden takvim yılı başından itibaren mükellefiyet sona erer.

9.6 Verginin tahakkuku ve ödenmesi

Vergi taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından, her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır.

Motorlu taşıtlar vergisi, her yıl Ocak ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir. Buna göre 2014 yılında motorlu taşıtlar vergisinin;

- İlk taksitinin 31 Ocak 2014 Cuma günü,
- İkinci taksitinin de 31 Temmuz 2014 Perşembe günü,

akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.



özdoğrular
serbest muhasebeci mali müşavirlik ltd.şti.
"Chartered Accountants & Auditors Ltd."



Takvim yılının ilk altı ayında, taşıtın bünyesinde bir değişiklik olması veya verginin artırılması veya azaltılması halinde ikinci taksit, yeni duruma göre ödenir.

9.7 Motorlu taşıtlar vergisi tutarları

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesi hükmüne göre, her takvim yılı başından itibaren geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan vergi miktarları o yıl için VUK hükümleri uyarınca tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır.

Bakanlar Kurulu, yeniden değerlendirme oranının % 50 fazlasını geçmemek, % 20'sinden az olmamak üzere yeni oranlar tespit etmeye, taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri veya kullanım amaçları itibarıyla ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar artırmaya ve EURO normlarını sağlayan katalitik konventör sistemi ile teçhiz edilmiş taşıtlarda tespit edilen bu oranı veya vergi miktarlarını % 50 nispetine kadar indirmeye yetkilidir.

2014 yılında uygulanacak motorlu taşıtlar vergisi tutarlarına, Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.17 Motorlu taşıtlar vergisi tutarları (2014 yılı)" başlığı altında yer verilmiştir.



10. Teşvik mevzuatında öngörülen destek unsurları

10.1 Yatırımlarda devlet yardımları

19 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 15 Haziran 2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'da, yatırımların teşviki, yönlendirilmesi ve desteklenmesine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Anılan Karar ile Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında 2009/15199 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak 13 Ekim 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/3802 sayılı ve 15 Şubat 2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2013/4288 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları ile 19 Haziran 2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere söz konusu 2012/3305 sayılı Karar'da bazı değişiklikler yapılmıştır.

20 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2012/1 Sayılı Tebliğ ile de 2012/3305 sayılı Karar'ın uygulama esasları belirlenmiştir. Bu tebliğ ile ayrıca 28 Temmuz 2009 tarihli ve Resmi Gazete'de yayımlanan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No:2009/1) yürürlükten kaldırılmıştır.

Yapılan düzenleme ile yatırım tutarları ve yatırım konuları bazında bölgesel bir takım destek ve teşvik unsurlarından yararlanılabilmesi mümkün hale getirilmiştir. Bu destek ve teşvik unsurları ana başlıklar halinde aşağıdaki şekilde olup, detay açıklamalara ilerleyen bölümlerde ayrıca yer verilmiştir.

a. Genel teşvik unsurları

- Gümrük vergisi muafiyeti
- Katma değer vergisi istisnası
- Gelir vergisi stopajı desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için).
- Sigorta primi işveren hissesi desteği (Tersanelerin gemi inşa yatırımları için).

b. Bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımlara sağlanan teşvikler

- Gümrük vergisi muafiyeti
- Katma değer vergisi istisnası
- Vergi indirimi
- Yatırım yeri tahsisi
- Sigorta primi işveren hissesi desteği
- Sigorta primi işçi hissesi desteği (6'ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)
- Gelir vergisi stopajı desteği (6'ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)
- Faiz desteği
- Katma değer vergisi iadesi (Stratejik yatırımlar için)

10.1.1 Yatırımlara sağlanacak destek unsurları

10.1.1.1 Bölgesel sınıflandırma



2002/4720 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bölgesel istatistiklerin toplanması, geliştirilmesi, bölgelerin sosyo-ekonomik analizlerinin yapılması, bölgesel politikaların çerçevesinin belirlenmesi ve Avrupa Birliği Bölgesel İstatistik Sistemine uygun karşılaştırılabilir istatistiki veri tabanı oluşturulması amacıyla ülke genelinde istatistiki Bölge Birimleri Sınıflandırması yapılmıştır. 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yukarıda yer verilen Karar'daki sınıflandırmalar dikkate alınmak suretiyle iller, sosyo-ekonomik gelişmişlik (SEGE) seviyelerine göre 6 gruba ayrılmıştır. İstatistiki bölge sınıflandırması kapsamında 6 gruba ayrılan iller aşağıda tablolar halinde belirtilmiştir.

1. Bölge	2. Bölge	3. Bölge	4. Bölge	5. Bölge	6. Bölge
Ankara	Adana	Balıkesir	Afyonkarahisar	Adıyaman	Ağrı
Antalya	Aydın	Bilecik	Amasya	Aksaray	Ardahan
Bursa	Bolu	Burdur	Artvin	Bayburt	Batman
Eskişehir	Çanakkale (Bozcaada ve Gökçeada ilçeleri hariç)	Gaziantep	Bartın	Çankırı	Bingöl
İstanbul	Denizli	Karabük	Çorum	Erzurum	Bitlis
İzmir	Edirne	Karaman	Düzce	Giresun	Diyarbakır
Kocaeli	Isparta	Manisa	Elazığ	Gümüşhane	Hakkari
Muğla	Kayseri	Mersin	Erzincan	Kahramanmaraş	Iğdır
	Kırklareli	Samsun	Hatay	Kilis	Kars
	Konya	Trabzon	Kastamonu	Niğde	Mardin
	Sakarya	Uşak	Kırıkkale	Ordu	Muş
	Tekirdağ	Zonguldak	Kırşehir	Osmaniye	Siirt
	Yalova		Kütahya	Sinop	Şanlıurfa
			Malatya	Tokat	Şırnak
			Nevşehir	Tunceli	Van
			Rize	Yozgat	Bozcaada ve Gökçeada ilçeleri
			Sivas		

10.1.1.2 Yararlanılabilecek destek ve teşvik unsurları

Yer verilen düzenlemeler kapsamında yararlanılabilecek destek unsurları yatırımlar bazında aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir:

Bölgesel teşvik uygulamaları	Büyük ölçekli yatırımlar	Stratejik yatırımlar
- Gümrük vergisi muafiyeti	- Gümrük vergisi muafiyeti	- Gümrük vergisi muafiyeti
- KDV istisnası	- KDV istisnası	- KDV istisnası
- Vergi indirimi	- Vergi indirimi	- Vergi indirimi
- Sigorta primi işveren hissesi	- Sigorta primi işveren hissesi	- Sigorta primi işveren hissesi



desteği	desteği	desteği
- Yatırım yeri tahsisi	- Yatırım yeri tahsisi	- Yatırım yeri tahsisi
- Faiz desteği (3.,4.,5.,6. bölgelerdeki yatırımlar için)	- Gelir vergisi stopajı desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)	- Faiz desteği
- Gelir vergisi stopajı desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)	- Sigorta primi işçi hissesi desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)	- Gelir vergisi stopajı desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)
- Sigorta primi işçi hissesi desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)		- Sigorta primi işçi hissesi desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)
		- KDV iadesi

Diğer taraftan bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımlar ile teşvik edilmeyecek yatırım konuları ve teşviki için aranan şartları sağlayamayan yatırım konuları, hariç olmak üzere, asgari sabit yatırım tutarlarının üzerindeki tüm yatırımlar, bölgesel ayırım yapılmaksızın genel teşvik uygulaması kapsamında gümrük vergisi muafiyeti ile katma değer vergisi istisnasından yararlanacaklardır. Bu uygulama kapsamında sadece tersanelerin gemi inşa yatırımları için sigorta primi işveren hissesi desteği ve 6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için gelir vergisi stopajı desteği sağlanmaktadır.

Ayrıca, Ar-Ge ve çevre yatırımları; KDV istisnası, gümrük vergisi muafiyeti ve faiz desteğinden yararlanabilecektir. Söz konusu yatırımların 6. bölgede gerçekleştirilmesi halinde gelir vergisi stopajı ve sigorta primi desteğine de tabi tutulabilecektir.

Bu Karar kapsamındaki destek unsurlarından yararlanan yatırım harcamaları, diğer kamu kurum ve kuruluşlarının desteklerinden yararlanamayacak olup, diğer kamu kurum ve kuruluşlarının desteklerinden yararlanan veya yararlanılacak yatırım harcamaları için, bu Karar kapsamındaki desteklerden yararlanmak üzere Bakanlığa müracaat edilemeyecektir. Bu hükümlere aykırı davranılması halinde, Karar kapsamında yararlanan destekler ilgili mevzuat çerçevesinde geri alınacaktır. Ancak, diğer kamu kurum ve kuruluşlarının sadece sübvansiyonlu kredi desteğinden yararlanan yatırımlar, bu Karar kapsamında faiz desteği dışındaki diğer destek unsurlarından yararlandırılabilirler.

2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Karara ekli EK-2B'de iller itibarıyla karşılarında numaraları belirtilen sektörler, EK-2A'da ilin bulunduğu bölgedeki şartları sağlamaları halinde bölgesel teşvik uygulamalarından yararlandırılabilir.

Ayrıca, büyük ölçekli yatırımlar veya bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında teşvik belgesi düzenlenen yatırımlar, yatırımın Organize Sanayi Bölgesinde (OSB) gerçekleştirilmesi veya yatırımın, aynı sektörde faaliyet gösteren en az beş gerçek veya tüzel kişinin ortağı olduğu yatırımcı tarafından gerçekleştirilmesi ve ortak faaliyet gösterilen alanda entegrasyonu sağlayacak bir yatırım olması halinde vergi indrimi ve sigorta primi işveren hissesi desteği



açısından buldukları bölgenin bir alt bölgesinde sağlanan oran ve sürelerde bu desteklerden yararlanabilir. Bu kapsamdaki yatırımların 6. bölgede gerçekleştirilmesi durumunda büyük ölçekli ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamındaki yatırımlar için sigorta primi işveren hissesi desteği, bölgede geçerli olan süreye iki yıl ilave edilmek, vergi indirimi desteği ise bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına beş puan ilave edilmek suretiyle uygulanır.

10.1.1.3 Destek unsurlarından yararlanabilmek için yapılması gereken asgari yatırım tutarları

Yatırımın, destek unsurlarından yararlanabilmesi için asgari sabit yatırım tutarının 1. ve 2. bölgelerde 1.000.000 TL, 3, 4, 5 ve 6. bölgelerde ise 500.000 TL tutarında olması gerekmektedir.

Ancak desteklerden yararlanacak yatırımların stratejik yatırım olması halinde stratejik yatırım için gereken şartları ve yine diğer yatırım türlerinden olması halinde Karar'a ekli listelerde belirlenen asgari kapasite, sabit yatırım tutarı ve diğer şartları sağlaması da gerekir.

Bununla birlikte finansal kiralama şirketleri aracılığıyla yapılacak yatırımlarda finansal kiralamaya konu makine ve teçhizata ait toplam tutarın, her bir finansal kiralama şirketi için asgari 200.000 TL olması gerekmektedir.

Öte yandan, teşvik belgesi kapsamında yatırım harcaması olarak kabul edilen maddi olmayan duran varlıkların (marka, lisans, know-how, vb.) oranı, teşvik belgesinde kayıtlı toplam sabit yatırım tutarının % 50'sini aşamayacaktır.

10.1.1.4 Büyük ölçekli yatırımlar

Büyük ölçekli yatırım, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi kapsamında belirlenen ve Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na ekli listede belirtilen yatırımlar olarak kabul edilmektedir. Söz konusu Karar ekinde belirtilen sektörlere aşağıda yer verilmiştir.

Yatırım Konuları	Asgari Sabit Yatırım Tutarları
Rafine Edilmiş Petrol Ürünleri İmalatı	1.000.000.000 TL
Kimyasal Madde ve Ürünlerin İmalatı	200.000.000 TL
Liman ve Liman Hizmetleri Yatırımları	200.000.000 TL
Motorlu Kara Taşıtlarının İmalatı Yatırımları:	
a) Motorlu Kara Taşıtları Ana Sanayi Yatırımları	200.000.000 TL
b) Motorlu Kara Taşıtları Yan Sanayi Yatırımları	50.000.000 TL
Demiryolu ve Tramvay Lokomotifleri ve/veya Vagon İmalatı Yatırımları	50.000.000 TL
Transit Boru Hattıyla Taşımacılık Hizmetleri Yatırımları	50.000.000 TL
Elektronik Sanayi Yatırımları	50.000.000 TL
Tıbbi Alet, Hassas ve Optik Aletler İmalatı Yatırımları	50.000.000 TL



İlaç Üretimi Yatırımları	50.000.000 TL
Hava ve Uzay Taşıtları ve/veya Parçaları İmalatı Yatırımları	50.000.000 TL
Makine (Elektrikli Makine ve Cihazlar Dahil) İmalatı Yatırımları	50.000.000 TL
Metal Üretimine Yönelik Yatırımlar: [Maden Kanunu'nda belirtilen IV/c grubu metalik madenlerin cevher ve/veya konsantresinden nihai metal üretimine yönelik yatırımlar (bu tesislere entegre madencilik yatırımları dahil)]	50.000.000 TL

10.1.1.5 Öncelikli yatırımlar

Öncelikli yatırım konuları olarak adlandırılan ve bu Karara istinaden aşağıda belirtilen yatırım konuları 5. bölgede uygulanan bölgesel desteklerden faydalanabilir. Ancak bu yatırımlar, 6. bölgede yer almaları halinde bulunduğu bölge desteklerine tabidir:

- Denizyolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik yatırımlar,
- Özel sektör tarafından yapılacak şehirlerarası yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik demiryolu yatırımları ile şehir içi yük taşımacılığına yönelik demiryolu yatırımları,
- Test merkezleri, rüzgar tüneli ve bu mahiyetteki yatırımlar (otomotiv, uzay veya savunma sanayine yönelik olanlar),
- Kültür ve Turizm Koruma ve Gelişim Bölgeleri'nde yapılacak turizm yatırımlarından bölgesel desteklerden yararlanabilecek nitelikteki turizm konaklama yatırımları,
- Asgari 50.000 metrekare kapalı alana sahip uluslararası fuar yatırımları (konaklama ve alışveriş merkezi üniteleri hariç),
- Sağlık Bakanlığında alınacak proje onayına istinaden gerçekleştirilecek asgari 20 Milyon Türk Lirası tutarındaki biyoteknolojik ilaç, onkoloji ilaçları ve kan ürünleri üretimine yönelik yatırımlar,
- Savunma Sanayi Müsteşarlığından alınacak proje onayına istinaden gerçekleştirilecek asgari 20 Milyon Türk Lirası tutarındaki savunma, havacılık ve uzay alanındaki yatırımlar,
- Maden istihraç yatırımları ve/veya maden işleme yatırımları (3213 sayılı Maden Kanunu'nda tanımlanan 1. grup madenler ve mıcır yatırımları ile İstanbul ilinde gerçekleştirilecek istihraç ve/veya işleme yatırımları hariç),
- Özel sektör tarafından gerçekleştirilecek olan okul öncesi, ilkökul, ortaokul ve lise eğitim yatırımları,
- Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, TÜBİTAK ve KOSGEB tarafından desteklenen Ar-Ge projeleri neticesinde geliştirilen ürünlerin veya parçaların üretimine yönelik yatırımlar,



k. Motorlu kara taşıtları ana sanayinde gerçekleştirilecek asgari 300 milyon TL tutarındaki yatırımlar ve asgari 75 milyon TL tutarındaki motor yatırımları ile asgari 20 milyon TL tutarındaki motor aksamaları, aktarma organları/aksamları ve otomotiv elektroniğine yönelik yatırımlar,

l. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından düzenlenen geçerli bir maden işletme ruhsatı ve izni kapsamında 3213 sayılı Maden Kanunu'nun 2. maddesinin 4-b grubunda yer alan madenlerin girdi olarak kullanıldığı elektrik üretimi yatırımları.

10.1.1.6 Stratejik yatırımlar

Aşağıda yer alan kriterlerin tamamını birlikte sağlayan, ithalat bağımlılığı yüksek ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar stratejik yatırım olarak değerlendirilir.

a. Asgari sabit yatırım tutarının 50 Milyon Türk Lirasının üzerinde olması (münhasıran bu yatırımların enerji ihtiyacını karşılamak üzere gerçekleştirilecek doğalgaza dayalı olmayan enerji yatırımlarının, tesis kurulu gücü ile orantılanacak kısmı dahil).

b. Yatırım konusu ürünle ilgili yurtiçi toplam üretim kapasitesinin ithalattan az olması.

c. Bakanlıkça belirlenecek esaslar çerçevesinde, belge konusu yatırımla sağlanacak katma değerlerin asgari yüzde kırk olması. (Rafineri ve petrokimya yatırımlarında bu şart aranmaz.)

d. Yatırım konusu ürünle ilgili olarak son bir yıl içerisinde gerçekleşen toplam ithalat tutarının elli milyon ABD Dolarının üzerinde olması.(Yurt içinde üretimi olmayan ürünlerin üretimine yönelik yatırımlarda bu şart aranmaz.)

Bu konuda Bakanlığa yapılacak müracaatlar Komisyon tarafından incelenerek değerlendirilir ve uygun görülen projeler için teşvik belgesi düzenlenir.

Bununla birlikte Karar'ın 4 numaralı ekinde belirtilen teşvik edilmeyecek yatırım konuları ile kamu kurum ve kuruluşları tarafından gerçekleştirilecek yatırımlar bu madde kapsamında değerlendirilmez.

10.1.2 Genel teşvikler

2012/3305 sayılı Karar'ın 4 numaralı ekinde yer alan teşvik edilmeyecek yatırım konuları ve teşviki için aynı ekte öngörülen şartları sağlayamayan yatırım konuları hariç olmak üzere, Karar'da belirtilen asgari sabit yatırım tutarları ve üzerindeki tüm yatırımlar, bölgesel ayırım yapılmaksızın gümrük vergisi muafiyeti, KDV istisnası, gelir vergisi stopajı desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için) ve sigorta primi işveren hissesi desteğinden (tersanelerin gemi inşa yatırımları için) yararlanabilecektir.

10.1.2.1 Gümrük vergisi muafiyeti

Teşvik belgesi kapsamındaki yatırım malı makine ve teçhizatın ithali, otomobil ve hafif ticari araç yatırımlarında yatırım dönemi içerisinde kalmak kaydıyla monte edilmemiş haldeki



(CKD) aksam ve parçalarının ithali, gemi ve elli metrenin üzerindeki yat inşa yatırımlarında tekne kabuğu ithali, yürürlükteki İthalat Rejimi Kararı gereğince ödenmesi gereken gümrük vergisinden muaf olacaktır.

Ancak, teşvik belgesi kapsamında otobüs, çekici (Euro normlarına uygun yeşil motoru haiz olanlar hariç), mobilya, motorbot, kamyon (off-road truck tipi karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar hariç), transmikser, beton santrali, forklift ve beton pompası ithal edilmesi halinde, yürürlükteki İthalat Rejimi Kararı'nda öngörülen oranlarda gümrük vergisi tahsil edilecektir. Ayrıca, makine ve teçhizat bedelinin yüzde beşine kadar yedek parça, gümrük vergisi muafiyeti sağlanmaksızın ithal edilerek sabit yatırım tutarına dahil edilebilir.

Bakanlık, sektörel kısıtlamaları göz önüne alarak;

- a. İthalat Rejimi Kararı uyarınca ithali mümkün olan kullanılmış veya yenileştirilmiş makine ve teçhizat (karayolu nakil vasıtaları hariç) ile İthalat Rejimi Kararı'nın 7. maddesi uyarınca ithaline izin verilen makine ve teçhizatın teşvik belgesi kapsamına alınmasını,
- b. Kullanılmış komple tesisin proje bazında yapılacak değerlendirme sonucunda ithalini, uygun görebilir.

Baskı, basım, matbaa, tekstil, hazır giyim ve konfeksiyon yatırımlarına yönelik teşvik belgeleri kapsamında kullanılmış veya yenileştirilmiş makine ve teçhizat ithal edilemez.

Finansal kiralama yöntemiyle gerçekleştirilecek yatırımlar için finansal kiralama şirketi adına ayrı bir teşvik belgesi düzenlenmeksizin yatırımcının teşvik belgesi dikkate alınarak ithalat işlemleri yapılacaktır. İthalat işlemleri ile ilgili olarak yatırımcı ile finansal kiralama şirketleri müteselsilen sorumlu olacaktır.

Teşvik belgesi almak üzere müracaat edilmiş, ancak teşvik belgesine bağlanmamış yatırımlara ilişkin makine ve teçhizatın ithaline, Bakanlığın görüşüne istinaden Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca, teşvik belgesi kapsamında muafiyet tanınabilecek ve istisna edilebilecek vergi ve kesintilerin toplam tutarı kadar teminatın alınması suretiyle müsaade edilebilecektir. Teminatla ithalatta, bir defada verilecek teminat süresi azami altı aydır. Teminat süresi içerisinde teşvik belgesinin düzenlenmemiş olması halinde süre uzatımı için Gümrük ve Ticaret Bakanlığına müracaat edilir. Teminatın başlangıç tarihi, eşyanın serbest dolaşıma giriş tarihidir. Yatırımcının, teminatın çözümü için teminat süresi içinde (ek süreler dahil) teşvik belgesi ve eki ithal makine ve teçhizat listesi ile birlikte Gümrük ve Ticaret Bakanlığına müracaat etmesi gerekir. Aksi takdirde teminat irat kaydedilecektir.

Otomobil üretimine yönelik olarak asgari 100.000 adet/yıl kapasiteli yeni bir yatırım yapılması veya mevcut tesislerin kurulu kapasitelerinin en az 100.000 adet/yıl artırılması halinde, teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarının yüzde yirmisinin gerçekleştirilmesini müteakip, yatırım süresi içerisinde olmak kaydıyla gümrük vergisine tabi olmaksızın yatırımcılara A, B ve C segmentlerinden otomobil ithaline izin verilebilecektir. Teşvik belgesi kapsamında ithaline izin verilen toplam otomobil sayısı, belgede kayıtlı ilave kapasitenin %



15'ini aşamaz. Ancak belge kapsamında motor üretiminin de yer alması halinde, motor üretim kapasitesinin % 15'i kadar daha (motor üretim kapasitesinin, otomobil üretim kapasitesinden fazla olması durumunda otomobil kapasitesi dikkate alınır) yukarıda belirtilen segmentlerden ilave otomobil ithaline izin verilebilecektir.

10.1.2.2 Katma değer vergisi istisnası

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin 1. fıkrasının (d) bendinde yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimlerinin KDV'den istisna olduğu hükmü yer almaktadır. Maddenin devamında yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde zamanında alınmayan verginin alıcıdan, vergi ziyayı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edileceği belirtilmektedir. Anılan madde uyarınca zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren geçerli olacaktır.

Dolayısıyla Katma Değer Vergisi Kanunu gereğince teşvik belgesini haiz yatırımcılara teşvik belgesi kapsamında yapılacak makine ve teçhizat ithal ve yerli teslimleri KDV'den istisna edilebilecektir. Aynı hüküm, teşvik belgesinin veya teşvik belgesi kapsamı makine ve teçhizatın devir işlemleri ile makine ve teçhizat listelerinde set, ünite, takım vb. olarak belirtilen malların kısmi teslimlerinde de uygulanacaktır.

Bununla birlikte, sabit yatırım tutarı 500 Milyon Türk Lirasının üzerindeki stratejik yatırımlar kapsamında yapılacak bina-inşaat harcamaları KDV iadesinden yararlandırılabilir.

10.1.2.3 Gelir vergisi stopajı desteği

2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 6. bölge için düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarla sağlanan ilave istihdam için, belgede kayıtlı istihdam sayısını aşmamak kaydıyla, işçilerin ücretlerinin asgari ücrete tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisi, yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği tarihten itibaren on yıl süreyle verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilecektir. Gelir vergisi stopajı desteği uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle asgari geçim indirimi dikkate alınır.

Yatırımın tamamlanamaması veya teşvik belgesinin iptal edilmesi halinde, gelir vergisi stopajı desteği uygulaması nedeniyle terkin edilen vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır.

Bununla birlikte yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla gelir vergisi stopajı desteğinden yararlanır.

Ayrıca yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde, gelir vergisi stopajı desteği uygulamasından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise kalan süre kadar devralan yararlanacaktır.

10.1.2.4 Sigorta primi işveren hissesi desteği



Genel teşvikler içerisinde de yer alan ancak yalnızca tersanelerin gemi inşa yatırımları için uygulanabilecek bu destek unsuru hakkında Rehber'in "10.1.3.2 Sigorta primi işveren hissesi desteği" başlıklı bölümünde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

10.1.3 Bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımlarda yararlanılan teşvikler

2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda belirtilen şartları sağlayan teşvik belgesine bağlı bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımlar, yukarıda yer verilen genel teşvikler haricinde aşağıda belirtilen destek ve teşvik unsurlarından (büyük ölçekli yatırımlarda faiz desteği hariç) ayrıca yararlanabilirler.

10.1.3.1 Faiz desteği

Talep edilmesi halinde, bölgesel teşvik uygulamaları ve stratejik yatırımlar ile Ar-Ge ve çevre yatırımları kapsamında desteklerden yararlanacak yatırımlar için bankalardan kullanılacak en az bir yıl vadeli yatırım kredilerinin teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarının % 70'ine kadar olan kısmı için ödenecek faizin veya kâr payının aşağıdaki tabloda yer verilen puanları, Ekonomi Bakanlığınca da uygun görülmesi halinde azami ilk beş yıl için ödenmek kaydıyla bütçe kaynaklarından karşılanabilmektedir.

Bölgeler	Bölgesel desteklerden yararlanacak yatırımlar		Stratejik yatırımlar ile Ar-Ge ve çevre yatırımları		Faiz desteği içeren teşvik belgelerine konu yatırımlardan finansal
	TL kredi	Döviz veya dövize endeksli kredi	TL kredi	Döviz veya dövize endeksli kredi	
1	---	---	5 puan	2 puan	
2	---	---	5 puan	2 puan	
3	3 puan	1 puan	5 puan	2 puan	
4	4 puan	1 puan	5 puan	2 puan	
5	5 puan	2 puan	5 puan	2 puan	
6	7 puan	2 puan	5 puan	2 puan	

1 kiralama yöntemiyle gerçekleştirilecek olanlar için de faiz veya kâr payı ödemelerini içeren itfa planı yapılması kaydıyla aynı şartlarla faiz desteği öngörülebilecektir.

Ancak bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında yapılacak yatırımlarda proje bazında sağlanacak faiz desteği tutarları 3, 4, 5 ve 6. bölgelerde sırasıyla 500.000, 600.000, 700.000 ve 900.000 Türk Lirasını geçemez.

Bununla birlikte, faiz desteği tutarı, bölge ayrımı olmaksızın Ar-Ge ve çevre yatırımlarında 500.000 Türk Lirasını, stratejik yatırımlarda ise sabit yatırım tutarının % 5'ini aşmamak kaydıyla 50 Milyon Türk Lirasını geçemez.

Stratejik yatırımlarla ilgili olarak 31 Aralık 2013 tarihine kadar (bu tarih dahil) yapılacak müracaatlara istinaden düzenlenecek teşvik belgeleri kapsamında faiz desteği öngörülür. Ancak, bu belgeler kapsamında faiz desteği ödemelerine 1 Ocak 2013 tarihinden sonra başlanacaktır.



Döviz kredisi ile gerçekleştirilecek yatırımlarda faiz desteği uygulaması, vade tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satış kuru dikkate alınarak yapılacaktır.

Kullanılmış makine ve teçhizat için ve kamu iktisadi teşebbüsleri dahil kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının yapacağı yatırımlar için faiz desteği uygulanmaz.

Aynı teşvik belgesi kapsamındaki yatırım için faiz desteği uygulamasına yönelik olarak birden fazla aracı kurum talepte bulunamaz. Ancak, stratejik yatırımlar için faiz desteği uygulamasına yönelik olarak birden fazla aracı kurum talepte bulunabilecektir.

Kullanılan kredilerin faiz, kâr payı veya anaparalarının yatırımcı tarafından itfa planlarında belirtilen sürelerde geri ödenmemesi halinde, yapılmayan ilk ödeme, ilgili aracı kurum tarafından en kısa sürede Bakanlığa bildirilecektir ve Bakanlıkça faiz desteği ödemeleri durdurulacaktır. Yatırımcının kredi geri ödeme yükümlülüklerini yerine getirdiğinin daha sonra ilgili aracı kurumca Bakanlığa bildirilmesi halinde, bildiri takip eden dönemler için faiz desteği ödemeleri başlangıçta öngörülen ödeme tarihlerinde herhangi bir uzatmaya gidilmeksizin tekrar başlatılacaktır. Kredi geri ödemesine ait yükümlülüklerin yeniden aksaması halinde faiz desteği ödemesine son verilecektir.

Teşvik belgesi kapsamındaki yatırımın başka bir yatırımcıya devredilmesi durumunda, devralan yatırımcının teşvik belgesinde faiz desteğinin öngörülmüş olması ve aracı kurumca da uygun görülmesi halinde, yeni yatırımcı için eski itfa planındaki vade, miktar ve benzeri şartlar değiştirilmeksizin bakiye kredi için düzenlenecek yeni itfa planına göre faiz desteği ödenmesine devam edilecektir. Aksi takdirde faiz desteği uygulaması durdurulacaktır.

Aracı kurumların uyguladıkları faiz veya kâr payı oranları, bölgelere göre belirlenen faiz desteği puanının altına düştüğünde, aracı kurumun uyguladığı oran dikkate alınacaktır.

Aynı teşvik belgesi kapsamı yatırım için faiz desteği uygulamasına yönelik olarak, yatırım süresince birden fazla aracı kurum talepte bulunamaz. Faiz desteğinden yararlandırılmaya başlandıktan sonra aracı kurum değiştirilmemek kaydıyla aynı teşvik belgesi kapsamı yatırım için birden fazla itfa tablosuna göre işlem yapılabilecektir. Stratejik yatırımlar için, faiz desteği uygulamasına yönelik olarak birden fazla aracı kurum talepte bulunabilecektir.

10.1.3.2 Sigorta primi işveren hissesi desteği

Büyük ölçekli yatırımlar, stratejik yatırımlar ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenen yatırımlardan, tamamlama vizesi yapılmış teşvik belgesinde kayıtlı istihdamı aşmamak kaydıyla; komple yeni yatırımlarda, teşvik belgesi kapsamında gerçekleşen yatırımla sağlanan, diğer yatırım cinslerinde yatırımın tamamlanmasını müteakip, yatırıma başlama tarihinden önceki son altı aylık dönemde (mevsimsel özellik taşıyan yatırımlarda bir önceki yıla ait mevsimsel istihdam ortalamaları dikkate alınır) Sosyal Güvenlik Kurumu'na verilen aylık prim ve hizmet belgesinde bildirilen ortalama işçi sayısına teşvik belgesi kapsamında gerçekleşen yatırımla ilave edilen istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işveren hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmı Bakanlık bütçesinden karşılanır.



Büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenen yatırımlarda söz konusu destek aşağıda belirtilen sürelerde uygulanacaktır.

Bölgeler	31.12.2013 tarihine kadar (bu tarih dahil) başlanılan yatırımlar	01.01.2014 tarihinden itibaren başlanılan yatırımlar
1	2 yıl	---
2	3 yıl	---
3	5 yıl	3 yıl
4	6 yıl	5 yıl
5	7 yıl	6 yıl
6	10 yıl	7 yıl

Stratejik yatırımlar için ise bu destek, 6. bölgede 10 yıl, diğer bölgelerde 7 yıl süreyle uygulanacaktır.

Yararlanılan sigorta primi işveren hissesi desteğinin tutarı, bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenen yatırımlar ile büyük ölçekli yatırımlarda sabit yatırım tutarının aşağıda belirtilen oranları geçemeyecektir.

Bölgeler	Sigorta primi işveren hissesi desteğinin sabit yatırım tutarına oranı	
	Bölgesel teşvik uygulamalarında	Büyük ölçekli yatırımlarda
1	% 10	% 3
2	% 15	% 5
3	% 20	% 8
4	% 25	% 10
5	% 35	% 11

sigorta primi işveren hissesi desteğinin miktarı 1, 2, 3, 4 ve 5. bölgelerde sabit yatırım tutarının % 15'ini geçemez.

İşveren hissesine ait primlerin karşılanabilmesi için, işverenlerin çalıştırdıkları sigortalılarla ilgili olarak 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca aylık prim ve hizmet belgelerini yasal süresi içerisinde Sosyal Güvenlik Kurumu'na vermesi ve sigortalıların tamamına ait sigorta primlerinin sigortalı hissesine isabet eden tutar ile Bakanlıkça karşılanmayan işveren hissesine ait tutarın yasal süresi içerisinde ödenmiş olması şarttır. İşveren tarafından ödenmesi gereken primlerin geç ödenmesi halinde, Bakanlıktan Sosyal Güvenlik Kurumuna yapılacak ödemenin gecikmesinden kaynaklanan gecikme zammı işverenden tahsil edilecektir.

Sigorta primi işveren hissesi desteği, komple yeni yatırımlarda belge kapsamında gerçekleştirilen yatırımla sağlanan istihdam, diğer yatırım cinslerinde ise mevcuda ilave edilen istihdam için uygulanacaktır. Komple yeni yatırım dışındaki yatırım cinslerinde, aylık



prim ve hizmet belgesinde kayıtlı işçi sayısının mevcut istihdamın altında olması halinde ilgili ay için prim desteği uygulanmayacaktır.

Genel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenen, tersanelerin gemi inşa yatırımlarında tamamlama vizesi şartı aranmaksızın belge konusu geminin yapımında istihdam edilen işçiler için ödenmesi gereken sigorta primi işveren hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmı Bakanlıkça karşılanabilecektir. Bu destek, gemi inşası devam etse dahi yatırıma başlama tarihinden itibaren en fazla on sekiz ay süreyle uygulanır. Yat, yüzer tesis ve deniz araçları da bu kapsamda değerlendirilecektir.

Bu desteğin uygulanacağı teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma ait tesiste, işverenin sosyal güvenlik işyeri numarası altında ilgili mevzuatta belirlenen alt işverenler tarafından istihdam edilen işçi sayısı da dikkate alınabilecektir.

Sigorta primi işveren hissesi desteği uygulamasına, tamamlama vizesi tarihinin Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirilmesini takip eden aydan itibaren başlanır. Uygulamanın ilk başladığı ay esas alınarak teşvik belgesinde kayıtlı azami destek oranının aşılmaması kaydıyla belgede belirtilen süre kadar yararlandırıldıktan sonra uygulamaya son verilecektir.

Yatırımın devri halinde uygulamadan devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla kalan süre kadar devralan yararlanacaktır.

10.1.3.3 Sigorta primi işçi hissesi desteği

6. bölgede; büyük ölçekli yatırımlar, stratejik yatırımlar, bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında teşvik belgesine istinaden gerçekleştirilecek yatırımlar ve Ar-Ge ve çevre yatırımları ile sağlanan ilave istihdam için, tamamlama vizesi yapılan teşvik belgesinde kayıtlı istihdam sayısını aşmamak kaydıyla, işveren tarafından Sosyal Güvenlik Kurumuna ödenmesi gereken sigorta primi işçi hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmı, tamamlama vizesinin yapılmasını müteakip 10 yıl süreyle işveren adına Ekonomi Bakanlığı bütçesinden karşılanabilir.

10.1.3.4 İndirimli kurumlar vergisi uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde kurumlar vergisi oranı % 20 olarak belirlenmiştir. 28 Şubat 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren 5838 Sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 32/A maddesi ile Hazine Müsteşarlığı (6322 Sayılı Kanun ile Ekonomi Bakanlığı olarak değiştirilmiştir) tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan sağlanan kazançlar için geçerli olan indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması getirilmiştir.

15 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6322 sayılı "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile sözü geçen maddede bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu Kanun ile yapılan düzenlemeler de dikkate alındığında, KVK'nın 32/A maddesi kapsamında Bakanlar Kurulunun yatırıma katkı oranını % 55'i geçmemek üzere, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 65'i geçmemek üzere belirleme konusunda yetkisi olduğu görülmektedir.



Ayrıca Bakanlar Kurulunun kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulatma konusunda da yetkisi bulunmaktadır.

Nitekim 19 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı tarih itibarıyla yürürlüğe giren Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında 2012/3305 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu yetkiler kullanılmıştır. 20 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/3305 numaralı "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ"de ise ilgili Karar'ın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Sağlanan vergisel teşvikten kurumlar vergisi mükelleflerinin yanında gelir vergisi mükellefleri de yararlanabilmektedir. Kurumlar ve gelir vergisi mükellefleri Kanun kapsamında gerçekleştirmiş oldukları teşvik belgeli yatırımlardan elde ettikleri kazançlarına ve bazı limitler dahilinde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli gelir/kurumlar vergisi oranı uygulayabileceklerdir. Ancak indirimli oranlar stopaj suretiyle yapılan vergilemede kullanılamamaktadır.

Söz konusu Kanun hükmü gereği arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortisman tabii olmayan diğer harcamalar ile Kurumlar Vergisi Kanunu gereği finans ve sigortacılık konularında faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanun kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar ve rödovans sözleşmesine bağlı olarak yapılan yatırımlar vergi indirimi desteğinden yararlanamayacaktır.

Yatırımcıların faydalanabilecekleri azami vergi indirimi tutarı teşvik belgesine bağlanacak yatırım tutarı ile yatırımın yapıldığı bölge için tespit edilen yatırıma katkı oranının çarpılması sonucu bulunacak tutar olacaktır. Söz konusu yatırıma katkı tutarı, yatırımların, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla Devletçe karşılanacak kısmı; yatırıma katkı oranı ise yatırıma katkı tutarının, yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oranı ifade etmektedir.

Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazanca uygulanacaktır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenecektir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınacaktır.

Büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi çerçevesinde, gelir veya kurumlar vergisi, öngörülen yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar aşağıda belirtilen oranlarda indirimli olarak uygulanacaktır.

Bölgesel teşvik uygulamaları	Büyük ölçekli yatırımlar
------------------------------	--------------------------



Bölgeler	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
1	10	30	20	30
2	15	40	25	40
3	20	50	30	50
4	25	60	35	60
5	30	70	40	70
6	35	90	45	90

An
cak,
bu
Kar
ara
isti
nad
en
düz

enlenecek teşvik belgeleri kapsamında 31 Aralık 2013 tarihine kadar (bu tarih dahil) yatırıma başlanılmış olması halinde aşağıdaki tabloda belirtilen indirim oranları ile yatırıma katkı oranları uygulanacaktır.

Bölgeler	Bölgesel teşvik uygulamaları		Büyük ölçekli yatırımlar	
	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
1	15	50	25	50
2	20	55	30	55
3	25	60	35	60
4	30	70	40	70
5	40	80	50	80
6	50	90	60	90

Stratejik yatırımlar için tüm bölgelerde uygulanacak vergi indirimi oranı % 90 ve yatırıma katkı oranı % 50'dir.

Hesaplanacak yatırım katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcamasını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının büyük ölçekli ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamındaki yatırımlarda; 2. bölgede % 10'unu, 3. bölgede % 20'sini, 4. bölgede % 30'unu, 5. bölgede % 50'sini ve 6. bölgede % 80'ini, 6. bölgede gerçekleştirilecek stratejik yatırımlarda % 80'ini, diğer bölgelerde gerçekleştirilecek stratejik yatırımlarda % 50'sini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmektedir.

Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren indirimli vergi uygulamasından yararlanabilir.

İndirimli kurumlar vergisi, yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçilmiş olması şartıyla geçici vergi dönemlerinde de uygulanabilir. Yatırıma katkı tutarının belli oranları ile sınırlı



olan ve yatırım döneminde diğer kazançlara da uygulanması mümkün olan indirimli vergi uygulaması için de aynı imkan bulunmaktadır.

Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır. Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanır.

Şartlar sağlanmadan indirimli vergi oranı uygulamasından yararlanılması durumunda, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Bu durumda ayrıca vergi ziyayı cezası uygulanmayacaktır.

10.1.3.5 Yatırım yeri tahsisi

Teşvik belgesine bağlanmış büyük ölçekli yatırımlar, stratejik yatırımlar ile bölgesel desteklerden yararlanacak yatırımlar için Maliye Bakanlığınca belirlenen esas ve usuller çerçevesinde yatırım yeri tahsis edilebilir.

Kurumlar Vergisi Kanunu gereğifinans ve sigortacılık konularında faaliyet gösteren kurumlar ve iş ortaklıkları ile 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar ve rödovans sözleşmesine bağlı olarak yapılan yatırımlar kapsam dışı bırakılmıştır.

10.1.3.6 Katma değer vergisi iadesi

Sabit yatırım tutarı 500 Milyon Türk Lirası üzerindeki stratejik yatırımlar kapsamında yapılacak bina inşaat harcamaları KDV iadesinden yararlandırılabilir. Bu yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi, talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade olunur.

10.2 Teşvik belgesi ve belge ile ilgili hususlar

10.2.1 Teşvik belgesi

Teşvik belgesi düzenlenmesine ilişkin talepler Ekonomi Bakanlığına yapılmaktadır.

Teşvik belgesi düzenlenebilmesi için;

- a. Yatırımcıyı temsil ve ilzama yetkili kişi veya kişilerce imzalı müracaat dilekçesi.
- b. Yatırımcıyı temsil ve ilzama yetkili kişilere ait noter tasdikli imza sirküleri, kamu kurumları ve şahıs şirketleri ile gerçek kişiler için imza beyannamesi.



c. 2012/1 sayılı Tebliğ'in 1 numaralı ekindeki örneğe uygun olarak hazırlanmış, her sayfası yatırımcıyı temsil ve ilzama yetkili kişi veya kişilerce imzalı ve kaşeli yatırım bilgi formu ve taahhütname ile makine ve teçhizat listeleri.

d. Bakanlığa yapılacak müracaatlarda, 400 Türk Lirası tutarındaki meblağın Bakanlık Döner Sermaye İşletmesine ait 2012/1 sayılı Tebliğ'in 9 numaralı ekinde belirtilen hesaba yatırıldığına dair belge, müracaatın yerel birimlere yapılması durumunda, yukarıda belirtilen meblağın 100 Türk Lirası tutarındaki kısmının ilgili yerel birim hesabına yatırıldığına, bakiye kısmının ise Bakanlık Döner Sermaye İşletmesi hesabına yatırıldığına dair belge.

e. Firmanın ortaklık yapısı, sermaye miktarı ve faaliyet konuları açısından nihai durumunu gösterir Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi veya Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Sicil Gazetesi aslı veya noterden veya sicil merciinden tasdikli örneği.

f. Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılacak müracaatlar hariç olmak üzere, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca Türkiye genelinde Sosyal Güvenlik Kurumu'na muaccel olmuş prim ve idari para cezası borçlarının bulunmadığına veya tecil ve/veya taksitlendirildiğine ya da yapılandırıldığına ve yapılandırmanın bozulmadığına dair Sosyal Güvenlik Kurumu'nun ilgili birimlerinden alınacak yazı veya Kurumun elektronik bilgi iletişim ortamından alınacak barkodlu çıktı.

g. 2872 sayılı Çevre Kanunu'na istinaden, sadece 17.07.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Çevresel Etki Değerlendirmesi Yönetmeliği eki listelerde yer alan "Çevresel Etki Değerlendirmesi Olumlu Kararı" veya "Çevresel Etki Değerlendirmesi Gerekli Değildir Kararı" şartı aranması gereken yatırım konuları için Çevre ve Şehircilik Bakanlığında alınan Karar ve/veya Karara ilişkin yazı.

h. Teşvik belgesi talebinde bulunulmadan önce yatırımın karakteristiğine bağlı olarak ilgili mevzuatı gereği diğer kamu kurum ve kuruluşlarından alınması gereken ve 2012/1 sayılı Tebliğ'in 2 numaralı ekinde belirtilen bilgi ve belgeler.

i. Stratejik yatırımlar için ayrıca, yatırım konusu ile ilgili olarak sektörel, mali ve teknik analizlerin yanında 2012/1 sayılı Tebliğ'in 10. maddede belirtilen kriterlerin her birinin yerine getirildiğini tevsik eden bilgi, belge, hesap ve tabloları içeren fizibilite raporu.

j. Yatırımın sektörüne, büyüklüğüne veya teşvik uygulamalarına bağlı olarak Genel Müdürlükçe talep edilebilecek diğer bilgi ve belgeler.

ile birlikte Bakanlığa müracaat edilecektir.

Ancak, genel teşvik uygulamaları kapsamında yer alan, sabit yatırım tutarı on milyon Türk Lirasını aşmayan ve 2012/1 sayılı Tebliğ'in 4 numaralı ekinde belirtilen yatırımlar için firmanın tercihinin bağlı olarak yatırımın yapılacağı yerdeki yerel birimlere de müracaat edilebilir.

Müracaat tarihinden önce gerçekleştirilmiş bulunan yatırım harcamaları ise teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmemektedir.



Teşvik belgeleri kapsamında;

- a. Teşvik belgesi kapsamındaki yatırım malı makine ve teçhizatın ithali, otomobil ve hafif ticarî araç yatırımlarında yatırım dönemi içerisinde kalmak kaydıyla monte edilmemiş haldeki (CKD) aksam ve parçaların ithali, gemi ve elli metrenin üzerindeki yat inşa yatırımlarında tekne kabuğu ithali hariç olmak üzere; ham madde, ara malı ve işletme malzemesi,
- b. Kullanılmış yerli makine ve teçhizat,
- c. Karayolu nakil vasıtaları ve her türlü binek araçları (sağlık ve belediye hizmetlerinde kullanılan araçlar, trafiğe çıkamayacak nitelikte olup apron veya limanda kullanılan araçlar ve madencilik ve hazır beton yatırımlarında kullanılan araçlar ile Kararın 9. maddesinin 7. fıkrasında belirtilen araçlar hariç),
- d. Havayolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik yatırımlar dışındaki diğer yatırımlar için uçak ve helikopter,
- e. Porselenden, seramikten ve camdan mamul sofras ve mutfak eşyası,

değerlendirmeye alınmaz.

Yukarıda sayılanlar dışında teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeyecek harcamalar sektörel özellikler dikkate alınarak proje bazında belirlenir.

Teşvik belgelerine ait ithal ve yerli makine ve teçhizat listelerinde inşaat malzemelerine yer verilmez.

Sabit yatırım tutarı arazi-arsa, bina-inşaat, makine ve teçhizat ile diğer yatırım harcaması kalemlerinin toplamını ifade etmektedir.

Teşvik belgesinde öngörülen yatırıma başlama tarihi, teşvik belgesi için Ekonomi Bakanlığına veya ilgili yerel birime müracaat tarihidir.

Yatırıma başlanıldığının kabul edilebilmesi için, yatırıma başlama tarihinden sonra arazi-arsa, altyapı, bina-inşaat, makine ve teçhizat (avans ve ön ödemeler dahil) ile diğer yatırım harcamalarına yönelik olarak, teşvik belgesinin ilk düzenlendiği tarihteki sabit yatırım tutarı esas alınmak üzere; sabit yatırım tutarının en az % 10'u oranında (sabit yatırım tutarı 50 milyon TL'nin üzerindeki yatırımlar için ise en az 5 milyon TL), harcama yapılması gerekir.

Bununla birlikte teşvik belgesi kapsamında yapılabilecek olan yatırım cinsleri komple yeni yatırım, tevsi, modernizasyon, ürün çeşitlendirmesi ve entegrasyon yatırımları, olarak belirlenmiştir.

Teşvik belgesi kapsamında yatırım olarak değerlendirilecek çalışmalar aşağıdaki tanımlar çerçevesinde değerlendirilecektir.

Komple yeni yatırım



Mal ve hizmet üretimine yönelik olarak ana makine ve teçhizat ile yardımcı tesisleri içeren, gerektiğinde arazi-arsa, bina-inşaat harcamalarını da ihtiva eden, yatırımın yapılacağı yerde aynı üretim konusunda mevcut tesisi veya mevcut tesisi ile altyapı bütünlüğü bulunmayan yatırımlardır. Ayrıca, hazır giyim yatırımlarında mevcut tesislerde makine ve teçhizat ilavesi nedeniyle kapasite artışının % 100'ü geçmesi halinde bu yatırımlar yeni yatırım sayılacaktır.

Tevsi

Mevcut bir yatırıma üretim hattı veya makine ve teçhizat ilavesiyle kapasitenin artırılmasına yönelik olan ve mevcut tesis ile alt yapı müşterekliği oluşturarak bir bütün teşkil eden yatırımlardır.

Modernizasyon

Mevcut tesislerin üretim hatlarında, teknik ve/veya ekonomik ömrünü tamamlamış makine ve teçhizata uygun parçaların eklenmesini veya mevcut makine teçhizatın yenileri ile değiştirilmesini, tesiste eksik kalmış bölümlerin tamamlanmasını, nihai ürünün doğrudan kalitesinin yükseltilmesini veya modelinin değiştirilmesini içeren yatırımlardır.

Ürün çeşitlendirmesi

Mevcut tesis ile altyapı müşterekliği olan, aynı işletmede mevcut makine ve teçhizata yapılacak ilave yatırımla farklı bir nihai ürün elde edilmesine yönelik yatırımlardır.

Entegrasyon

Mal ve hizmet üreten tesislerin mevcut üretim hatlarında elde edilen nihai ürüne bütünlüğü nitelikte ara malı verecek ve/veya üretilmekte olan nihai ürünü ara malı olarak kullanabilecek şekilde, mevcut tesise ileri ve/veya geriye doğru entegre olan, yatırımın konusu ve projenin özelliği dikkate alınarak kaideten aynı il sınırları içinde veya aynı yerde ve aynı tesis bünyesinde olan yatırımlardır.

10.2.1.1 Teşvik belgesinin revizesi

Teşvik belgesinde kayıtlı olan değerlerde, yatırımın her aşamasında tevsik edilen bilgi ve belgelere istinaden yapılacak değerlendirme sonucunda teşvik belgesini düzenleyen merci tarafından değişiklik yapılabilmektedir.

Teşvik belgesinin sabit yatırım tutarının % 50'sinin üzerindeki artış veya azalışlar ile belgede kayıtlı diğer bilgilerde değişiklik olması durumunda, yatırımcılar teşvik belgesini düzenleyen mercie müracaat ederek, teşvik belgesinin revizesi talebinde bulunabilirler. Yatırıma başlama tarihinden sonra temin edilen, ancak makine teçhizat listelerinde yer almayan makine ve teçhizatın proje ile uyumlu olanları, teşvik belgesi kapsamında temin edilmiş sayılmak suretiyle belge kapsamına dahil edilebilecektir.

10.2.1.2 Süre uzatımı



Teşvik belgesi kapsamı yatırımların proje bazında yapılacak değerlendirme sonucunda öngörülecek sürede gerçekleştirilmesi esastır. Yatırımın öngörülen sürede gerçekleştirilememesi halinde, yatırım harcaması yapılmış olması kaydıyla Yatırım Takip Formu ile birlikte teşvik belgesinin düzenlendiği mercie süre uzatımı talebinde bulunulması durumunda, teşvik belgesinde kayıtlı ilk sürenin yarısı kadar ek süre verilebilecektir. Bu şekilde hesaplanan ek sürenin bir yıldan az olması halinde ek süre bir yıl olarak uygulanabilir.

İlgili mevzuatı gereği kamu kurum ve kuruluşlarından alınması gereği izin ve ruhsat gibi diğer belgelerin temin edilememesi veya kamu kurum ve kuruluşlarının uygulamaları sonucu yatırımcıların faaliyetlerini durdurmaları veya yürütememeleri yatırım süresi içerisinde gerçekleşecek mücbir sebep veya fevkalade hal durumu nedeniyle yatırımın belgede kayıtlı süre içerisinde gerçekleştirilemediğinin yatırımcılar tarafından tevsik edilmesi halinde Bakanlıkça bu durum göz önünde bulundurulurak ilave süre verilebilir.

10.3 Yatırım teşvik mevzuatına ilişkin diğer hususlar

10.3.1 Yatırımların nakli

Büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel teşvik uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımların, işletmeye geçiş tarihinden itibaren asgari beş yıl süre ile bulunduğu bölgede faaliyette bulunması gerekmektedir. Ancak Bakanlıktan izin alınması ve yatırım konusunun taşınacak bölgede desteklenecek konular arasında yer alması kaydıyla diğer bölgelere taşınılabilecektir. Bulunduğu bölgeden daha az destek alan üst bölgelere, aynı bölgede bulunan OSB'den OSB dışına veya ilgili yatırım konusunun desteklenmediği bölgelere taşınmalarda, taşındığı bölgenin yararlandığı desteği aşan kısım ile taşındığı bölgede bulunmayan destekler ilgili mevzuat çerçevesinde geri alınır. İşletmeye geçiş tarihinden itibaren beş yıl süre ile bulunduğu bölgede faaliyette bulunan yatırımların diğer bölgelere taşınması serbesttir.

Tamamlanmış yatırımlardan beş yıllık süreyi doldurmuş ancak tamamlama vizesi yaptırılmamış yatırımlar için, taşınma öncesinde Bakanlığa müracaat edilerek tamamlama vizelerinin yaptırılması gerekmektedir. Bu tür yatırımlara taşınma sonrasında da yer değişikliği izni verilebilmektedir. Ayrıca, genel teşvik sisteminden yararlanan yatırımların yer değişikliği talepleri, yatırım dönemi de dahil olmak üzere Bakanlıkça değerlendirilerek proje bazında sonuçlandırılacaktır.

10.3.2 Finansal kiralama

Finansal kiralama şirketinin gümrük vergisi muafiyeti ve KDV istisnası desteklerinden yararlanabilmesi için, teşvik belgesi sahibi yatırımcı ile sözleşme yapılmış olması ve teşvik belgesini düzenleyen ilgili merci tarafından finansal kiralamaya konu makine ve teçhizat listesinin onaylanmış olması gerekir.

Yatırımcının teşvik belgesi dikkate alınarak finansal kiralama şirketi adına düzenlenen makine ve teçhizat listesi ile yerli temin ve/veya ithalat işlemleri yapılır. Bu işlemlerde yatırımcı ile finansal kiralama şirketleri müteselsilen sorumlu olacaktır.



Finansal kiralamaya konu makine ve teçhizatın, yatırımcının mülkiyetine geçiş tarihine kadar Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nün izni olmaksızın üçüncü kişilere satışı veya kiralanması durumunda her türlü sorumluluk finansal kiralama şirketine aittir. İflas veya sözleşmenin feshi veya yatırımın gerçekleşmemesi durumunda, yatırımcının mülkiyetine geçmemiş makine ve teçhizat için faydalanılan destekler ilgili mevzuat çerçevesinde finansal kiralama şirketinden geri alınır. Ancak, makine ve teçhizatın yatırımcının mülkiyetine geçmiş olması durumunda ilgili yasal düzenlemeler saklı kalmak kaydıyla yatırımcı sorumludur.

Finansal kiralama işlemine konu makine ve teçhizatın başka bir yatırımcıya devrinin talep edilmesi halinde; finansal kiralama şirketi, devredecek yatırımcı ve devralacak yatırımcının birlikte müracaatı üzerine yeni sözleşmeye istinaden devir işlemi yapılabilir. Bu durumda yatırım bütünlüğünün bozulması halinde söz konusu makine ve teçhizatın yeniden temin edilmesi gerekir. Ayrıca, yeni yatırımcının teşvik belgesinde kayıtlı destek unsurlarının, ilk yatırımcının yararlandığı destek unsurlarından daha düşük olması veya destek unsurunun hiç bulunmaması durumunda fazladan yararlanılan destekler ilgili mevzuat çerçevesinde geri alınır.

Finansal kiralamaya konu makine ve teçhizatın başka bir finansal kiralama şirketine devri, ancak yatırımcının uygun görüşü ve Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nün onayına istinaden yapılabilir.

Teşvik belgesi kapsamındaki kullanılmış ithal makine ve teçhizatın finansal kiralama yoluyla teminine izin verilebilir.

6361 Sayılı Kanun'un 31. maddesinde belirtilen ihbar süresinin bitimini müteakip en geç üç ay içerisinde kiralayan veya kiracı tarafından ilgili mercie bildirimde bulunulması kaydıyla, sözleşmenin feshedilmesi ve finansal kiralamaya konu makine ve teçhizatın bildirim takip eden bir yıl içerisinde (mücbir sebep ve fevkalade hal durumları hariç) devrinin talep edilmesi durumunda, finansal kiralama şirketi ile devralacak teşvik belgeli yatırımcının birlikte müracaatına istinaden yeni sözleşme çerçevesinde devir işlemi uygun görülebilir. Aksi takdirde, yararlanılan destekler finansal kiralama şirketinden geri alınır.

Finansal kiralamaya ilişkin, 2012/1 Sayılı Tebliğ'in 20. maddesinde belirtilmeyen hususlarda, 6361 sayılı Kanun hükümleri dikkate alınarak Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nün görüşü doğrultusunda işlem tesis edilir.

Finansal kiralamaya konu işlemin tamamlanmasını müteakip, finansal kiralama şirketi tarafından Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'ne veya ilgili mercie gerçekleştirmelerle ilgili bilgi verilir.

10.3.3 Devir, satış, ihraç ve kiralama

Yatırım tamamlama vizesi yapılmış teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizatın, devir, satış, ihraç veya kiralanması, söz konusu yatırım mallarının teminini müteakip beş yılı doldurmuş olmaları halinde serbesttir.



Tamamlama vizesi yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın beş yılını doldurmamış makine ve teçhizatın yatırımın bütünlüğünün bozulmaması kaydıyla veya bütünü ile birlikte; teşvik belgeli bir başka yatırım için devri, teşvik belgesi olmayan bir başka yatırımcıya satışı, ihracı ve kiralanması Ekonomi Bakanlığının iznine tabidir.

Tamamlama vizesi yapılmamış veya tamamlama vizesi yapılmış olmakla birlikte beş yılını doldurmamış makine ve teçhizata satış izni verilebilmesi için yatırımın bütünlüğünün bozulmaması şartı aranmaktadır. Bu tür durumlarda satış izni verilen makine ve teçhizata uygulanan destekler tahsil edilmeyecek; ancak yatırımcının teşvik belgesinin satış iznini müteakip diğer nedenlerle iptali halinde izin verilen makine ve teçhizata uygulanan destekler de ilgili mevzuatı çerçevesinde kısmen veya tamamen geri alınacaktır.

Beş yıllık süreyi doldurmamış makine ve teçhizatın tamamlama vizesinin yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın izinsiz satıldığına veya satılmasına sebebiyet verilmesinin tespit edilmesi halinde, satışı yapılan makine ve teçhizat ile ilgili tahsil edilmeyen gümrük vergisi ve katma değer vergisi ile varsa indirimli kurumlar vergisi veya gelir vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan destekler ilgili mevzuatı çerçevesinde tahsil edilecektir. Satış dolayısıyla yatırım tutarında meydana gelen azalma nedeniyle kullanılabilir azami kredi tutarında da azalma oluşması durumunda fazladan kullanılan krediye tekabül eden faiz desteği, tahsil edilmeyen Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesintisi ise ilgili mevzuatı çerçevesinde geri alınacaktır.

10.3.4 Kullanılmış makine ve teçhizat ithali

2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı hükümleri ve sektörel kısıtlamalar göz önüne alınarak; İthalat Rejimi Kararı uyarınca yayımlanan "Kullanılmış veya Yenileştirilmiş Olarak İthal Edilebilecek Bazı Maddelere İlişkin Tebliğ" hükümleri uyarınca ithali mümkün olan makine ve teçhizat (karayolu nakil vasıtaları hariç) ve İthalat Rejimi Kararı'nın 7'nci maddesi uyarınca ithaline izin verilen makine ve teçhizat teşvik belgesi kapsamında ithal edilebilecektir.

Kullanılmış komple tesislerin (karayolu nakil vasıtaları hariç) ithaline yönelik talepler, Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nce proje bazında değerlendirilir. Teşvik belgesi kapsamında ithaline izin verilen bu tesisler, yatırım konusuna bağlı olarak yardımcı tesislerden bağımsız, bir mal veya hizmeti üretebilecek komple bir hattan veya teşvik belgesinde kayıtlı üretimi yapabilecek bir veya birden fazla makine ve teçhizattan da oluşabilir. Ancak, farklı firmalardan temin edilen münferit makine ve teçhizat ile tesis oluşturulamayacağı gibi, söz konusu tesislerin revizyon ve ticareti ile iştegal eden firmalardan da teşvik belgesi kapsamında ithalat yapılamaz.

Türkiye'deki serbest bölgelerden kullanılmış komple tesis ithal edilmek istenmesi halinde; Bakanlığın Serbest Bölgeler, Yurt Dışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü'nden alınmış mevcut tesisin faaliyet ruhsatı ile tesisin ülke içerisine ithalinde serbest bölgeler mevzuatı açısından herhangi bir sakınca bulunmadığına ilişkin uygunluk yazısının Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'ne ibrazını müteakip, Genel Müdürlük personeline kullanılmış komple tesisin bulunduğu serbest bölgede yapılacak



ekspertiz neticesinde düzenlenecek rapora istinaden teşvik belgesi kapsamında ithal izni verilebilmektedir.

Kullanılmış olarak ithal edilen makine ve teçhizatın amacı dışında kullanılması veya devir, satış, ihraç ve kiralamaya ilişkin madde hükümleri saklı kalmak üzere satılması halinde sağlanan destekler ilgili mevzuat çerçevesinde geri alınır. Söz konusu makine ve teçhizat, kullanılmış komple tesis kapsamında temin edilmiş ise dört ay içerisinde ihraç edilir veya gümrüklerce yapılacak tüm masraflar yatırımcı tarafından karşılanmak suretiyle tasfiye edilmek üzere gümrüklere terk edilir.

10.3.5 Yatırımın süresi ve tamamlama vizesi

Teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların proje bazında yapılacak değerlendirme sonucunda öngörülen sürede gerçekleştirilmesi esastır. Yatırımın öngörülen sürede gerçekleştirilememesi halinde, teşvik belgesinde kayıtlı ilk sürenin yarısı kadar ek süre verilebilmektedir. Bu şekilde hesaplanan ek sürenin bir yıldan az olması halinde ek süre bir yıl olarak uygulanabilir.

İlgili mevzuatı gereği kamu kurum ve kuruluşlarından alınması gerekli izin ve ruhsat gibi diğer belgelerin temin edilememesi veya kamu kurum ve kuruluşlarının uygulamaları sonucu yatırımcıların faaliyetlerini durdurmaları veya yürütememeleri, yatırım süresi içerisinde gerçekleşecek mücbir sebep veya fevkalade hâl durumu nedeniyle yatırımın belgede kayıtlı süre içerisinde gerçekleştirilemediğinin yatırımcılar tarafından tevsik edilmesi hâlinde Bakanlıkça bu durum göz önünde bulundurularak ilave süre verilebilir.

Öngörülen süre veya ek süre bitimini müteakip altı ay içinde yatırımın tamamlama vizesinin yapılması için teşvik belgesini düzenleyen yerel birime veya Ekonomi Bakanlığına müracaat eder. Bu süre içerisinde müracaat edilmemesi ve daha sonra teşvik belgesinin herhangi bir nedenle iptal edilmesi veya kısmi müeyyide uygulanması durumunda geçen süreden kaynaklanan cezanın sorumluluğu yatırımcıya aittir.

Ekonomi Bakanlığınca yatırımların tamamlama vizesi işlemleri için kalkınma ajansları, ticaret ve sanayi odaları, sanayi odaları, bankalar veya yatırımın bulunduğu il valiliği görevlendirilebilecektir.

Ekonomi Bakanlığınca uygun görülmesi halinde, daha önceki kararlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri de dahil olmak üzere tamamlama vizesi işlemleri, Tebliğ ile belirlenen bilgi ve belgelere ilave olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek tamamlama ekspertiz raporuna istinaden de yapılabilecektir.

10.3.6 Uygulama

Teşvik belgesinde öngörülen destek unsurlarının ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından uygulanması zorunludur.

Bakanlık, tebliğler ile belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, Karar kapsamındaki uygulamaya yönelik bazı işlemleri diğer kurum ve kuruluşlar aracılığı ile yürütebilir.



10.3.7 Daha önceki yıllara ait Bakanlar Kurulu Kararlarına istinaden düzenlenmiş teşvik belgeleri için uygulanabilecek hükümler

Daha önceki yıl kararlarına göre düzenlenen teşvik belgeleri ile ilgili uygulamalara, teşvik belgesinin dayandığı karar ve ilgili diğer kararlar çerçevesinde devam olunur. Ancak, 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na istinaden 01.01.2012 tarihinden 19.06.2012 tarihine kadar geçen dönemde yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri, talep edilmesi halinde 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın lehte olan hükümlerinden yararlanır.

Daha önceki kararlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında temin edilen makine ve teçhizatın 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na istinaden düzenlenen teşvik belgesine devri halinde, söz konusu makine ve teçhizat için devralan yatırımcı, genel teşvik uygulamaları dışındaki diğer desteklerden yararlanamaz.

10.4 Yatırım indirimi istisnası uygulaması

Yatırım indirimi uygulamasına ilişkin açıklamalar Rehber'in "3.10.7 Yatırım indirimi istisnası (GVK mülga ek 1-6 ve mülga 19. maddeler)" bölümünde yer almaktadır.

10.5 İhracatı teşvik tedbirleri

10.5.1 İhracata yönelik vergisel teşvikler

İhracata yönelik işlemler, bazı yasal düzenleme ve şartlar dahilinde, damga vergisinden, banka ve sigorta muameleleri vergisinden (BSMV), 492 sayılı Harçlar Kanunu gereğince alınan harçlar ve diğer kanunlarda yer alan vergi, resim ve harçlar ile kaynak kullanımı destekleme fonundan (KKDF) istisna edilmiştir. Söz konusu düzenlemeler kapsamında uygulanan istisna ve muafiyetlere aşağıda kısaca değinilmiştir.

10.5.1.1 Vergi, resim ve harç istisnası

İhracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerde vergi, resim ve harç istisnasının uygulama usul ve esasları daha önce, 2000/1 seri numaralı, "İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkındaki Tebliğ" ile düzenlenmiş iken, 2008/6 numaralı "İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkındaki Tebliğ" ile önceki tebliğ yürürlükten kaldırılarak, istisna uygulaması yeniden düzenlenmiştir.

5 Aralık 2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan, 2008/6 seri numaralı, "İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkındaki Tebliğ" ile;

- a. İhracatı arttırmak,
- b. İhraç ürünlerine uluslararası piyasada rekabet gücü kazandırmak,



c. İhraç pazarlarını geliştirmek amacıyla

Tebliğ'de belirtilen esas ve usuller çerçevesinde, vergi, resim ve harç istisnası sağlanmaktadır.

Vergi, resim ve harç istisnası uygulamasında döviz kazandırıcı işlemlerin mahiyetine göre uygulanacak istisnanın kapsamı farklılık gösterebilmektedir. Belirli bazı faaliyetlerde vergi, resim ve harç istisnası, proje safhasından projenin bitimine kadar geçen süredeki iş ve muameleleri kapsarken, bazı döviz kazandırıcı faaliyetlerde istisnanın kapsamı sınırlanmaktadır.

Öte yandan, 5035 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu'nda yapılan değişiklik neticesinde, 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren döviz kazandırıcı faaliyetlerle ilgili işlem ve kağıtlar, damga vergisi ve harçlardan istisna tutulmuştur. Söz konusu istisnaların uygulanmasına ilişkin olarak yayımlanan 1 seri numaralı Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliği ile düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre, döviz kazandırıcı faaliyetler ile ilgili uygulanacak damga vergisi ve harç istisnası "Vergi, Resim ve Harç İstisna Belgesi" veya "Dahilde İşleme İzin Belgesi"nin ibrazı üzerine ilgili kuruluşlarca başka bir belge aranmaksızın re'sen uygulanacaktır. Anılan tebliğde sayılan istisna kapsamındaki döviz kazandırıcı faaliyetler, İhracat 2008/6 Tebliği'nde sayılan ve aşağıda ayrıntılı olarak belirtilen belgeli ve belgesiz işlemler ile paraleldir.

10.5.1.2 İstisna kapsamına giren vergiler

2008/6 numaralı Tebliğ'de yapılan düzenlemeler çerçevesinde, yararlanılacak vergi, resim ve harç istisnası aşağıdaki vergileri kapsamaktadır.

- a. Banka ve sigorta muameleleri vergisi
- b. Damga vergisi
- c. Harçlar
- d. Diğer kanunlarda yer alan vergi, resim ve harçlar
- e. 80 Sayılı Kanun'a göre alınan hal rüsumu.

10.5.1.3 Vergi, resim ve harç istisnasının kapsamına giren işlemler

Vergi, resim ve harç istisnası; ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler, transit ticaretle ilgili işlemler ve kullanılan krediler ile bu işlemler ve krediler ile ilgili olarak düzenlenen kağıtları içermektedir. Tebliğ çerçevesinde vergi, resim ve harç istisnası kapsamına giren işlemler ve bu işlemler nedeniyle düzenlenecek kağıtlara aşağıda yer verilmektedir.

10.5.1.3.1 Krediler



- a. İhracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ile transit ticaretin finansmanında kullanılmak kaydıyla, bankalarca kullanılan her türlü sevk öncesi ve sevk sonrası krediler,
- b. Türk Eximbank tarafından aracı bankalar vasıtasıyla kullanılan krediler,
- c. T.C. Merkez Bankası'nca Türk Eximbank'a açılan kısa vadeli senet reeskont kredileri ile Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkındaki mevzuat uyarınca ihracat taahhüdüne bağlı olarak kullanılan altın kredileri,
- d. Firmaların sağladıkları prefinansmanlar,
- e. Dahilde İşleme Rejimi kapsamında yapılan ithalat ve/veya yurt içi alımların finansmanı amacıyla kullanılan krediler,
- f. Yukarıda sayılan kredilerin geri ödenmesi.

10.5.1.3.2 İşlemler

- a. İhracatla ilgili işlem yapan bankaların (T.C. Merkez Bankası dahil), faktoring şirketlerinin, sigorta şirketlerinin, noterlerin ve diğer kuruluşların ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerle ilgili yapmış oldukları bütün hizmet ve muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar ve kambiyo işlemleri,
- b. Türk Eximbank'ın fon temini işlemleri ile ihracat kredi sigortası /garantisi ile ilgili işlemleri,
- c. Dahilde İşleme Rejimi kapsamında yapılacak ithalat ve/veya yurt içi alımlar ile ilgili işlemler,
- d. İhracat karşılığı yapılacak her türlü ödemeler.

10.5.1.3.3 Düzenlenen kağıtlar

İhracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ile transit ticaretle ilgili işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlar.

10.5.1.4 Belgeli ve belgesiz işlemler

Yukarıda yer verilen işlemlere ve bu işlemlere ilişkin olarak düzenlenecek belgelere, vergi, resim ve harç istisnası uygulaması, re'sen uygulama veya "Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi"ne göre uygulama olmak üzere iki farklı şekilde gerçekleştirilmektedir.

Dahilde İşleme Rejimi kapsamında yapılan ithalat ve/veya yurt içi alımlar, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerin vergi, resim ve harç istisnasından yararlandırılabilmesi için "Dahilde İşleme İzin Belgesi" alınması zorunludur. Bu



çerçevede kullanılan krediler ve uygulanan istisnalar belgeye kaydedilir. Bunun dışındaki hususlarda vergi, resim ve harç istisnası, ilgili kurum ve kuruluşlarca re'sen uygulanır ve herhangi bir belge ile ilişkilendirilmez.

10.5.1.4.1 Belgesiz işlemler

Aşağıda belirtilen işlemler ve bu işlemler nedeniyle düzenlenecek kağıtlara (gümrük idarelerine verilen beyannameler dahil); ihracata ilişkin olduklarının tevsik edilmesi durumunda, işlemi yapan kuruluşlarca, re'sen, vergi, resim ve harç istisnası uygulanmaktadır.

- a. Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi almak amacıyla proje formu ekinde verilecek taahhütnameler
- b. İhracat karşılığı yapılacak ödemeler (Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu çerçevesinde yapılan ödemelere ilişkin taahhütnameler ve temliknameler, SGK prim borçları ile genel bütçeli idarelere olan borçların mahsubu dahil)
- c. İhracattan doğan alacağın ihracatçı tarafından temliki
- d. İhracat bağlantıları için düzenlenecek anlaşmalar
- e. Tedarik edildikleri şekliyle ihraç edilmek üzere mal alımı
- f. Dahilde İşleme İzni kapsamında yapılan ithalat
- g. Transit ticarete konu malın satın alınması ve satılması
- h. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 131. maddesine istinaden ithalat vergilerinden tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi ambalaj malzemesi ithali ile kati ihraç edilen mallara ait ambalaj malzemesinin geçici ihracı ve ithali
- i. Yurt dışı ve uluslararası yurt içi ihaleler, yap işlet modeli çerçevesinde yapılacak yatırım projelerine ilişkin sözleşme safhasından önceki teminat mektupları ile ilgili işlemler (teminat mektupları dahil) ve diğer işlemler ve bu konuda düzenlenen ihale kararları (Re'sen uygulanacak damga vergisi ve harç istisnası; ihale kararları, teminat mektupları ve bunlara ilişkin işlemler dışında kalan işlem ve kağıtlara uygulanmaz)
- j. Gerçekleştirilen mamul ürün ihracatı karşılığı olarak bu ürünlerin üretiminde kullanılan girdilerin Toprak Mahsulleri Ofisi'nden veya T.C. Şeker Kurumunca tespit edilen şeker fabrikalarından alımı.

10.5.1.4.2 Belgeli işlemler

Firmaların, aşağıda belirtilen ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler çerçevesinde vergi, resim ve harç istisnasından yararlanmak istemeleri durumunda Ekonomi Bakanlığı müracaat ederek, Dahilde İşleme İzin Belgesi ve/veya Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi almaları gerekmektedir.



İhracat işlemleri

Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında ve bu belgenin geçerlilik süresi içerisinde, ihracat amaçlı olmak kaydıyla; yapılan ithalat ile yurt içi hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ve ambalaj malzemesi alımları ve bunlarla ilgili verilecek her türlü teminat mektupları ile diğer işlemlerdir.

İhracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler

a. Kalkınma Bakanlığınca yayımlanan cari yıl yatırım programında yer alan yatırımlardan ve Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı'nın bu programda yer almayan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye (yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olmak üzere) çıkarılanların ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen firmaların;

- Yerli firma olması halinde, uluslararası ihalelerde tamamı üzerinden, yabancı para ile finanse edilenlerde ise yabancı paraya isabet eden oranda yapacakları hizmet ve faaliyetler ile yerli imalatçı firmaların, mükerrer olmamak kaydıyla bahse konu işte kullanılmak üzere bu işin yapımını yüklenen firmaya üreterek yapacakları mal ve malzeme ile hizmet satış ve teslimleri,

- Yabancı firma olması halinde, yabancı firmanın bu işte kullanacağı mal ve malzemeyi üreten yerli imalatçı firmaların (iş i taahhüt eden firmalar dahil) yapacakları satış ve teslimleri,

- Yerli ve yabancı firmaların ortaklığı şeklinde olması halinde, yerli firmaya kendi faaliyeti oranında, yabancı firmaya ise yerli imalatçı firmaların, üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

- Proje sahibi kamu kurumları ile bu projeleri üstlenen firmalara yapılacak teknik müşavirlik, mühendislik ve benzeri hizmet satışları.

b. Savunma sanayi alanında;

- Savunma Sanayi Müsteşarlığınca onaylanan savunma sanayi projelerini üstlenmiş yerli imalatçı firmaların, üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

- Savunma Sanayi Müsteşarlığınca savunma sanayi açısından önem arz ettiği belirtilen savunma araç ve gereçlerini üreten yerli imalatçı firmaların, ülkenin savunması ile ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına, üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

- Savunma Sanayi Müsteşarlığınca onaylanan savunma sanayi projelerini üstlenmiş yerli imalatçı firmalar ile Savunma Sanayi Müsteşarlığınca savunma sanayi açısından önem arz ettiği belirtilen savunma araç ve gereçlerini üreten yerli imalatçı firmalara, yerli imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri.

c. Yatırım teşvik belgesi kapsamında yer alan yatırım mallarını üreterek, yatırım teşvik belgesi sahibi yatırımcılara teslim eden yerli imalatçı firmaların satış ve teslimleri,



- d. Yerli imalatçı firmaların, Bakanlıkça yayımlanan tebliğ eki yatırım malları listesinde belirtilen malları üreterek yapacakları satış ve teslimleri,
- e. Yerli imalatçı firmaların, Yatırımlarda Devlet Yardımları Mevzuatı çerçevesinde CKD ithal edebilecek firmalara, ithal edebilecekleri bu aksam ve parçaları üreterek yapacakları satış ve teslimleri,
- f. Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye (sabit sermaye yatırımı nitelikli olanlar) çıkarılan, yatırım malına, sınai mamullere ve yazılım hizmetlerine yönelik ihaleleri kazanan yerli imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,
- g. Kamu kurum ve kuruluşlarınca yaptırılan uluslararası taşımalar ve bu kurum ve kuruluşlar tarafından uluslararası ihaleye çıkarılmış yurt içi taşımaları yüklenen yerli firmaların bu faaliyetleri,
- h. Yurt dışına yönelik olarak gerçekleştirilecek müteahhitlik, müşavirlik, yazılım ve mühendislik hizmetleri gibi döviz kazandırıcı hizmet projeleri,
- i. Uluslararası ikili veya çok taraflı anlaşma hükümlerine göre yurt içinde bulunan yabancı kuruluşların yurt dışından getirme imkanına sahip buldukları sınai mamulleri teslim eden yerli imalatçı firmalar ile uluslararası kuruluşlar, yabancı ülke temsilcilikleri ve kuruluşlarına ait tesislerin yapımını ve onarımını üstlenen müteahhit firmaların faaliyet ve teslimleri,
- j. Turizm müesseseleri ile seyahat acentelerinin yurt içindeki ve yurt dışındaki turizm faaliyetleri sırasında yaptıkları döviz karşılığı hizmet satışları,
- k. Uluslararası taşımacılıktan döviz olarak kazanılan navlun bedellerinin yurda getirilmesi kaydıyla kara, deniz veya hava ulaştırma hizmet ve faaliyetleri,
- l. Yap-İşlet Modeli çerçevesinde yapılacak yatırım projelerini üstlenen yerli firmaların yapacakları hizmet ve faaliyetler,
- m. Yerli firmalarca, ihraç ürünlerimizin pazarlanması gayesiyle yurt dışında mağaza açılması veya işletilmesi,
- n. Bedelleri döviz olarak alınmak kaydıyla yurt dışında yerleşik firmalar adına garanti kapsamında gerçekleştirilen bakım ve onarım hizmetiyle, yabancı bandıralı gemi, uçak veya tırların bakımı ve onarımı ile bunlara yapılan mal (yakıt ve madeni yağlar hariç) ve hizmet satışları,
- o. Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye çıkarılan maden havzalarından rüdevans karşılığında maden çıkarımı ve işletmesi ile ilgili üretim faaliyetleri,
- p. Yabancı uyruklulara (diplomatik temsilcilikler ve mensupları dahil), turistlere veya yurt dışında çalışan Türk vatandaşlarına ülkemizde buldukları sürede, bedelleri yurt dışındaki sağlık ve sigorta kuruluşlarından tahsil edilmek kaydıyla döviz karşılığı verilecek sağlık hizmetleri,



r. Yurtiçinde yerleşik haber ajanslarınca, yurt dışındaki yayın organlarına görüntülü veya görüntüsüz haber satışları.

Yukarıda belirtilen ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerden, "Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ"de yer almayanlar damga vergisi ve harç istisnasından yararlandırılmaz.

10.5.1.5 Vergi resim harç istisnası belgesi

Yukarıda belirtilen (belgeli işlemler) ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ile ilgili işlemler ve bu işlemler nedeniyle düzenlenecek kağıtlara vergi, resim ve harç istisnası uygulanabilmesi için Ekonomi Bakanlığı'ndan belge alınması gerekmektedir. Belge müracaat tarihi ile belge tarihi arasındaki işlemlere istisna uygulanmamaktadır. Ancak bu süre içerisinde gerçekleştirilen hizmet ve faaliyetler taahhüde sayılmaktadır.

Vergi, Resim Harç İstisnası Belgesi almak amacıyla Bakanlığa yapılacak başvuru sırasında, aşağıdaki belge ve bilgiler istenmektedir.

- a. Dilekçe (İmza sirkülerinde yer alan yetkililerce imzalanmış),
- b. Vergi Resim Harç İstisnası Proje Formu,
- c. Son üç ayda kapatılan belgelere ilişkin kapatma yazısı fotokopileri ile ihracat taahhütleri kapatılmamış Vergi Resim Harç İstisnası Belgeleri kapsamında gerçekleştirilen faaliyet tutarını gösteren banka tasdikli liste,
- d. Ticaret Sicil Gazetesi (aslı veya noter tasdikli örneği),
- e. İmza sirküleri (noter tasdikli),
- f. Son yıla ait vergi dairesince tasdikli bilanço ve kâr-zarar cetveli,
- g. İhracat taahhütnamesi (imza sirkülerinde yer alan yetkililerce imzalanmış),
- h. Faaliyetin firma tarafından yapılabileceğini tevsik eden bilgi ve belgeler (Turizm İşletme Belgesi, Seyahat Acentası Belgesi, Uluslararası Taşımacılık ve Lojistik Karnesi, Gemi Tasdiknamesi, Müteahhitlik Karnesi, Mukavele örneği, imalatçı firmalar için Kapasite Raporu vb.),
- i. Faaliyetin üstlenildiğini tevsik eden bilgi ve belgeler (İhalenin uluslararası olduğu veya faaliyetin yabancı para ile finanse edildiğine dair ilgili kurumdan alınan yazı ile Kalkınma Bakanlığınca yayımlanan cari yıl Yatırım Programında yer alan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye (yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olmak üzere) çıkarılanların ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen firmalar için Kalkınma Bakanlığının cari yıla ait yatırım programı numarası).



Diğer taraftan Vergi, Resim Harç İstisnası Belgeleri, belge süresi içerisinde ilgili firmanın başvurusu durumunda ve belge ihracat taahhüdü kapatılıncaya kadar Bakanlıkça revize edilebilmektedir.

10.5.1.6 Vergi resim ve harç istisnasında ceza uygulaması

Damga vergisi, resim ve harç istisnasından faydalanan ihracatçı veya yatırımcı kişi veya kuruluşlara uygulanan istisnaların gerçekleştirilmeyen ihracat taahhüdüne tekabül eden kısımları ile belgenin iptal edilmesi halinde belge kapsamında uygulanan istisnalar Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca vergi, ceza ve faizleri ile birlikte geri alınmaktadır.

Bunun yanı sıra, kapatma esnasında ibraz edilen bilgi ve belgelerin gerçek dışı olduğunun anlaşılması durumunda, bu belge kapsamı ihracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslim veya döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyete tekabül eden istisnalar Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca vergi, ceza ve faizleri ile birlikte geri alınır ve ilgililer hakkında kanuni işlem yapılır. İnceleme veya soruşturma sonucunda sahtecilik veya tahrifat fiili sabit olan belge sahibi firma adına 1 (bir) yıl süreyle vergi resim harç istisnası belgesi düzenlenmez.

Vergi resim ve harç istisnası uygulaması esnasında "İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkındaki Tebliğ" ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının ilgili genelgelerine uymayan, yanlış işlem yapan, belgelerin ilgiliye ait orijinal nüshasına gerekli meşruhatı kaydetmeden işlem yapan, yanıltıcı bilgi veren ve bu nedenlerden dolayı vergi kaybına veya verginin tahsilinde gecikmelere sebep olan kişiler, asıl borçludan alınamayan alacağın ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumludur. Bu çerçevede amme alacağı, gecikme süresi de dikkate alınarak Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

10.5.1.7 İhracat taahhüdünün kapatılması

Belgesiz ihracat kredilerine ilişkin ihracat taahhütleri; Ekonomi Bakanlığının uygun görüşüne istinaden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nca belirlenen usuller çerçevesinde, krediyi kullanan firma ve/veya krediyi kullanan firmanın grup firmaları tarafından gerçekleştirilen ihracatı tevsik eden gümrük beyannamelerine istinaden ilgili banka tarafından kapatılır.

İmalatçı ihracatçı firmalar, taahhüt ettikleri ihracatı bizzat ve/veya krediyi kullanan firmanın grup firmaları aracılığıyla yapabilecekleri gibi Bakanlıktan izin almadan başka bir ihracatçı aracılığıyla yapabilirler. Bu firmaların üretim tesislerinin başka bir firmaya kiralanmış veya devredilmiş olması halinde ise, imalatçı ihracatçı firmaların kullandıkları kredilerin taahhütleri üretim tesisini devralmış veya kiralamış olan firma tarafından gerçekleştirilen ihracat ile kapatılabilir.

İmalatçı olmayan ihracatçı firmaların kullandıkları kredilerin taahhütleri, Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ile Sektörel Dış Ticaret Şirketleri tarafından gerçekleştirilen ihracat hariç olmak üzere, aracı ihracatçı firmalar tarafından gerçekleştirilen ihracat ile kapatılamaz. Sektörel Dış



Ticaret Şirketleri tarafından kullanılan kredilerin taahhütleri ise şirket ortağı olan imalatçı ihracatçı firmalar tarafından gerçekleştirilen ihracat ile kapatılabilir.

Vergi, resim ve harç istisnasından yararlandırılan transit ticaret işlemleri ile transit ticaretin finansmanında kullanılan kredilerin ihracat taahhütleri transit ticaret faaliyetinden elde edilen gelirlerle kapatılır.

10.5.1.8 Kaynak kullanımını destekleme fonu istisnası

12.5.1988 Tarihli ve 88/12944 Sayılı Kararnameye İlişkin Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Hakkındaki 6 Sıra Numaralı Tebliğ uyarınca, bankalar ve finansman şirketlerince kullanılan krediler, Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışından sağladıkları krediler ve kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalatlarda, belli oranlarda KKDF kesintisi yapılmaktadır.

İhracatın finansmanı için Türk Lirası veya döviz olarak kullanılan krediler ile Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışından ihracatın finansmanı için sağlayacağı kredilerde (ihracatı teşvik belgesi, dahilde işleme izin belgesi ve vergi, resim ve harç istisnası belgesine bağlanmış ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerin finansmanında kullanılanlar dahil) ve İhracatı Teşvik Belgesi ile Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekline göre yapılan ithalatta, Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu'na yapılacak kesinti oranları % 0 olarak uygulanır.

10.5.2 İhracata yönelik diğer Devlet yardımları

94/6401 sayılı İhracata Yönelik Devlet Yardımları Hakkında Karar ve bu Karar'a ilişkin olarak çıkartılan Para Kredi ve Koordinasyon Kurulu'nun tebliğleri ile ihracata yönelik devlet yardımları hakkında bazı düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan düzenlemelerle sağlanan ihracata yönelik devlet yardımları aşağıda gösterilmiştir.

- a. Uluslararası nitelikteki yurtiçi ve yurt dışı ihtisas fuarlarının desteklenmesi
- b. Çevre koruma yardımları
- c. Araştırma geliştirme (Ar-Ge) yardımları
- d. İstihdam yardımı
- e. Yurt dışında ofis, mağaza işletme ve tanıtım faaliyetlerinin desteklenmesi
- f. Pazar araştırmasına yönelik yardımlar
- g. Eğitim yardımı
- h. Tasarım desteği



- i. Tarımsal ürünlerde ihracat iadesi yardımları
- j. Toplumsal ve ekonomik hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik uluslararası taahhütlerimize aykırılık teşkil etmeyecek diğer devlet yardımları.

10.6 Dahilde işleme rejimi

Dahilde işleme tedbirlerinin uygulama usul ve esasları daha önce, 99/13819 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Kararı ve 2002/6 numaralı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği ile düzenlenmiş iken 2005/8391 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Kararı ve 2005/1 numaralı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği ile önceki Karar ve Tebliğ yürürlükten kaldırılarak yeniden düzenlenmiş, 20.12.2006 tarihinden sonra düzenlenen Dahilde İşleme İzin Belgelerine yönelik uygulamaya ise İhracat: 2006/1 Sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği ile yön verilmiştir. Yeni düzenlemede, dahilde işleme izin belgesi yanında dahilde işleme izni müessesesi oluşturulmuştur. Dahilde işleme tedbirleri, genel olarak, ihraç edilen işlem görmüş ürünlerin elde edilmesinde kullanılan, ithali vergiye tabi eşyalara yönelik olarak uygulanacak rejimleri içermektedir.

Dahilde işleme tedbirleri;

- a. İthalatta şartlı muafiyet sistemi,
- b. İthalat esnasında alınan vergilerin geri ödenmesi sistemi,

olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır.

10.6.1 İthalatta şartlı muafiyet

Dahilde işleme izin belgesi veya dahilde işleme iznine sahip ve Türkiye gümrük bölgesi içerisinde (serbest bölgeler hariç) yerleşik firmalara tanınmış bir muafiyettir. Söz konusu firmaların, ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünlerin elde edilmesinde kullanılan (belge/izin sahibi firma ve/veya yan sanayici firma tarafından) ve serbest dolaşımda bulunmayan hammadde, yardımcı madde (katalizör olarak kullanılanlar dahil), yarı mamul, mamul ile değişmemiş eşya, ambalaj ve işletme malzemelerinin, bedelli ve/veya bedelsiz olarak ithaline, ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın ve bu ithalattan doğan vergi kadar teminat alınarak izin verilir.

Teminat olarak, para, bankalar tarafından verilen teminat mektubu veya Hazine tahvil ve bonoları kabul edilmektedir.

10.6.2 İthalat esnasında alınan vergilerin geri ödenmesi

Sistem genel olarak serbest dolaşıma girmiş bir eşyanın, işlem görmüş ürünler şeklinde ihracı halinde ithalat esnasında alınan vergilerin (işletme malzemesine ilişkin KDV ve ÖTV hariç) geri ödenmesinden oluşmaktadır. Geri ödeme sisteminden yararlanmak için dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni alınması ve eşyanın geri ödeme sistemi kapsamında olduğunun gümrük idarelerince ithalat esnasında belgeye/izne ilişkin gümrük beyannamesine



kaydedilmesi zorunludur. Ayrıca dahilde işleme izin belgesi ile ilgili satır kodunun gümrük beyannamesi üzerine kaydedilmesi gerekmektedir.

10.6.3 Dahilde işleme belgesi / izni

Bakanlıkça Türkiye gümrük bölgesinde (serbest bölgeler hariç) yerleşik firmalara;

- a. İthal eşyasının işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanıldığının tespitinin mümkün olması,
- b. Türkiye gümrük bölgesindeki (serbest bölgeler hariç) üreticilerin temel ekonomik çıkarları ile Türk malı imajının olumsuz etkilenmemesi,
- c. İşleme faaliyetinin, katma değer yaratan ve kapasite kullanımını arttıran bir faaliyet olması yanında, işlem görmüş ürünün rekabet edebilirliği ile ihraç potansiyelini arttıran koşullar yaratıyor olması,
- d. Firmaların, dahilde işleme izin belgeleri / dahilde işleme izinleri kapsamında gerçekleştirdiği performansı,

kriterleri çerçevesinde izin belgesi verilir.

Dahilde İşleme Rejimine ilişkin işlemlerin bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla yapılmasına yönelik uygulama ve esasların belirlendiği 03.08.2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2005/9 Sayılı Tebliğ, 01.04.2007 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2007/2 Sayılı Dahilde İşleme Rejimine İlişkin İşlemlerin Bilgisayar Veri İşleme Tekniği Yoluyla Yapılmasına Dair Tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır. Anılan 2007/2 Sayılı Tebliğ uyarınca; Elektronik imza sertifikası (Telekomünikasyon Kurumu tarafından yetkilendirilmiş elektronik sertifika hizmet sağlayıcılarından temin edilir) sahibi kullanıcılar, Türkiye gümrük bölgesinde (serbest bölgeler hariç) yerleşik imalatçı-ihracatçı veya ihracatçılar adına, Dahilde İşleme Rejimine ilişkin işlemleri bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla gerçekleştirebilmek için web sayfası vasıtasıyla elektronik ortamda Ekonomi Bakanlığı'na müracaat ederler. Belge müracaatlarının değerlendirilmesi neticesinde, Bakanlık uygun bulduğu firmaların adına elektronik ortamda belge düzenler ve bu firmalara işlemlerini elektronik ortamda takip etme hakkı tanır.

Elektronik ortamda düzenlenen dahilde işleme izin belgesi sahibi firmalar tarafından, belge kapsamındaki yurt içi alımlarda, BİLGE Sistemine dahil olmayan gümrük idarelerinden gerçekleştirilen ihracatta, özel fatura kapsamındaki ihracatta, ihracat sayılan satış ve teslimlerde ve belgeden belgeye teslimlerde, ilgili gümrük beyannamesi ve belge orijinal nüshasının ithalat bölümüne gerekli düşümü yapılan alıma ilişkin fatura kayıtlarının, belge taahhüt hesabı kapatılıncaya kadar Bakanlık web sayfasından elektronik ortama aktarılması gerekmektedir.

10.6.3.1 Süresi



Dahilde işleme izin belgesinin / dahilde işleme izninin süresi sektörüne göre, en fazla 12 aydır. Ancak, gemi inşa, komple tesis vb. ile üretim süreci 12 ayı aşan ürünler ve savunma sanayi alanına giren ürünlerin ihracına ilişkin düzenlenen belgenin /izin süresi, proje süresi kadar tespit edilebilmektedir.

Belge kapsamında ilk ithalatın yapıldığı tarih esas alınmak suretiyle azami 3 ay olmak üzere Dahilde İşleme İzin Belgelerine ek süre verilebilir. Dahilde işleme izin belgesi kapsamında gerçekleştirilen ihracat değerinin belge ihracat taahhüdü değerine oranının en az % 25 olması halinde, dahilde işleme izin belgesine belge orijinal süresinin yarısı kadar ek süre verilebilir.

Firmaların, ek süre almak için en geç belge süresi sonundan itibaren 3 ay içerisinde elektronik ortamda Ekonomi Bakanlığına müracaat etmeleri gerekmektedir.

10.6.3.2 Yeni belge verilmesi

Dahilde işleme izin belgesi sahibi firmaların müteakip belge talepleri, önceki belgelerin gerçekleşme seyrine göre değerlendirilmektedir.

10.6.3.3 Dahilde işleme izin belgelerinin kapatılması

Belgenin kapatılması için ihracat süresi (ek süreler dahil) bitiminden itibaren en geç 3 ay içerisinde, elektronik ortamda ve aynı zamanda belge sahibi firmanın üyesi bulunduğu İhracatçı Birlikleri Sekreterliklerine gerekli belgelerle başvurulması gerekmektedir. Dahilde işlem izni ihracat taahhüdünü kapatmak için izin süresinin sonundan itibaren en geç 1 ay içerisinde ilgili Gümrük İdaresine gerekli belgelerle başvurulması gerekmektedir. Yapılan kapatma müracaatı geri alınamaz.

Belirtilen süre içerisinde kapatma müracaatında bulunmayan belge sahibi firmaların, elektronik ortamda gerekli uyarı yapıldığı da dikkate alınarak belge süresi sonundan itibaren 3 (üç) ayın bitimine kadar ihracat taahhüdünü kapatma müracaatında bulunmaları beklenir. Bu konuda, ayrıca yazı ile uyarı yapılmaz. Dahilde işleme izni sahibi firmalar için ise, 10 iş günü içerisinde ilgili gümrük idaresince, 10 gün içerisinde ihracat taahhüdünü kapatma müracaatında bulunmaları bildirilir. Belirtilen sürede kapatma müracaatında bulunmayan firmalar adına düzenlenen Dahilde İşleme İzin Belgeleri/Dahilde İşleme İzinleri, İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliklerince/Gümrük İdaresince müeyyide uygulanarak re'sen kapatılır. Re'sen kapatma işlemi ilgili mercilere ve ilgili vergi dairesine ayrıca bildirilmez ancak Resmi Gazete'den takip edilir.

Ayrıca, 30 Mayıs 2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren İhracat 2008/4 Sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile İhracat 2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'ne geçici 6. madde eklenmiş ve söz konusu maddede belge süresi sona ermiş ancak henüz ihracat taahhüdü kapatılmamış dahilde işleme izin belgesinin orijinal süresinin uzatılmış olması halinde, belge süresi sonundan itibaren belge orijinal süresinin uzatılmasına ilişkin işlemin yapıldığı tarihe kadar gerçekleştirilen ihracata ilişkin gümrük beyannamesinin, üzerinde belge sahibi firmanın unvanının veya belge sayısının yer alması ve belge ihracat taahhüdüne saydırılmasına ilişkin diğer şartların saklı



kalması kaydıyla ihracat taahhüdünün kapatılmasında kullanılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 8 Nisan 2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2008/13417 Sayılı Dahilde İşleme Rejimi Kararında Değişiklik Yapılması Hakkında Karar ile birlikte, 5569 Sayılı Kanun çerçevesindeki finansal yeniden yapılandırma sözleşmelerine göre borçları yeniden yapılandırılan ve yeni bir itfa planına bağlanan borçlular adına, 30 Aralık 2006 tarihinden önce düzenlenen dahilde işleme izin belgelerine/dahilde işleme izinlerine belge ya da izin sahibi firmanın müracaat tarihinden itibaren 18 ayı aşmamak üzere sözleşme süresi kadar süre verilebilmesi hakkında düzenleme yapılmıştır.

Öte yandan 10 Şubat 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2009/14617 Sayılı Dahilde İşleme Rejimi Kararında Değişiklik Yapılması Hakkında Karar ile söz konusu maddeye "resen kapatılan, müeyyideli olarak taahhüt kapatma işlemi yapılan veya iptal edilen belgeler/izinler dahil" ifadesi eklenerek, bu belge ve izinlerin de kapsama alındığı belirtilmiştir.

10.6.3.4 İhracatın gerçekleştirilememesi

Dahilde İşleme Tedbirlerini, Dahilde İşleme Rejimi ve belgede/izinde belirtilen esas ve şartlara uygun olarak yerine getirmeyenlerden;

- a. Şartlı muafiyet sistemi çerçevesindeki dahilde işleme izin belgesi/izni kapsamında ithal edilen ve Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere ihracatı gerçekleştirilmeyen eşyanın ithali esnasında alınmayan vergi,
- b. Şartlı muafiyet sistemi çerçevesindeki dahilde işleme izin belgesi/izni kapsamında ithal edilen ve serbest bölgelere gerçekleştirilen ihracata konu eşyanın, belge/izin süresi bitiminden itibaren 3 ay içerisinde başka bir ülkeye satışının yapılmaması, Yatırım Teşvik Belgesi veya bir başka belge/izin kapsamında Türkiye gümrük bölgesine ithalatının yapılmaması, serbest bölgelerde bulunan tesislerin yapımında kullanılmaması, serbest bölgelerde bulunan tesislerde makine-teçhizat, demirbaşaya kayıtlı eşya veya bunların parçası olarak kullanılmaması, serbest bölgelerde yerleşik gemi inşa faaliyetinde bulunan firmalara gemi inşasında kullanılmak üzere tesliminin yapılmaması, serbest bölgelerden gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarına satışının yapılmaması veya serbest bölgelerden kara, deniz ve hava taşıtlarına kumanya olarak tesliminin yapılmaması durumunda, bu kapsamdaki ithalat esnasında alınmayan vergi,
- c. Belge/izin kapsamında izin verilen miktarın üzerinde ithalat yapılması halinde, bu kısma tekabül eden ithalattan doğan vergi,
- d. Belge kapsamında ithal edilen eşyanın tamamı ihraç edilen işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanılmış olsa dahi döviz kullanım oranının otomotiv sektöründe düzenlenen belgeler için % 65'i, deri ve deri mamulleri ile çimento, cam, toprak ve seramik ürünleri sektöründe düzenlenen belgeler için % 60'ı, tekstil ürünleri sektöründe düzenlenen belgeler için % 65'i, konfeksiyon ve orman ürünleri sektöründe düzenlenen belgeler için % 70'i, bunun dışında kalan sektörler için % 80'i, ikincil işlem görmüş tarım ürünü taahhüdü içeren belgeler



için % 100'ü geçmesi halinde, bu oranı aşan kısma tekabül eden ithalatla ilgili alınmayan vergi,

e. Belge/izin kapsamında ithal edilen işletme malzemesinin CIF ithal tutarının, gerçekleşen FOB ihrac tutarının % 2'sinden (doğal taşlar ile kıymetli maden ve taş ihrac taahhüdü içeren belgelerde % 10) fazla olması halinde, bu oranı aşan kısma tekabül eden ithalatla ilgili alınmayan vergi,

f. Belge/izin kapsamında ithal edilen değişmemiş eşyanın CIF ithal tutarının, gerçekleşen FOB ihrac tutarının % 1'inden fazla olması halinde, bu oranı aşan kısma tekabül eden ithalatla ilgili alınmayan vergi,

g. Geri ödeme sistemi çerçevesindeki belge/izin kapsamında A.TR dolaşım belgesi eşliğinde Avrupa Topluluğuna üye ülkelere veya menşe ispat belgeleri eşliğinde Avrupa Topluluğuna üye ülkelere, Pan-Avrupa Menşe Kümülyasyonuna taraf ülkelere veya Serbest Ticaret Anlaşması imzalanmış bir ülkeye işlem görmüş ürün olarak ihrac edilmek üzere ithal edilen ancak süresi içerisinde ihracı gerçekleştirilmeyen eşyaya ilişkin alınmayan vergi,

h. Dahilde işleme izin belgesinin/dahilde işleme izninin iptal edilmesi halinde, belge/izin kapsamında varsa alınmayan vergi,

i. Dahilde İşleme İzin Belgesinin/İzninin re'sen kapatılması halinde, belge/izin kapsamında alınmayan vergi,

ithal tarihi itibarıyla Gümrük Kanunu ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil edilir. Ayrıca, ithal edilen ve süresi içerisinde ihracatı gerçekleştirilmeyen eşya için Gümrük Kanunu'nun 238. maddesi hükmü çerçevesinde gümrük vergilerinin 2 katı para cezası alınır.

10.7 Teknoloji geliştirme bölgeleri

Teknoloji geliştirme bölgeleri 06.07.2001 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4691 sayılı "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu" ile hayat bulmuştur. Söz konusu Kanun günümüze değin birçok değişikliğe uğramıştır. Kanun'un uygulamasına ilişkin 12 Mart 2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren, "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği" ile teknoloji geliştirme bölgelerinde gerçekleştirilecek faaliyetlere ve bu faaliyetlere ilişkin sağlanan teşviklere ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliği ile ülke sanayisinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması amacıyla teknolojik bilgi üretmek, üründe ve üretim yöntemlerinde yenilik geliştirmek, ürün kalitesini veya standardını yükseltmek, verimliliği artırmak, üretim maliyetlerini düşürmek, teknolojik bilgiyi ticarileştirmek, teknoloji yoğun üretim ve girişimciliği desteklemek, küçük ve orta ölçekli işletmelerin yeni ve ileri teknolojilere uyumunu sağlamak, Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulunun kararları da dikkate alınarak teknoloji yoğun alanlarda yatırım olanakları yaratmak, araştırmacı ve vasıflı kişilere iş imkânı yaratmak, teknoloji transferine yardımcı olmak ve yüksek/ileri teknoloji sağlayacak yabancı sermayenin ülkeye



özdoğrular
serbest muhasebeci mali müşavirlik ltd.şti.
"Chartered Accountants & Auditors Ltd."



girişini hızlandıracak teknolojik alt yapıyı sağlamak amacıyla Teknoloji Geliştirme Bölgeleri'nin kurulabilmesine olanak sağlanmıştır.

Yönetici şirket, bu Kanun'un uygulanması ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlardan ve yapılan işlemlerden dolayı damga vergisi ve harçtan muaftır. Atık su arıtma tesisi işleten Bölgelerden, belediyelerce atık su bedeli alınmaz.

Yönetici şirketlerin uygulama kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, sadece bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır. Bu istisna 01.01.2005 tarihinden itibaren, TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi yönetici şirketi ile bu bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine de uygulanmaktadır.

Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerden elde ettiği kazançlar, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamaz.

Bölgede çalışan; Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Muafiyet kapsamındaki destek personeli sayısı Ar-Ge personeli sayısının % 10'unu aşamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, Bölgelerde yer alan girişimcilerin yürüttükleri Ar-Ge projesi kapsamında çalışan Ar-Ge personelinin, Bölgede yürüttüğü görevle ilgili olarak yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirmesi gereken süreye ait ücretlerinin bir kısmı gelir vergisi kapsamı dışında tutulmaktadır.

Kapsam dışında tutulacak ücret uygulaması, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı (Bakanlık) tarafından hazırlanan ve 12 Mart 2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği" ile belirlenmiştir.

Ar-Ge ve destek personeline sağlanan gelir vergisi istisnasının uygulanabilmesi için, ilgili girişimci, Bölgede çalışan ve bu Yönetmeliğe göre tanımlanmış tüm Ar-Ge ve destek personelinin, Ar-Ge projelerindeki görev tanımlarını, nitelik ve çalışma sürelerini gösteren listeyi aylık olarak yönetici şirkete onaylatır, inceleme ve denetimlerde ibraz edilmek üzere saklar.

İstisna kapsamındaki çalışma sürelerinin hesabında haftada 45 saatin üzerindeki ve ek çalışma süreleri bu hesaplamada dikkate alınmaz. Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanun'da belirtilen tatil günleri gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasında dikkate alınır. Hesaplamada küsuratlı sayılar bir üst tam sayıya iblağ edilir.

İstisna kapsamındaki destek personeli sayısı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Destek personeli sayısı hesabında küsuratlı sayılar bir üst tam sayıya iblağ edilir. Destek personelinin toplam Ar-Ge personeli sayısının % 10'unu aşması hâlinde, brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere her türlü vergi istisnası uygulanır. Brüt



ücretlerin aynı olması hâlinde, ücretine her türlü vergi istisnası uygulanacak destek personeli ise çalıştığı girişimci firma tarafından belirlenir. Ücretin brüte iblağ edilmesi gerektiği durumlarda brüt ücret Kanun'la sağlanan vergi teşvikleri dikkate alınmaksızın hesaplanır. Ar-Ge ve destek personelinin elde ettiği tüm gelirler (ücret, prim, ikramiye ve benzeri ödemeler) istisna kapsamına dahildir.

Bölgede yer alan girişimcilerin yürüttükleri yazılım ve/veya Ar-Ge projesi kapsamında çalışan Ar-Ge personelinin, Bölgede yürüttüğü görevle ilgili olarak yönetici şirketin onayıyla, Bölge dışında geçirdiği sürelerle ait bu çalışmalarını kapsamında elde ettikleri ücretlerinin; üniversite bünyesinde kadrolu olan öğretim elemanları için % 50'si, diğer Ar-Ge personeli için % 25'i gelir vergisinden müstesnadır.

Bu istisnanın uygulanabilmesi için;

1. Girişimci şirketin yürüttüğü yazılım ve/veya Ar-Ge projesinin bir kısmının Bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu hallerde, girişimci şirket, yazılım ve/veya Ar-Ge projesinin Bölge dışında geçirilmesi gereken kısımlarına ilişkin gerekçeli teklifi ile çalışanların projeler itibarıyla sayıları ve nitelikleri, bu personelin projelerde görev aldığı süreler, ücretlerine ilişkin bilgiyi yönetici şirkete sunar.

2. Girişimci şirket tarafından sunulan gerekçeli teklif yönetici şirket tarafından incelenir ve söz konusu yazılım ve/veya Ar-Ge projesinin bir kısmının Bölge içinde yürütülemeyeceğinin (Bölge dışında yapılmasının zorunlu olduğunun) tespit edilmesi ile Bölge dışında yürütülen yazılım ve/veya Ar-Ge faaliyetlerinin Bölgede yürütülen aynı yazılım ve/veya Ar-Ge projesi kapsamında olduğunun tespit edilmesi şartıyla, gerekçeli teklif yönetici şirket tarafından onaylanır.

3. Bölgede çalışan Ar-Ge personelinin, yürüttüğü yazılım ve/veya Ar-Ge projesi ile ilgili Bölge dışında geçirdiği süreye ilişkin yazılım ve/veya Ar-Ge çalışması yapılan kurum veya kuruluştan aldığı belge yönetici şirkete sunulur.

Bölgede çalışan personelin gelir vergisi istisnasına tabi tutulan ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, her bir çalışan için beş yıl süreyle Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır.

Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine herhangi bir karşılık beklemezsizin TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından hibe şeklinde sağlanan destekler ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır. Öte yandan geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan yardımlar borç mahiyetinde olduğundan ticari kazançta dahil edilmeyecektir.

Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde, bu zararlar istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilemeyecektir.

İstisna kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderlerin, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması gerekmektedir.



İstisna kapsamına giren ve girmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderler ile birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

Teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde sadece bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisnadır. Bu istisnadan yararlanılabilmesi için, yönetici şirketin onayı alınarak ilgili vergi dairesine başvuruda bulunulması gerekmektedir.

Öte yandan Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında Teknoloji Geliştirme Bölgeleri içerisinde gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak kamu kurum ve kuruluşları ile Kanun'la kurulan vakıflar veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projeleri için "10.8.2 5746 Sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge teşviki" bölümünde belirtilen destek ve teşviklerden bütün halinde yararlanılabilir. Bu durumda Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na göre sağlanan destek ve teşviklerden ayrıca yararlanılamaz.

Bölge içerisinde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, yazılım ve/veya Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla 4691 sayılı Kanun'da yer alan vergisel teşviklerden bütün halinde yararlanabilirler. Bu durumda aynı yazılım ve/veya Ar-Ge projesi için Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'da yer alan vergisel teşviklerden ayrıca yararlanamazlar. Bölgede faaliyette bulunan girişimcilerden bu Kanun'larda (KVK, GVK ve 5746 sayılı Kanun) yer alan vergisel teşviklerden yararlanmak isteyenler, bu durumu Maliye Bakanlığına ve Bölge yönetici şirketine eş zamanlı olarak ayrıca bildirirler.

Bakanlıkça istenilen formata uygun olarak hazırlanmış, üçer aylık dönemler halinde Bölge yönetici şirket ve Bölgede bulunan girişimcilerin faaliyetlerine ilişkin, kendi mali müşaviri veya yeminli mali müşavirince onaylı bilgiler Bakanlığa üç aylık dönemi takip eden altmış gün içerisinde gönderilir. Bu süre içerisinde gönderilmemesi halinde, Bölgede sağlanan muafiyetlerin devam edip etmeyeceğine yönelik inceleme yapılmasını sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığı, Bakanlık tarafından bilgilendirilir.

Yönetici şirket ve Bölgede faaliyet gösteren girişimciler ile Bölgede çalışan Ar-Ge ve destek personelinin yararlandıkları istisna ve muafiyetleri yönünden Maliye Bakanlığınca denetlenir. Bu denetim, yönetici şirketlerin sorumluluğunu kaldırmaz.

Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığını tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur.

10.8 Ar-Ge yardımları



Kurumların ve gerçek kişilerin gerçekleştirdiği Ar-Ge projelerine ilişkin olarak belirli şartlar dahilinde bağımsız kuruluşlar tarafından destek verilebilmesinin yanı sıra vergi kanunlarımızda yer alan bir takım düzenlemeler ile bu projeler itibarıyla belirli şartlar dahilinde vergisel teşviklerden yararlanılabilmesi imkanı da yaratılmıştır. Gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında Ar-Ge harcamaları için daha önce vergi erteleme müessesesi işletilmekte iken, bu kanunlarda yapılan değişiklikler sonrasında "Ar-Ge İndirimi" uygulamasına geçilmiştir. Bununla birlikte, 12.03.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.04.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5746 sayılı "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun" ile hem 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Ar-Ge indirimi ile ilgili değişiklikler yapılmış hem de belirli şartlar dahilinde vergisel teşviklerin kapsamı genişletilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu ile 5746 Sayılı Kanun kapsamındaki Ar-Ge indirimi uygulamalarının karşılaştırılmasına ilişkin hazırladığımız özet tablo Rehber'in "3.10.1 Ar-Ge indirimi" başlıklı bölümünde dikkatinize sunulmaktadır. Bu bölümde ise her iki Kanun'daki Ar-Ge indirimine ilişkin hükümler hakkında ayrıntılı açıklamaların ardından, Ar-Ge yardımları hakkındaki değerlendirmelerimize yer verilmektedir.

10.8.1 Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında Ar-Ge indirimi

10.8.1.1 Ar-Ge indirimi

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri sadece yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü (31.12.2023 tarihine kadar uygulanmak üzere) oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi" gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde ayrıca indirim konusu yapılmaktadır.

10.8.1.2 Ar-Ge indirimine konu edilebilecek faaliyetler

Araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyeti, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi de dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacıyla yapılan düzenli çalışmaları ifade etmektedir.

Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için; bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi, yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi, yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi, bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin/teknolojilerin araştırılması, yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri, yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi kapsamında gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir.

Pazar araştırması ya da satış promosyonu, kalite kontrol, sosyal bilimlerdeki araştırmalar, petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri, icat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı, biçimsel değişiklikler (yukarıda öngörülen amaçlara yönelik



olmayan şekil, renk, dekorasyon vb. gibi estetik ve görsel değişiklikler), bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analizler için kullanılan program, yazılım gibi üretilen prototiplerin rutin ayarlamaları), ilk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeye ilgili araştırma giderleri, proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar, numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri şeklindeki faaliyetler Ar-Ge faaliyetleri kapsamında değerlendirilmemektedir.

10.8.1.3 Ar-Ge indirimine konu edilebilecek harcamalar

Ar-Ge faaliyeti, esas itibarıyla denemelerin son bulunduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. Diğer bir ifade ile Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren Ar-Ge projesi bitmiş kabul edilmektedir. Ancak tamamlanan bir proje sonucunda elde edilen ürünün geliştirilmesi amacıyla yapılacak çalışmalar yeni bir Ar-Ge projesi olarak değerlendirilir.

Ar-Ge harcamaları; ilk madde ve malzeme giderleri, personel giderleri (Ar-Ge departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile Ar-Ge departmanına tahsis edilmemiş olup günün bir kısmında Ar-Ge departmanında çalışan personele ödenen ücretler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir), genel giderler (bu giderlerin, Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilebilmesi için, Ar-Ge departmanında fiilen kullanıldığının tespit ve tevsik edilmesi gerekmektedir, çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmeyecektir), dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, vergi, resim ve harçlar, amortisman ve tükenme payları (iktisadi kıymetin münhasıran Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılması ve bu kullanımın sürekli olması gerekmektedir) ile finansman giderlerinden oluşmaktadır.

10.8.1.4 Ar-Ge harcamalarının kayıtlarda izlenmesi

Kurumlar, hesap dönemi içerisinde gayrimaddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadırlar. Ancak, gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir.

Proje sonucu ortaya bir gayrimaddi hak çıkması halinde, aktifleştirilmesi gereken bu tutar, amortisman yoluyla itfa edilecektir.

Projeden, daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına imkan kalmaması durumunda, kurumun Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarların doğrudan gider yazılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

İster aktifleştirilsin ister doğrudan gider yazılsın ilgili dönemde yapılan Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanacak ve hesaplanan bu tutar vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacaktır.

10.8.1.5 Ar-Ge indiriminin uygulanması



Mükellefler Ar-Ge harcamalarının % 100'ü oranında hesaplayacakları Ar-Ge indirimini, beyanname üzerinden hesaplanan kurum kazancından indirebileceklerdir. Ar-Ge indiriminden Ar-Ge faaliyetine başladığı andan itibaren, hem yıllık beyanname hem de geçici vergi beyannamelerinde yararlanılabilir. Hesaplanan Ar-Ge indirim tutarı, mükellefler tarafından yıllık kurumlar vergisi beyanamesi ile geçici vergi beyanamesinin ilgili satırına yazılarak kazançtan indirilecektir. İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge indirim tutarının sonraki hesap dönemlerine devredecektir.

10.8.1.6 Aktifleştirilen kıymetlerin devri

Henüz tamamlanmamış bir Ar-Ge projesinin, başka bir kuruma satılması halinde aktifleştirilen tutarlar kazanç tutarının tespitinde maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Ar-Ge indirim uygulamasında, henüz tamamlanmamış bir Ar-Ge projesinin başka bir kuruma satılması durumunda, Ar-Ge projesini devralan kurumun bu projeye ilişkin olarak ilave yaptığı harcamalar Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek olup, devreden kurumda yapılan Ar-Ge harcamaları için devralan kurum tarafından indirimden yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

Tamamlanmış bir Ar-Ge projesinin başka bir kuruma satılması durumunda ise Ar-Ge projesini devralan kurumun Ar-Ge indiriminden yararlanması söz konusu değildir.

10.8.1.7 Ar-Ge projesi ile ilgili olarak istenecek belgeler

Ar-Ge indiriminin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyanamesinin verileceği tarihe kadar Ar-Ge faaliyetiyle ilgili olarak 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 1 numaralı ekinde yer alan formata uygun olarak hazırlanacak rapor, bir yazı ekinde iki nüsha olarak Gelir İdaresi Başkanlığına elden veya posta yoluyla gönderilecektir. Ancak, bu süre içinde başvurusu yapılmayan projeler ile ilgili olarak, çalışmalara başlanıp harcama yapılmakla birlikte projenin herhangi bir aşamasında başvuruda bulunulması ve uygun bulunması halinde, başvuru tarihinin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin başlangıcından itibaren yapılan Ar-Ge harcamaları Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek, Ar-Ge projesi bittikten sonra yapılan başvurular değerlendirmeye alınmayacaktır.

Maliye Bakanlığı, projenin bilimsel olarak incelenerek münhasıran yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla, TÜBİTAK ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlara gönderecektir. Ar-Ge projesine ilişkin incelemeyi yapacak olan kuruluş öngörülen formata göre düzenlenen değerlendirme raporunun bir örneğini Gelir İdaresi Başkanlığına ve başvuru sahibine gönderecektir.

Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu Kararlarına istinaden uygulanan Ar-Ge yardımına ilişkin mevzuat çerçevesinde TÜBİTAK tarafından daha önce incelemesi yapılmış olan projelerle ilgili olarak yeniden inceleme yapılmasına ihtiyaç bulunmamaktadır. Bu kapsamda TÜBİTAK tarafından incelenerek desteklenmesi uygun bulunmuş Ar-Ge projesi bulunan mükelleflerin bu projeler hakkında ayrıca bir inceleme yapılması için Gelir İdaresi Başkanlığına müracaat etmelerine gerek olmayıp, desteklenmesi uygun bulunmuş projelere ilişkin Ar-Ge değerlendirme raporları veya TÜBİTAK'tan alınan destek karar yazısının bir örneğinin YMM tasdik raporuna eklenmesi yeterli olacaktır.



10.8.2 5746 Sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge teşviki

5746 Sayılı "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun" 12.03.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.04.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile yapılan düzenlemeler 31.12.2023 tarihine kadar geçerli olup, uygulama ve denetime ilişkin usul ve esaslar TUBİTAK'ın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından birlikte çıkarılan 31.07.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği" ile belirlenmiştir.

10.8.2.1 Tanımlar

a. Ar-Ge merkezi

Dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyerleri dahil, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurtiçinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve en az elli tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimleri,

b. Ar-Ge projesi

Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynî ve/veya nakdî destek tutarları, sonuçta doğacak fikri mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan projeyi,

c. Rekabet öncesi işbirliği projeleri

Birden fazla kuruluşun; ölçek ekonomisinden yararlanmak suretiyle yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlayarak verimliliği artırmak ve mevcut duruma göre daha yüksek katma değer sağlamak üzere, rekabet öncesinde ortak parça veya sistem geliştirmek ya da platform kurabilmek amacıyla yürütecekleri, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak yapılan ve fizibiliteye dayanan işbirliği anlaşması kapsamında, bilimsel ve teknolojik niteliği olan projeleri,

d. Teknogirişim sermayesi

Örgün öğrenim veren üniversitelerin herhangi bir lisans programından bir yıl içinde mezun olabilecek durumdaki öğrenci, yüksek lisans veya doktora öğrencisi ya da lisans, yüksek lisans veya doktora derecelerinden birini ön başvuru tarihinden en çok beş yıl önce almış kişilerin, teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerini, desteği veren merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından desteklenmesi uygun bulunan bir iş planı çerçevesinde, katma değer ve nitelikli istihdam yaratma potansiyeli yüksek teşebbüslere dönüştürebilmelerini teşvik etmek için yapılan sermaye desteğini,

e. Ar-Ge personeli

Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı ve teknisyenleri;



Araştırmacı:Ar-Ge faaliyetleri ile yenilik tanımı kapsamındaki projelerde, yeni bilgi, ürün, süreç, yöntem ve sistemlerin tasarım veya oluşturulması ve ilgili projelerin yönetilmesi süreçlerinde yer alan en az lisans mezunu uzmanları,

Teknisyen:Mühendislik, fen ve sağlık bilimleri alanlarında yüksek öğrenim görmüş ya da meslek lisesi veya meslek yüksek okullarının teknik fen ve sağlık bölümlerinden mezun, teknik bilgi ve deneyim sahibi kişileri,

f. Destek personeli

Ar-Ge faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personeli,

g. Kamu personeli

10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun eki (I), (II), (III) ve (IV) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinde, il özel idareleri ve belediyeler ile bunlara bağlı kuruluşlarda, üyelerinin tamamı köylerden oluşan birlikler dışındaki mahalli idare birliklerinde, döner sermayeli kuruluşlarda, kanunla kurulan fonlarda, kefalet sandıklarında, kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile 5018 Sayılı Kanun kapsamı dışındaki özel bütçeli kamu idarelerinde çalışan memurlar ile diğer kamu görevlilerini ve diğer personeli (Bu kamu görevlilerinin ilgili mevzuat kapsamında sahip oldukları özlük haklarına sahip olmayanlardan geçici olarak ve proje süresiyle sınırlı olarak istihdam edilenler bu Kanun uygulamasında kamu personeli sayılmaz.),

h. TÜBİTAK,

Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumunu,
ifade etmektedir.

10.8.2.2 İndirim, istisna, destek ve teşvikler

10.8.2.2.1 Ar-Ge indirimi

Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının "Ar-Ge İndirimi" ne ilişkin hükümleri çerçevesinde ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Bu harcamalar, aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu



yapılmayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

10.8.2.2.2 Gelir vergisi stopajı teşviki

Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için % 90'ı, diğerleri için % 80'i gelir vergisinden müstesnadır.

06.08.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri Numaralı 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği ile gelir vergisi stopajı teşvikinin uygulama esasları belirlenmiştir. Buna göre; teşvik uygulamasında istisna, Ar-Ge ve destek personelinin Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında fazla mesai dahil çalıştığı süreye ilişkin ücret matrahına uygulanacaktır.

Ayrıca gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanacak mükellefler için;

- Ar-Ge merkezlerinde, Ar-Ge merkezi belgesinin düzenlendiği,
- Rekabet öncesi işbirliği projelerinde, proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği,
- Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge ve yenilik projesinin onaylandığı,
- Teknogirişim sermaye desteklerinde, kamu idaresi tarafından iş planının onaylandığı,
- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği,

tarihten itibaren gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılabileceği de ilgili Tebliğ'de ifade edilmiştir.

Öte yandan, 5746 Sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanılmış olan Ar-Ge ve yenilik projelerinde;

- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerine ilişkin destek karar yazısı veya proje sözleşmesinin 01.04.2008 tarihinden önce yürürlüğe girmesi halinde 01.04.2008,



- Ar-Ge merkezlerinde yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, Ar-Ge merkezi belgesinin düzenlendiği tarih itibarıyla gelir vergisi stopajı teşviki hükümlerinden yararlanılacaktır.

Bununla birlikte, 5838 sayılı Kanun'un 8. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 75. madde kapsamında 31.12.2023 tarihine kadar uygulanacak olan gelir vergisi stopajı teşviki ile ilgili açıklamalara 24.03.2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2 seri numaralı "5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği"nde yer verilmiştir.

Buna göre, 01.03.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak ve 31.12.2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, Ar-Ge ve destek personelinin bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin; doktoralı olanlar için % 90'ı, diğerleri için % 80'i verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'na ilave edilen geçici madde hükmü sebebiyle söz konusu maddede belirtilen süreler dahilinde 5746 Sayılı Kanun kapsamında yukarıda detaylarına yer verilen gelir vergisi stopajı teşvikine ilişkin düzenlemelerden bu maddeye aykırı olanların uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

10.8.2.2.3 Sigorta primi desteği

Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile Teknoloji Geliştirme Bölgeleri'nde çalışan personelin gelir vergisi istisnasına tabi tutulan ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, her bir çalışan için beş yıl süreyle Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır.

Diğer taraftan, gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının % 10'unu geçemez.

Sigorta primi desteğinin uygulama usul ve esasları 25.09.2008 tarih ve 2008-85 sayılı ile 06.02.2009 tarih ve 2009-21 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Genelgesi ile belirlenmiştir.

10.8.2.2.4 Damga vergisi istisnası

Bu Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlardan 5746 Sayılı Kanuna İlişkin Uygulama Yönetmeliği'nde yer verilen şartlar dahilinde damga vergisi alınmaz.



Bu çerçevede, Kanun ve Yönetmelik kapsamındaki Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde istihdam edilen personele münhasıran bu görevleri ile ilgili olarak yapılan ücret ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtlara da istisna uygulanması mümkün bulunmaktadır.

10.8.2.2.5 Teknogirişim sermayesi desteği

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından teknogirişim sermaye desteği alabilecek durumda bulunanlara bir defaya mahsus olmak üzere teminat alınmaksızın 100.000 Türk Lirasına kadar teknogirişim sermayesi desteği hibe olarak verilir. Ar-Ge projelerinin desteklenmesi amacıyla ödeneği bulunan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tümü tarafından yapılan ödemelerin toplamı, her takvim yılı için 50.000.000 Türk Lirasını geçemez.

Rekabet öncesi işbirliği projelerinde işbirliğini oluşturan kuruluşların bu işbirliğine yaptıkları katkılar, işbirliği protokolünde belirlenen kuruluşlardan biri adına açılacak özel bir hesapta izlenir. Özel hesaba aktarılan bu tutarlar, harcamanın yapıldığı dönemde katkı sağlayan kuruluşların Ar-Ge harcaması olarak kabul edilir ve proje dışında başka bir amaç için kullanılamaz. Proje hesabında toplanan tutarlar, proje özel hesabı açan kuruluşun kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmaz.

Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fon, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamalarında vergiye tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmaz. Bu fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilâve dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır.

10.8.2.2.6 5746 Sayılı Kanun kapsamındaki teşviklerin diğer kanunlarla sağlanan teşviklere etkisi

Bu Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananlar; Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının "Ar-Ge İndirimi"ne ilişkin hükümleri ile 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un aynı mahiyetteki hükümlerinden ayrıca yararlanamazlar.

10.8.2.3 Ar-Ge projelerine TÜBİTAK tarafından sağlanan destekler

10.8.2.3.1 TÜBİTAK Teknoloji ve Yenilik Destek Programları Başkanlığı (TEYDEB)

Endüstriyel araştırma ve teknoloji geliştirmek; yenilikleri desteklemek; özendirmek; izlemek ve üniversite-sanayi ilişkilerini geliştirmek TÜBİTAK'ın temel işlevleri arasındadır. Bu işlevleri gerçekleştirmek için oluşturulan programlar ve planlanan faaliyetler TÜBİTAK Teknoloji ve Yenilik Destek Programları Başkanlığı (TEYDEB) tarafından yürütülmektedir.



Ulusal Destek Programları

- a- 1008 - Patent Başvurusu Teşvik ve Destekleme Programı
- b- 1512 - Bireysel Girişimcilik Aşamalı Destek Programı
- c- 1301 - Bilimsel ve Tekn. İşbirliği Ağları ve Platf. Kurma Girişimi Proj. (İŞBAP)
- d- 1501 - TÜBİTAK Sanayi Ar-Ge Projeleri Destekleme Programı
- e- 1503 - Proje Pazarı Destekleme Programı
- f- 1507 - TÜBİTAK KOBİ Ar-Ge Başlangıç Destek Programı
- g- 1511 - TÜBİTAK Öncelikli Alanlar Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik P.D.P.
- h- 1505 - Üniversite-Sanayi İşbirliği Destek Programı
- i- 1007 - Kamu Kurumları Araştırma ve Geliştirme Projelerini D.P.
- j- 1513 - Teknoloji Transfer Ofisleri Destekleme Programı
- k- 1601 - Yenilik Girişimcilik Alanlarında Kapasite Artırılmasına Yönelik D.P.
- l- 1514 - Girişim Sermayesi Destekleme Programı (GİSDEP)

Uluslararası Ortaklı Destek Programları

- a- AB 7. Çerçeve Programı
- b- 1509 - Uluslararası Sanayi Ar-Ge Projeleri Destekleme Programı

TÜBİTAK'ın sanayiye yönelik olarak vermiş olduğu Ar-Ge destekleri, 13 Temmuz 2005 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren "Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu Sanayi Araştırma-Geliştirme Projeleri Destekleme Programına İlişkin Yönetmelik" ile düzenlenmiştir. 16 Ocak 2007'de bu yönetmelik "TÜBİTAK Teknoloji ve Yenilik Destek Programlarına İlişkin Yönetmelik" olarak değiştirilmiştir. Söz konusu Yönetmelik'e uygun olarak yürütülen programın amacı, sanayi kuruluşlarının Ar-Ge projelerine % 60'a varan oranlarda hibe şeklinde destek sağlamaktır.

Sanayi Ar-Ge Projeleri Destekleme programına proje başvuruları sadece elektronik ortamda <http://eteydeb.tubitak.gov.tr> adresindeki çevrimiçi (online) uygulama (Proje Değerlendirme ve İzleme Sistemi -PRODİS) üzerinden yapılabilmektedir. Desteklenen projelere ait destek ve izleme sürecinde tamamlanması gereken formlara aşağıda yer verilmektedir.

- a. Desteklenmesine karar verilen projeler için Ar-Ge Yardımı İstek Formu (AGY300)



b. Yeminli Mali Müşavirlik Proje Harcamaları Değerlendirme ve Tasdik Raporu (AGY500)

c. Dönemsel faaliyet ve harcamaların değerlendirilmesi için Dönemsel İzleme Raporu (AGY400)

10.9 KOBİ yardımları

19 Ekim 2005 tarihli ve 2005/9617 sayılı "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik" 18 Kasım 2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmişti. 4 Kasım 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/3834 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Yönetmelik ile belirtilen Yönetmelik'teki KOBİ tanımı değiştirilmiştir.

Kısaca KOBİ olarak ifade edilen küçük ve orta büyüklükte işletmeler Yönetmelik'te;

- 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden,
- Yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri 40 milyon TL'yi aşmayan,
- Mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan,

ekonomik birimler veya girişimler olarak tanımlanmıştır.

Söz konusu işletmelere, Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) tarafından sağlanan destek ve destek programlarına ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

10.9.1 Kredi faiz desteği

KOSGEB tarafından; küçük ve orta ölçekli işletmelere uygun koşullarda finansal destek temin edilerek, üretim, kalite ve standartlarını artırmaları, finansman sorunlarının çözümü, istihdam yaratmaları ve uluslararası düzeyde rekabet etmelerinin sağlanması amacıyla sağlanan desteklerdir. KOSGEB'in 2003 yılından itibaren sağladığı finansal destekler, Bakanlar Kurulu Kararı gereğince 2008 yılına kadar üç kamu bankası aracılığıyla sağlanmış, 2008 yılı Mayıs ayında ise yeniden düzenlenen Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında, halen Türkiye'de faaliyette bulunan kamu bankaları, özel bankalar, katılım bankaları ile yapılan Protokollerle KOBİ'lere kullanılacak kredilerin faiz/kâr payı, komisyon vb. giderlerinin program türüne göre kısmen ya da tamamen karşılanması şeklinde sürdürülmektedir.

Uygulama aşamaları:

1. Kredi faiz desteğinin üst limiti her bir KOBİ için 300.000 TL'dir. Bu destek, ana para riski bankaya ait olmak kaydıyla, yatırım, işletme sermayesi ve ihracata yönelik Türk Lirası veya döviz cinsinden nakdi ya da gayri nakdi kredilerin, faiz/kâr payı, komisyon vb. tutarlarının kısmen veya tamamının KOSGEB tarafından diğer masrafların (vergi yükümlülükleri, dosya masrafları vb.) işletme tarafından karşılanması suretiyle yürütülür.



2. Kredi faiz desteğinin vadesi azami 48 aydır.
3. Banka şubesi, uygun bulunduğu kredi taleplerini sistem üzerinden KOSGEB ÖN ONAYI alınmak üzere, işletmenin bağlı bulunduğu KOSGEB hizmet merkezine elektronik ortamda gönderir.
4. KOSGEB Hizmet Merkezince KOSGEB ÖN ONAYI verilen işletmelerin kredi başvuruları banka tarafından; genel bankacılık mevzuatı, bankacılık teamülleri, banka mevzuatı ve kredi politikaları doğrultusunda değerlendirilir.
5. Kredi faiz desteği programından, KOSGEB Veri Tabanı'na kaydı onaylanmış ve KOSGEB desteklerinden yasaklı olmayan işletmeler yararlanabilir.
6. İşletmelerin kredi faiz desteğinden yararlanabilmeleri için gecikmiş vergi ve SGK Prim borcu bulunmamalıdır.

10.9.2 KOBİ proje destek programı

İşletmelere özgü sorunların işletmeler tarafından projelendirildiği ve projelendirilen maliyetlerin desteklenebildiği bir programa ihtiyaç duyulması, KOBİ'lerde proje kültürü ve bilincinin oluşturulması, işletmelerin proje yapabilme kapasitelerinin geliştirilmesi ve esnek destekleme sistemine ihtiyaç duyulması amacı ile işletmelerin; üretim, yönetim-organizasyon, pazarlama, dış ticaret, insan kaynakları, mali işler ve finans, bilgi yönetimi ve bunlarla ilişkili alanlarda sunacakları projeler desteklenir.

Program ve proje limitleri

Program süresi	3 yıl
Proje süresi	6-24 ay (+12ay)
Destek üst limiti	150.000 TL
Destek oranı	1. ve 2. bölge için % 50
	3, 4, 5 ve 6. bölgeler için % 60

Not: Rehber'in 10.1.1 bölümünde bölgelerin detaylarına yer verilmiştir.

10.9.3 Tematik proje destek programı

KOBİ'lerin kendi işletmelerini geliştirmeleri ve Meslek Kuruluşları tarafından küçük ve orta ölçekli işletmelerin geliştirilmesi amacıyla daha fazla proje hazırlamalarının teşvik edilmesi, makro strateji dokümanlarında işaret edilen öncelikler dikkate alınarak belirlenen tematik alanlarda bölgesel ve sektörel ihtiyaçların karşılanması ve KOBİ'lerin uluslararası mevzuat ve önceliklere uyumunun sağlanması amacıyla KOBİ'lere sağlanan bir destek programıdır.

10.9.3.1 Çağrı esaslı tematik program



Yararlanacaklar	KOBİ'ler ve meslek kuruluşları
Program süresi	Proje teklif çağrısında belirlenir
Proje süresi	Proje teklif çağrısında belirlenir
Destek üst limiti	Proje teklif çağrısında belirlenir
Destek oranı	Proje teklif çağrısında belirlenir
Destek ödemesi	Proje teklif çağrısında belirlenir

Çağrı Esaslı Tematik Programı dahilinde desteklenecek proje giderleri aşağıdaki gibidir:

- Personel ücretleri ve seyahat giderleri,
- Makine-ekipman, yazılım ve donanım alımı veya kiralanması giderleri (azami % 25),
- Sarf malzemesi giderleri,
- Hizmet alım giderleri,
- Genel idari giderler (azami %10).

10.9.3.2 Meslek kuruluşu proje destek programı

Yararlanacaklar	Meslek kuruluşları
Program süresi	36 ay
Proje süresi	24 ay (+12 ay)
Destek üst limiti	150.000 TL
Destek oranı	1. ve 2. bölge için % 50 3, 4, 5 ve 6. bölgeler için % 60
Destek ödemesi	Geri ödemesiz

Meslek Kuruluşu Proje Destek Programı dahilinde, Kurul tarafından uygun bulunan ve bina inşaat yapımı, tadilatı, gayrimenkul alımı, makine-teçhizat, tefrişat, taşıt aracı, vergi, resim ve harçlar, sosyal güvenlik primleri, haberleşme giderleri, finansman giderleri, proje ile ilgili olmayan personel giderleri, enerji, su, kira giderleri, proje ortaklarından alınan danışmanlık ve hizmet alımı giderleri ve proje ile ilişkilendirilmemiş maliyetler dışında kalan giderler destek kapsamındadır.

Not: Rehber'in 10.1.1 bölümünde bölgelerin detaylarına yer verilmiştir.

10.9.4 İşbirliği güçbirliği destek programı

KOBİ'lerin işbirliği-güçbirliği anlayışında bir araya gelerek "Ortak Sorunlara Ortak Çözümler" üretilmesi, tedarik, pazarlama, düşük kapasite kullanımı, rekabet gücü zayıflığı, finansman başta olmak üzere tek başlarına çözümünde zorlandıkları birçok soruna çözüm bulunması, KOBİ'lerin bir araya gelerek kapasite ve rekabet gücü yüksek işletmelere dönüşmesi, ölçek ekonomisinden yararlanılarak kaynak tasarrufu sağlanması ve KOBİ'ler arasında ortaklık ve işbirliği kültürünün geliştirilmesi gibi amaçlar çerçevesinde en az 5 işletmenin bir araya gelmesi şartı ile proje ortağı işletmelerin mevcudiyetlerini koruyarak



kurulacak olan işletici kuruluşa ortak olmaları, proje ortağı işletmelerin bir kısmının ya da tamamının kendilerini feshederek kurulacak işletici kuruluşa ortak olmaları ya da proje ortağı işletmelerin bir kısmının kendilerini feshederek ortaklardan birinin bünyesinde birleşmesi durumlarında belirli proje konuları dahilinde sağlanan bir destek modelidir. Desteklenecek proje konuları aşağıdaki gibidir:

- Hammadde, ara mamul, mamul, lojistik ve diğer hizmetleri daha hızlı ve ucuz temin edebilmeleri amacıyla ortak tedarik,
- Müşteri istekleri ve pazarın talebi doğrultusunda ürün ve hizmet geliştirmeleri, ürettikleri ürün ve hizmetleri yeni pazarlara sunmaları amacıyla ortak tasarım,
- Ürün ve hizmet kalitelerini yükseltmek ulusal ve uluslararası pazar paylarını artırmak, marka imajı oluşturmak, uluslararası pazarın ihtiyaçlarına cevap vermeleri amacıyla ortak pazarlama,
- Ürün ve hizmet standartlarını geliştirmeleri amacıyla ortak laboratuvar,
- Üretim ve hizmet kapasitelerini, çeşitlerini, verimliliğini ve kalitelerini artırmak amacıyla ortak imalat ve hizmet sunumu,

konularında KOBİ'lerin sunacakları projeler desteklenir.

Program ve proje limitleri

Proje süresi	6-24 ay (+12ay)
Destek üst limiti	750.000 TL
	250.000 TL (Geri ödemesiz), 500.000 TL (Geri ödemeli)
Destek oranı	1. ve 2. bölge için % 50
	3, 4, 5 ve 6. bölgeler için % 60

Not: Rehber'in 10.1.1 bölümünde bölgelerin detaylarına yer verilmiştir.

10.9.5 Ar-Ge, inovasyon ve endüstriyel uygulama destek programı

Ar-Ge ve inovasyon proje sonuçlarının ticarileştirilmesi ve endüstriyel uygulamasına yönelik destek mekanizmalarına ihtiyaç duyulması nedeni ile bilim ve teknolojiye dayalı yeni fikir ve buluşlara sahip KOBİ ve girişimcilerin geliştirilmesi, teknolojik fikirlere sahip teknoloji girişimcilerin desteklenmesi, KOBİ'lerde Ar-Ge bilincinin yaygınlaştırılması ve Ar-Ge kapasitesinin artırılması, mevcut Ar-Ge desteklerinin geliştirilmesi ve inovatif faaliyetlerin desteklenmesi gibi amaçlar çerçevesinde sağlanan destektir.

Proje süresi

- Ar-Ge ve İnovasyon Programı için en az 12 (on iki), en çok 24 (yirmi dört) ay,
- Endüstriyel Uygulama Programı için en çok 18 (on sekiz) ay,
- Her iki program için de Kurul kararı ile 12 (on iki) aya kadar ek süre verilebilir.



Program destek üst limit ve oranları

Ar-Ge, inovasyon ve endüstriyel uygulama destek program	Destek üst limiti (TL)	Destek oranı (%)	
Ar-Ge ve inovasyon program			
İşlik desteği	İşliklerden bedel alınmaz		
Kira desteği	12.000	75	
Makine-teçhizat, donanım, hammadde, yazılım ve hizmet alımı giderleri desteği	100.000	75	
Makine-teçhizat, donanım, hammadde, yazılım ve hizmet alımı giderleri desteği (Geri ödemeli)	200.000	75	
Personel gideri desteği	100.000	75	
Başlangıç Sermayesi Desteği	20.000	100	
Proje geliştirme desteği	Proje danışmanlık desteği	25.000	75
	Eğitim desteği	5.000	75
	Sınai ve fikri mülkiyet hakları desteği	25.000	75
	Proje tanıtım desteği	5.000	75
	Yurtdışı kongre/konferans/ fuar ziyareti/teknolojik işbirliği ziyareti desteği	15.000	75
	Test, analiz, belgelendirme desteği	25.000	75
Endüstriyel uygulama program			
Kira desteği	18.000	75	
Personel gideri desteği	100.000	75	
Makine-teçhizat, donanım, sarf malzemesi, yazılım ve tasarım giderleri desteği	150.000	75	
Makine-teçhizat, donanım, sarf malzemesi, yazılım ve tasarım giderleri desteği (geri ödemeli)	200.000	75	

10.9.6 Genel destek programı

Proje hazırlama kapasitesi düşük KOBİ'ler ile KOSGEB hedef kitlesine yeni dahil olmuş sektörlerdeki KOBİ'lerin de mevcut KOSGEB desteklerinden faydalanması, KOBİ'lerin kaliteli ve verimli mal/hizmet üretmelerinin sağlanması, mevcut KOSGEB desteklerinin revize edilerek daha fazla KOBİ'nin bu desteklerden yaygın şekilde faydalanması, KOBİ'lerin rekabet güçlerini ve düzeylerini yükseltmek amacıyla genel işletme geliştirme faaliyetlerinin teşvik edilmesi ve KOBİ'lerin yurt içi ve yurt dışı pazar paylarını artırmak için tanıtım ve pazarlama faaliyetlerinin geliştirilmesi gibi amaçlar çerçevesinde sağlanan destektir.

Program destek üst limit ve oranları

Genel destek programı destekleri	Destek üst limiti	Destek oranı
----------------------------------	-------------------	--------------



		(TL)	1. ve 2. bölgeler	3, 4, 5 ve 6. bölgeler
1	Yurt içi fuar desteği	30.000	% 50	% 60
2	Yurt dışı iş gezisi desteği	10.000		
3	Tanıtım desteği	10.000		
4	Eşleştirme desteği	15.000		
5	Bağımsız denetim desteği	10.000		
6	Nitelikli eleman istihdam desteği	20.000		
7	Danışmanlık desteği	15.000		
8	Eğitim desteği	10.000		
9	Enerji verimliliği desteği	30.000		
10	Tasarım desteği	15.000		
11	Sınai mülkiyet hakları desteği	20.000		
12	Belgelendirme desteği	10.000		
13	Test, analiz ve kalibrasyon desteği	20.000		

10.9.7 Girişimcilik destek programı

Girişimciliğin desteklenmesi ve yaygınlaştırılması, başarılı işletmelerin kurulması amacı ile düzenlenen bu destek programı, Uygulamalı Girişimcilik Eğitimi, Yeni Girişimci Desteği, İş Geliştirme Merkezi (İŞGEM) Desteği ve İş Planı Ödülü olmak üzere dört alt programdan oluşmaktadır.

10.9.7.1 Uygulamalı girişimcilik eğitimi

- KOSGEB birimleri tarafından düzenlenen,
- Ulusal veya uluslararası projeler kapsamında, KOSGEB tarafından yürütülen,
- KOSGEB ile işbirliği içerisinde çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından düzenlenen eğitimler,
- Üniversiteler tarafından örgün eğitim kapsamında verilen girişimcilik dersleridir.
- 24 saati atölye çalışmalarından oluşan toplam 70 saatlik eğitimlerdir.
- Genel katılıma açıktır.
- Eğitimlere katılanlardan ücret alınmaz.

10.9.7.2 Yeni girişimci desteği

- Uygulamalı Girişimcilik Eğitimi'ni,
- KOSGEB Genç Girişimci Geliştirme Programı'nı,
- Küçük Ölçekli İşletme Kurma Danışmanlığı Desteği (KÖİDD) Programı'nı tamamlayarak eğitime veya programa katıldığını belgeleyen ve işletmesini kuran,
- İŞGEM'de yer alan işletmeler

bu destekten yararlanabilir.



Program destek üst limit ve oranları

Destek unsuru	Üst limit (TL)	Destek oranı (1. ve 2. bölgeler)	Destek oranı (3, 4, 5 ve 6. bölgeler)
İşletme kuruluş desteği (geri ödemesiz)	3.000	% 60 (Kadın veya engelli girişimci: % 70)	% 70 (Kadın veya engelli girişimci: % 80)
Kuruluş dönemi makine, teçhizat, ofis donanım ve yazılım desteği (geri ödemesiz)	15.000		
İşletme giderleri desteği (geri ödemesiz)	12.000		
Sabit yatırım desteği (geri ödemeli)	70.000		

Not: Rehber'in 10.1.1 bölümünde bölgelerin detaylarına yer verilmiştir.

10.9.7.3 İş geliştirme merkezi desteği

- İş geliştirme merkezlerine, işletme geliştirme koçluğu, destek ağlarına ulaşım ve finans kaynaklarına erişim imkanı, uygun koşullarda iş yeri mekânı, ortak ofis ekipmanı, ofis hizmetleri gibi hizmetler sunulurken bu işletmelerin kuruluş ve işletme giderlerine destek sağlanmaktadır.
- İş geliştirme merkezi desteği başvurusu; belediyeler, üniversiteler, özel idareler, kalkınma birlikleri, meslek kuruluşları ve kâr amacı güzetmeyen kooperatifler tarafından yapılabilir.

Program destek üst limit ve oranları

Program kapsamında sağlanan destek unsurlarının üst limit ve oranları aşağıda tablo halinde verilmiştir:

Destek unsuru	Üst limit (TL)	Destek oranı (1. ve 2. bölgeler)	Destek oranı (3, 4, 5 ve 6. bölgeler)
İŞGEM kuruluş desteği (18 ay) (Geri ödemesiz)	750.000	% 60	% 70
Bina tadilatı	600.000		
Mobilya donanım	125.000		
İŞGEM yönetim	25.000		
İŞGEM işletme desteği (36 ay)	100.000	% 60	% 70



(Geri ödemesiz)			
Personel	30.000		
Eğitim, danışmanlık	50.000		
Küçük tadilat (Geri ödemesiz)	20.000		

Not: Rehber'in 10.1.1 bölümünde bölgelerin detaylarına yer verilmiştir.

10.9.7.4 İş planı ödülü

- Üniversiteler tarafından örgün eğitim kapsamında verilen "Girişimcilik" dersini alan öğrenciler arasında İş Planı Ödülü Yarışması düzenlenir. İş Planı Ödülünden yararlanmak isteyen üniversite KOSGEB'e başvurur.
- İş planları ilk üç dereceye girmiş olan öğrencilerden, en fazla 24 ay içinde işini kurmuş olmaları kaydı ile;
 - Birinciye 15.000 TL,
 - İkinciye 10.000 TL,
 - Üçüncüye 5.000 TL

ödül verilir.

10.9.8 Gelişen işletmeler piyasası KOBİ destek programı

Gelişme ve büyüme potansiyeline sahip küçük ve orta ölçekli işletmelerin, Borsa İstanbul (BİST) Gelişen İşletmeler Piyasası'nda işlem görmesinin ve sermaye piyasalarından fon temin edilmesine imkan sağlanması amacıyla sağlanan destektir.

Program kapsamında aşağıda belirtilen maliyetler KOSGEB tarafından geri ödemesiz destek olarak karşılanacaktır:

- Piyasa danışmanı danışmanlık hizmet bedeli,
- Bağımsız denetim hizmeti bedeli,
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) kurul kaydına alma ücreti,
- BİST Gelişen İşletmeler Piyasası Listesine kabul ücreti,
- Merkezi Kayıt Kuruluşu (MKK) masrafı,
- Aracı kuruluşu ödenecek aracılık komisyonu.

Program destek unsurları, oranları ve üst limitleri

Program kapsamında sağlanan desteğin toplam üst limiti 100.000 (yüz bin) TL olup, destek unsurlarının üst limit ve oranları aşağıda tablo halinde verilmiştir:

Destek unsurları	Destek ödemesi üst limiti	Oranı
Piyasa danışmanı danışmanlık hizmet bedeli (azami 2 yıl)	60.000 TL	% 75



Bağımsız denetim hizmeti bedeli	20.000 TL	% 75
SPK kurul kaydına alma ücreti	10.000 TL	% 100
BİST Gelişen İşletmeler Piyasası Listesine kabul ücreti	10.000 TL	% 100
Merkezi Kayıt Kuruluşu masrafı	10.000 TL	% 100
Aracı kuruluşa ödenecek aracılık komisyonu	10.000 TL	% 75

10.10 Serbest bölgeler

Serbest bölgeler, Türkiye gümrük bölgesinin parçaları olmakla beraber, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye gümrük bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.

10.10.1 Gelir ve kurumlar vergisi istisnası

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi uyarınca, 06.02.2004 tarihinden önce serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış olan mükelleflerin, bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

5810 sayılı "Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 7. maddesi ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun vergi teşviklerini düzenleyen geçici 3. maddesinin 2. fıkrasında 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değişiklikler yapılmıştır. Buna göre Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Bu istisnanın Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. ve 30. maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi bulunmamaktadır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, yeni düzenlemede, serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarına uygulanacak istisna ile ilgili olarak, faaliyete başlama veya ruhsat tarihine ilişkin herhangi sınırlama bulunmamaktadır. Bu mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirilecektir.

Mükellefler serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hâsıllardan bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazancı, gelir veya kurumlar



vergisinden istisna tutulmuşlardır. Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamına giren faaliyetlerin (imalat) zararlar sonuçlanması halinde, bu zararların diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi ise mümkün değildir.

10.10.2 Ücret stopajı istisnası

5810 sayılı "Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 7. maddesi ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun vergi teşviklerini düzenleyen geçici 3. maddesinin 2. fıkrasında değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklik ile 01.01.2009 tarihinden geçerli olmak üzere Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlere gelir vergisi istisnası getirilmiştir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir.

10.10.3 Diğer vergiler

25.11.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5810 Sayılı Kanun'la Serbest Bölgeler Kanunu'nun vergi teşviklerini düzenleyen geçici 3. maddesinin 2. fıkrasında yapılan değişiklik uyarınca, 01.01.2009 tarihinden geçerli olmak üzere Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır. Buna göre işletmelerin üretim faaliyetinde bulunup bulunmadığına veya 06.02.2004 tarihi itibarı ile faaliyet ruhsatı alıp almadığına bakılmaksızın, bölgede faaliyet gösteren tüm mükellefler damga vergisi ve harç istisnasından yararlanabileceklerdir.

10.10.4 KDV istisnası

KDV Kanunu'nun 16/1-c maddesi uyarınca serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların teslimi KDV'den istisnadır. Ayrıca serbest bölgelerde verilen hizmetler aynı Kanun'un 17. maddesinin 4. fıkrasının 5228 Sayılı Kanun'la değiştirilen (1) bendi uyarınca; serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ise Kanun'un ihracat istisnası ile ilgili 11. maddesinin 1/a fıkrası uyarınca katma değer vergisinden istisnadır.

10.11 Kültür yatırımları desteği

Bireyin ve toplumun kültürel gereksinimlerinin karşılanması; kültür varlıkları ile somut olmayan kültürel mirasın korunması ve sürdürülebilir kültürün birer ögesi haline getirilmesi; kültürel iletişim ve etkileşim ortamının etkinleştirilmesi; sanatsal ve kültürel değerlerin üretilmesi, toplumun bu değerlere ulaşım olanaklarının yaratılması ve geliştirilmesi; ülkemizin kültür varlıklarının yaşatılması ve ülke ekonomisine katkı yaratan bir unsur olarak değerlendirilmesi, kullanılması ile kültür merkezlerinin yapımı ve işletilmesine yönelik kültür yatırımı ve kültür girişimlerinin teşvik edilmesini sağlamak amacıyla 5225 Sayılı Kanun düzenlenmiş ve belge alınması kaydıyla çeşitli destekler sağlanmıştır.



28.09.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "İşverenlere Verilen Devlet Yardımı, Teşvik ve Desteklerde Soysal Güvenlik Kurumundan Alınacak Borcu Yoktur Belgesinin Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslara Dair Tebliğ" kapsamında 5225 Sayılı Kanun kapsamında sağlanan teşviklerden sigorta primi işveren paylarında indirim, su bedeli indirimi ve enerji desteği gibi destek ve teşviklerin 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 90. maddesinin 6. fıkrası kapsamında sağlanan Devlet yardımı, teşvik ve destekler olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Söz konusu teşviklerden yararlanabilmenin ön koşulu ise işverenlerin Türkiye genelinde yazının verildiği tarih itibarıyla muaccel olan sosyal sigorta ve genel sağlık sigorta primi, sosyal güvenlik destek primi, işsizlik sigortası primi, idari para cezası ile bunlara bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı borçları bulunmadığına ya da bulunması durumunda söz konusu borçların tecil ve taksitlendirildiği ya da yapılandırıldığına Sosyal Güvenlik İl/Merkez Müdürlüklerinden alınacak yazı ile teyit edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca işverenlere 01.10.2008 tarihinden önce verilen Devlet yardımı, teşvik ve desteklerin bu tebliğ kapsamında değerlendirilemeyeceği ifade edilmiştir.

10.11.1 Taşınmaz mal tahsisi

Kültür ve Turizm Bakanlığı, kültür yatırımı ve girişimleri için taşınmaz mal tahsis etmeye yetkilidir. Hazineye ait olup Bakanlığa tahsisli taşınmaz mallar, Bakanlıkça bu Kanun kapsamında tahsis edilebilmektedir.

Tahsis edilen, ancak tahsisi iptal edilen veya tahsis süresi sona eren taşınmaz mallar üzerinde bulunan yapı, tesis ve müstemilat bedelsiz olarak Hazineye intikal etmektedir. İlgililer, bunlar için herhangi bir hak veya bedel talep edemezler.

10.11.2 Gelir vergisi stopajı indirimi

Belge almış kurumlar vergisi mükellefi yatırımcı veya girişimcilerin, ilgili idareye verecekleri aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri, sadece belgeli yatırım veya girişimde çalıştıracakları işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, yatırım aşamasında üç yılı aşmamak kaydıyla % 50'si, işletme aşamasında ise yedi yılı aşmamak kaydıyla % 25'i, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkiden edilmektedir.

10.11.3 Sigorta primi desteği

Belge sahibi kurumlar vergisi mükellefi yatırımcı veya girişimcilerin, ilgili idareye verecekleri aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri, sadece belgeli yatırım veya girişimde çalıştıracakları işçilerin, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 79, 80 ve 81. maddeleri uyarınca prime esas kazançları üzerinden hesaplanan sigorta primlerinin işveren hissesinin, yatırım aşamasında üç yılı aşmamak şartıyla % 50'si, işletme aşamasında ise yedi yılı aşmamak şartıyla % 25'i Hazinece karşılanmaktadır.

10.11.4 Su bedeli indirimi ve enerji desteği



Kültür yatırımı ve girişimleri; su ücretlerini yatırım veya girişimin bulunduğu yörede uygulanan tarifelerden en düşüğü üzerinden ödeyebilmektedirler. Bu yatırım veya girişimin elektrik enerjisi ve doğal gaz giderlerinin % 20'si beş yıl süreyle Hazinece karşılanmaktadır.

10.11.5 Yabancı uzman personel ve sanatçı çalıştırabilme

Belgeli kültür yatırım veya girişimlerinde, Kültür ve Turizm Bakanlığı ve İçişleri Bakanlığının görüşü alınarak Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca verilen izinle yabancı uzman personel ve sanatçı çalıştırılabilmektedir.

Ancak bu şekilde çalıştırılan yabancı personelin sayısı toplam personelin % 10'unu aşamayacaktır. İlgili personel, en erken işletmenin faaliyete geçmesinin üç ay öncesinden itibaren çalışmaya başlayabilmektedir.

10.11.6 Hafta sonu ve resmi tatillerde faaliyette bulunabilme

Belgeli kültür girişimleri ile belge kapsamındaki diğer birimler belgede belirlenen çalışma süresi içinde hafta sonu ve resmi tatillerde de faaliyetlerine devam edebilmektedirler.

10.12 Diğer teşvikler

10.12.1 Eğitim kurumlarına ilişkin destek

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince, okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar, belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi itibarıyla gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır. İstisna okul ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlamaktadır.

İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına uygulanacaktır.

Özel eğitim ve öğretim kurumları ile rehabilitasyon merkezlerinin istisnadan yararlanabilmesi için 01.01.2006 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. 01.01.2004-31.12.2005 tarihleri arasında faaliyete geçenler için ise yürürlükten kalkan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Eğitim öğretim işletmeleri ile rehabilitasyon merkezleri kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen okul ve merkezlere ilave olarak yeni okul veya merkez açmaları durumunda, yeni açılan okul veya merkezden elde edilen kazanç, istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Diğer bir ifade ile istisna uygulaması okul veya merkez bazında yapılacaktır.

İlgili yasal mevzuat çerçevesinde yeni bir okul açılışı olarak tanımlanmayan, mevcut okul kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınması hallerinde ise istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır. Diğer taraftan, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon



merkezlerinde yer alan büfe, kantin, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden, gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması da söz konusu değildir.

Eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kuruma devretmeleri halinde istisna, devralan kurum tarafından devreden kurumun faydalanmadığı dönemler itibarıyla uygulanabilecektir.

10.12.2 İhracatın finansmanı ve Türk Eximbank kredileri

Türk Eximbank, ihracatçıları, ihracata yönelik üretim yapan imalatçıları ve yurt dışında faaliyet gösteren girişimcileri kısa, orta-uzun vadeli nakdi ve gayrinakdi kredi programları ile desteklemektedir. Ayrıca, vadeli satış işlemlerini teşvik etmek ve bu yolla ihracat hacmini artırmak, yeni ve hedef pazarlara girilmesini kolaylaştırmak amacıyla vadeli ihracat alacaklarını iskonto etmektedir.

10.12.3 Türk Eximbank sigorta programları

İhracat kredi sigortası programları ile ihracatçı firmaların ihraç ettiği mal bedellerinin, ticari ve politik risklere karşı belirli oranlarda teminat altına alınması ve Sigortalı firmaların gerek Türk Eximbank nezdinde doğmuş veya doğacak alacak haklarını ticari bankalara temlik etmek suretiyle, gerekse kambiyo senedine bağlı vadeli alacaklarını ister Türk Eximbank'ta, isterse Türk Eximbank onayı ile ticari bankalarda iskonto ettirmek suretiyle düzenli finansman imkanına erişmeleri amaçlanmaktadır.

10.12.4 Türk gemi siciline kayıtlı gemilere ilişkin gelir ve kurumlar vergisi istisnası ile personele ödenen ücretlere ilişkin gelir vergisi istisnası

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileri ile fonlardan istisnadır. Ayrıca Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilecek gemilere ve yatlara ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi ve navlun mukaveleleri, damga vergisine, harçlara, banka ve sigorta muameleleri vergisine ve fonlara tabi tutulmazlar.

Türkiye'de inşa edilen gemi ve yatlardan anılan Sicile kayıtlı olanların işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançlar ile Sicile kayıtlı gemilere ait ihtiyaç fazlası malzeme ve sabit kıymetlerin, deniz taşımacılığı faaliyetinin yürütülebilmesi için gemide bulunması zorunlu olan malzeme ve sabit kıymetlerden olması halinde, devrinden elde edilen kazançlar ayrıca kurumlar vergisinden istisna bulunmaktadır.

Öte yandan, Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler de gelir vergisinden istisnadır.



11. Vergi cezaları

Bu bölümde, vergi kanunlarında ve diğer ilgili mevzuatta yer alan hükümlere aykırı fiillere verilen vergi cezaları,

- a. Usule aykırı fiillere verilen vergi cezaları,
- b. Vergi kaybına yol açan fiillere verilen vergi cezaları,
- c. Vergi kaybına yol açan fiillere verilen hürriyeti bağlayıcı cezalar,

olarak, üç başlık altında ele alınmaktadır.

Kanun'a aykırı fiiller sebebiyle tüzel kişiler adına kesilecek vergi cezalarından genel olarak tüzel kişilerin kanuni temsilcileri sorumludur. Ancak 1999 yılında VUK'un 333. maddesinde yapılan bir değişiklik ile aynı Kanun'un 359. maddesinde belirtilen fiiller (kaçakçılık suçları) ve bu fiillere iştirak dolayısıyla verilecek cezalardan kanuni temsilciler değil fiili işleyenler sorumlu tutulmuşlardır.

11.1 Usulsüzlük ile özel usulsüzlük fiilleri ve cezaları

11.1.1 Usulsüzlük fiilleri ve cezaları

Usulsüzlük fiilleri, vergi kanunlarında ve ilgili diğer mevzuatta yer alan şekle ilişkin hükümlere riayet edilmemesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu tür fiillerde, bir vergi ziyayı (kayıbı) değil, usule aykırı bir durum söz konusudur. Vergi Usul Kanunu'nda usulsüzlük fiilleri, fiilin ağırlık derecesine göre birinci ve ikinci derece usulsüzlükler olarak sınıflandırılmış ve bunlara uygulanacak cezalar da, bu sınıflamaya göre ayrı ayrı belirlenmiştir.

11.1.1.1 I. derece usulsüzlükler

- a. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması,
- b. Bu Kanun'a göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması,
- c. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması,
- d. Çiftçiler tarafından 245. madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi,
- e. Vergi Usul Kanunu'nun kayıt nizamına ait hükümlerine (madde 215 - 219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır),



- f. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi,
- g. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır),
- h. Diğer ücretler üzerinden salınan gelir vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması,
- i. Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması.

11.1.1.2 II. derece usulsüzlükler

- a. Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342. maddenin 1. fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması,
- b. Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya Kanun'da istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması,
- c. Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç),
- d. Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması,
- e. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması,
- f. Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması,
- g. Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.

1 Ocak 2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere uygulanacak usulsüzlük cezalarının yer aldığı tablo Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.18 Usulsüzlük cezaları (2014 yılı)" başlığı altında dikkatinize sunulmuştur.

11.1.2 Özel usulsüzlük fiilleri ve cezaları

Özel usulsüzlük fiilleri, fatura ve benzeri evrakın verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması ana başlığı altında düzenlenmiş olup, bu fiiller dolayısıyla 2014 yılında kesilecek olan cezalar, Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.19 Özel usulsüzlük cezaları-VUK md. 353 (2014 yılı)" başlığı altında dikkatinize sunulmuştur.



11.1.3 Bilgi vermekten çekinenler ile Vergi Usul Kanunu'nun muhafaza ve ibraz ödevlerine uymayanlar hakkında uygulanacak özel usulsüzlük cezaları

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca, aynı Kanun'un 86, 148, 149, 150, 256 ve 257. maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257. madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Buna göre mükerrer 355. maddede özetle;

- Devamlı bilgi verilmesi,
- Maliye Bakanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından istenen bilgilerin verilmesi,
- Defter belge ibrazı,
- İncelemeye yetkili memurlara inceleme esnasında gerekli yardımın sağlanması,

mecburiyetleri ile mükerrer 257. madde kapsamında getirilen mecburiyetlere (bazı tahsilat ve ödemelerin banka ve benzeri finans kurumları aracılığıyla yapılması, bazı beyanname ve bildirimlerin elektronik olarak verilmesi gibi) uyulmaması durumunda uygulanacak özel usulsüzlük cezalarına yer verilmektedir.

Yukarıda belirtilen zorunluluklara uymayanlara ceza kesilebilmesi, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında ceza hükümlerinin uygulanacağına ilişkin yazılı olarak bildirilmesi şartına bağlıdır. Ancak bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz.

Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsiik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.20 Özel usulsüzlük cezaları-VUK mük. md. 355 (2014 yılı)" başlığı altında yer verilen tutarlardan az olmamak üzere, işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 30 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 30 gün içinde verilmesi halinde ise 1/5 oranında uygulanır.

Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmez, takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 1/5 oranında uygulanır.



Elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara yukarıda belirtilen cezanın kesilmesi durumunda, ayrıca 352. madde uyarınca usulsüzlük cezası kesilmez.

2014 yılında mükerrer 355. maddede yer alan zorunluluklara uyulmaması halinde kesilecek olan cezalara, Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.20 Özel usulsüzlük cezaları-VUK mük. md. 355 (2014 yılı)" başlığı altında yer verilmiştir.

11.2 Vergi kaybı sonucunu doğuran fiiller ve bunlara verilen cezalar

11.2.1 Vergi ziyayı cezası

Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Kasıt unsurunun bulunup bulunmadığının ceza kesilmesi açısından bir önemi bulunmamaktadır.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya diğer sebeplerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesi halinde de vergi ziyasının varlığı kabul edilmektedir.

Yukarıdaki hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasını engellemez.

Vergi ziyayı suçu işleyenlere, ziya uğrattıkları verginin 1 katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya Takdir Komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek vergi ziyayı cezası yüzde elli oranda uygulanır.

11.2.2 Vergi ziyasına kaçakçılık suçu sayılan fiillerle sebebiyet verilmesi

Vergi ziyasına yol açan fiilin, aynı zamanda, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sayılan fiillerden biri olması halinde, fiil, kaçakçılık suçu olarak adlandırılır ve vergi ziyayı cezası 3 kat olarak uygulanır.

Söz konusu kaçakçılık suçlarına iştirak edenlere ise sebep oldukları vergi ziyasının 1 katı tutarında vergi cezası kesilir.

Kanun'un 359. maddesinde, kaçakçılık suçu olarak tanımlanan fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde, bu suçları işleyenler için vergi ziyayı cezası kesilmesinin yanı sıra, hürriyeti bağlayıcı cezalar da uygulanmaktadır.

11.3 Hürriyeti bağlayıcı cezalar



Kaçakçılık suçları ve cezaları, Vergi Usul Kanunu'nun, 359. maddesinde hükme bağlanmıştır. Hapis cezasını gerektiren fiiller, cezanın süresine göre, üç grupta toplanmıştır.

11.3.1 Süreli hapis cezası (18 ay - 3 yıl)

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

a. Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydederler,

b. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

hakkında 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu hükmün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir.

Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir.

3 Temmuz 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5904 Sayılı Kanun'la, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yapılan değişiklikte yukarıda sayılan fiiller için 1 yıldan 3 yıla kadar uygulanan hapis cezası, 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası olarak değiştirilmiştir. Cezaya 1 yıl olarak veya hafifletici nedenlerle 1 yıldan az süreyle hükmedilmesi halinde cezanın para cezasına veya diğer tedbirlere çevrilmesi mümkün olabilmekteydi. Ancak yukarıda da belirtildiği üzere bu fiiller dolayısıyla hükmolunacak olan hapis cezasının alt sınırı 1 yıldan 18 aya çıkarılmış olduğundan, bu hapis cezasının paraya çevrilmesi mümkün bulunmamaktadır.

11.3.2 Süreli hapis cezası (3 yıl - 5 yıl)

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan;

a. Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar,

b. Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.



Kanun'da sahte belge ise gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge olarak tanımlanmıştır.

11.3.3 Süreli hapis cezası (2 yıl - 5 yıl)

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

1998 yılında 4369 Sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerden önceki uygulamada, bu tür belgelerin, ancak bilerek kullanılması halinde, fiil kaçakçılık suçu olarak kabul edilirken, anılan Kanun ile yapılan değişiklikle, hangi gerekçe ile ya da hangi suretle olursa olsun, kullanma fiilinin gerçekleşmiş olması yeterli sayılmıştır.

8 Şubat 2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5728 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, belgelerin ancak bilerek kullanılması halinde suç oluşturacağı kabul edilmiş ve eski uygulamaya geri dönmüştür. 5728 Sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden evvel ise Maliye Bakanlığınca çıkarılan 306 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde "sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karanesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal ve hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilir.

Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal ve hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kast söz konusu ise burada 359. maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir." açıklamasına yer verilerek, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma suçunun oluşumu için kastın varlığının zorunlu olduğu belirtilmiştir.

Öte yandan, pişmanlık hükümlerinden yararlanılarak, vergi ziyasına sebebiyet veren durumun ilgili makamlara bildirilmesi halinde, hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmamaktadır.

Yukarıda belirtilen fiillerin bulunması halinde vergi kaybına yol açılıp açılmadığına ve tarh dönemi içinde oluşup oluşmadığına bakılmaksızın, varsa vergi ziyası cezası uygulanmasının yanı sıra hürriyeti bağlayıcı cezaların da uygulanması söz konusudur.

5728 Sayılı Kanun yürürlüğe girmeden evvel 4369 Sayılı Kanun'la yapılan değişiklik ile bir şirketin personeli tarafından alınan ve gerçeğinden fazla meblağ üzerinden düzenlenen faturaların gider olarak kayıtlara intikali halinde, şirket yöneticilerinin hapis cezası ile karşılaşabilmelerinin söz konusu olabileceği anlaşılıyordu ve fakat Kanun'un "tüzel kişilerin sorumluluğu" bölümünde de yaptığı değişiklik ile yukarıda belirtilen fiillerin işlenmesi



halinde, öngörülen cezaların bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanacağı belirtilmişti. 5728 Sayılı Kanun'un 359. maddede yaptığı değişiklik ile artık maddede belirtilen belgelerin bilerek kullanılması halinde fiiller kaçakçılık suçu teşkil edecektir.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 46. maddesinde hapis cezaları, (a) ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası, (b) müebbet hapis cezası ve (c) süreli hapis cezası olarak sayılmıştır. Süreli hapis cezası, Kanun'un 49. maddesine göre, Kanun'da aksi belirtilmeyen hallerde bir aydan az, yirmi yıldan fazla olamaz. Hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır.

Vergi Usul Kanunu'nda bu bölümdeki suçlar için öngörülen ağır hapis cezaları da, Yeni TCK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte artık, "ağır hapis cezası" kavramı ortadan kalktığından, yeni Ceza Kanunu'ndaki değişikliğe paralel olarak "hapis cezası" olarak düzenlenmiştir.

11.4 Diğer hususlar

11.4.1 Cezalarda tekerrür

Vergi ziyana sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere;

a. Vergi ziyayı cezasında 5 yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası % 50 oranında,

b. Usulsüzlük cezasında 2 yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, usulsüzlük cezası % 25 oranında,

artırılarak uygulanır.

11.4.2 Suçlarda birleşme

Yukarıda bahis konusu edilen vergi ziyayı cezası, usulsüzlük cezaları, hapis cezaları ve diğer kanunlarda yazılı cezalar, içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.

Vergi cezası ile cezalandırılan fiiller, aynı zamanda hapis cezasını gerektiren bir suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi, hürriyeti bağlayıcı ceza verilmesine engel değildir.



12. Vergi alacağının cebren tahsili

12.1 Süresinde ödenmeyen vergi borçları ile ilgili olarak vergi idaresinin uygulamaları

12.1.1 Ödeme emri gönderilmesi

Vergi idaresinin vadesinde ödenmeyen bir vergi borcunun tahsili ile ilgili olarak yaptığı ilk işlem bir ödeme emri göndererek borcun 7 gün içinde ödenmesini veya ödenemeyecek ise borca yetecek miktarda mal bildiriminde bulunmasını talep etmesidir. 6183 Sayılı Kanun'da, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk dışında, süresinde ödenmeyen vergi borçları ile ilgili olarak öngörülmüş tüm uygulama ve yaptırımlar, ancak borçluya usulüne uygun olarak bir ödeme emri gönderilmiş olması halinde mümkün olabilmektedir. Daha başka bir ifade ile borçluya ödeme emri gönderilmesi, bu uygulamaların yapılabilmesinin ve yaptırımların uygulanabilmesinin ön koşuludur.

Ödeme emri gönderilmesinin belirli bir zamanı olmamakla birlikte, vergi borcunun vadesinin dolmasından hemen sonra gönderilmesi mümkündür.

Ancak vergi idaresinin bugün içinde bulunduğu mevcut koşullarda, süresinde ödenmeyen bir vergi borcu için borçluya ödeme emri gönderilmesi, alacaklı vergi dairesinin iş yoğunluğuna bağlı olarak uzun bir zaman alabilmektedir.

12.1.2 Gecikme zammı uygulaması

Gecikme zammı, vergi idaresinin, süresinde ödenmeyen bir vergi borcuna karşı ilk yaptırımı olma özelliğini taşır. Borçlu mükellef tarafından ödenmesi gereken gecikme zammı, kısaca, süresinde ödenmemiş vergi borcuna, ödeme vadesinden itibaren geçen her ay için Kanun'da belirtilen oranın uygulanması suretiyle hesaplanmaktadır. Ödeme süresi geçmiş bir vergi borcu, ancak gecikme zammı ile birlikte, kısmen veya tamamen ödenebilir ya da tahsil edilebilir.

Vergi borcu ile birlikte tahsil edilecek gecikme zammının miktarı konusunda bir sınır söz konusu değildir.

Gecikme zammı uygulaması, vergi borcunun ödenmesi (doğrudan ya da mahsup yoluyla), tecil edilmesi veya iflasın açılması ya da borçlunun acz haline düşmesi ile sona ermektedir. Genel kural, süresinde ödenmemiş vergi borcuna, ödendiği tarihe kadar geçen sürede gecikme zammı uygulanması ise de, bazı hallerde söz konusu uygulama geçici olarak durdurulmaktadır. Bu hallerden biri, asıl borçlunun ölümü halinde, mirasçılarının mirası kabul edip etmeme kararını vermek için kullanabilecekleri 3 aylık süre, diğeri ise Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde belirtilen mücbir sebep hallerinden birinin ortaya çıktığı süredir. Bu süreler için gecikme zammı hesaplanmaz.

Gecikme zammı oranı, gerek görülen zamanlarda, piyasadaki kaynak kullanma maliyetleri de dikkate alınarak belirlenmektedir. Belirleme sırasında, gecikme zammı oranının, vergilerin bir kaynak olarak kullanılmasını engelleyecek bir seviyede olmasına özen gösterilmektedir.



Ancak belirtmek gerekir ki, zammın oranının belirlenmesi büyük bir hassasiyet gerektirmektedir. Daha açık bir ifade ile söz konusu oran, vergi borçlarının süresinde ödenmesini sağlayan ve fakat asla borcunu süresinde ödemeyeni cezalandırmamalıdır. Gecikme zammı uygulaması bir ceza uygulaması değildir. Bu oranın gereğinden yüksek belirlendiği son 4-5 yıllık dönemde süresinde ödenmemiş vergi borçlarının arttığı da bilinen bir gerçektir. Bu durumun sebeplerinden biri borçluların zor durumda bulunmaları ise bir diğer sebebi de yüksek gecikme zammı oranlarının borcu bir noktadan sonra artık istense de ödenemez hale getirmiş olmasıdır.

6183 Sayılı Kanun'un 51. maddesi uyarınca hesaplanan gecikme zammı oranlarını yıllar itibarıyla gösteren tabloya, Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.21 Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları" başlığı altında yer verilmiştir.

Aşağıda 1997-2013 yıllarını kapsayan dönemde uygulanan gecikme zammı oranları ile yine aynı dönemde Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan yeniden değerlendirme oranları ve Devlet İstatistik Enstitüsü / Türkiye İstatistik Kurumu tarafından ilan edilen, tüketici fiyatları bazında yıllık enflasyon oranları (TÜFE) gösterilmektedir.

Yıllar	Yıllık gecikme zammı oranı (%)	Yıllık yeniden değerlendirme oranı (%)	Yıllık tüketici enflasyon oranı (%)
1997	180,00	80,40	85,7
1998	165,00	77,80	84,6
1999	144,00	52,10	64,9
2000	78,00	56,00	54,9
2001	105,00	53,20	54,4
2002	87,00	59,00	45,0
2003	81,00	28,50	25,3
2004	48,00	11,20	8,60
2005	39,00	9,80	8,18
2006	32,00	7,80	9,60
2007	30,00	7,20	8,76
2008	30,00	12,00	10,44
2009	29,45	2,20	6,25
2010	22,30	7,70	8,57
2011	16,80	10,26	6,47
2012	16,80	7,8	8,89
2013	16,80	3,93	7,49

12.1.3 Vergi borçlusunun yurt dışına çıkışının yasaklanması

5766 Sayılı Kanun'un 5. maddesi ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a "Yurt dışı çıkış tahdidi" başlıklı 36/A maddesi eklenmişti. Buna göre Devlete ait olup, Vergi Usul Kanunu ile Gümrük Kanunu kapsamına giren amme alacakları ile bunlara ait zam ve cezalarını;



- Ödeme emrinin tebliğ tarihini takip eden yedi gün içerisinde ödemeyen,

- 6183 Sayılı Kanun uyarınca hakkında bu alacaklar nedeniyle ihtiyati haciz kararı alınan,

amme borçlusunun yurt dışına çıkışı, alacaklı tahsil dairesinin talebi halinde ilgili makamlarca engellenmekteydi. Yurt dışı çıkış tahdidi, 100.000 TL ve üzerinde olan teminat altına alınmamış amme alacağı için uygulanmaktaydı.

6183 Sayılı Kanun'un yukarıda yer verilen 36/A maddesinde düzenlenmiş olan yurt dışı çıkış tahdidine ilişkin hükümlerin kaynağını oluşturan Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Yerleşme ve seyahat hürriyeti" başlıklı 23. maddesinin 5. fıkrası 13 Mayıs 2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5982 sayılı "Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un 3. maddesi ile değiştirilmiştir. Söz konusu Anayasa değişikliği 12 Eylül 2010 tarihinde gerçekleştirilen halk oylaması sonuçlarının Resmi Gazete'de ilan edildiği 23 Eylül 2010 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Bu değişiklik öncesinde 5. fıkra hükmü "Vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, vatandaşlık ödevi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması sebebiyle sınırlanabilir." şeklinde iken, 5982 Sayılı Kanun ile "Vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, ancak suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hakim kararına bağlı olarak sınırlanabilir." şeklinde değiştirilmiştir.

Anayasa'nın 23. maddesinde yapılan bu değişiklik çerçevesinde, 6183 Sayılı Kanun'un 32/A maddesi zımnen ilga olmuş (dolaylı olarak varlığı ortadan kalkmış) ve dolayısıyla bu hükmün uygulama alanı kalmamıştır.

Nitekim 25 Şubat 2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6111 sayılı "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un 165. maddesi ile 6183 Sayılı Kanun'un sözü geçen 36/A maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Bu hüküm Kanun'un yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir.

12.1.4 Teminat istenmesi

Vergi idaresinin, vadesinde ödenmeyen vergi borçları için aldığı tedbirlerden biri de, en az 15 gün süre verilerek, borçludan, borcuna yetecek miktarda teminat istenmesidir. Ancak bu aşağıda sayılan hallerde uygulanabilecek bir yöntemdir.

a. Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesi gereğince vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren bir durumun (vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmemesi veya noksan yerine getirilmesi sebebiyle, verginin zamanında ve tam olarak tahakkuk ettirilememesi) ortaya çıkması,

b. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi gereğince kaçakçılık cezası kesilmesini gerektiren bir durumun (vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti olan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapılması, bu defter kayıt ve belgelerin, tahrif edilmesi ve gizlenmesi, yok edilmesi, anlaşmalı olmayan matbaalarda bastırılması) ortaya çıkması,



c. Borçlunun Türkiye'de ikametgahının bulunmamasının, borcun tahsilini tehlikeye düşürüyor olması,

6183 Sayılı Kanun'un 9. maddesinde, ilk iki durumda, "teminat istenir" ifadesi kullanıldığından, idareye bu konuda takdir yetkisi verilmediği görülmektedir. Bu durumlarda, vergi idaresi, vergi inceleme yetkisine sahip görevlilerce yapılacak ilk hesaplamalara göre belirlenecek miktar üzerinden teminat isteyeceklerdir. Anılan iki bentteki ifadelerden de anlaşılacağı gibi, ceza kesilmesini gerektirmeyen tarhiyatlar için ve vergi incelemesi yapılmaksızın, vergi idaresi teminat istenmesi mümkün değildir.

Yukarıda, son sırada belirtilen halde ise, teminat istenip istenmemesine, vergi alacağının tahsilinin tehlikede olup olmadığına bakarak, vergi idaresince karar verilmektedir.

Bir vergi borcu dolayısıyla, teminat, asıl borçludan istenebileceği gibi, onun kanuni temsilcisinden, kefilinden veya varislerinden veya ortaklarından da istenebilir. İstenilen teminatın borçlu tarafından gösterilememesi halinde, ihtiyati haciz işlemi uygulanır.

Vergi idaresinin teminat olarak kabul edeceği değerler, Kanun'da,

- a. Para,
- b. Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları,
- c. Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dahil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır),
- d. Hükümetçe belirlenecek milli esham ve tahvilat,
- e. Borçlu lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen menkul ve gayrimenkul mallar, olarak sayılmıştır.

Teminat konusunda önemli bir nokta da, daha önce verilmiş olan teminatların, kısmen veya tamamen, aynı değerde başka teminatlarla değiştirilebilmesidir.

Yukarıda yer verilen teminatları sağlayamayanlar, muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilirler.

Alacaklı vergi idaresinin teminat olarak gösterilen değerleri kabul edip etmeme konusunda takdir yetkisi bulunmaktadır. Ancak bu yetki, vergi alacağının tahsilinin güvenliğini sağlamak adına kullanılabilir. Örneğin idare, tasarruf mevduatı sigorta fonuna devredilen bir bankanın daha önce verdiği bir teminat mektubu yerine başka bir teminatın gösterilmesini talep edebilir.

Öte yandan, daha önce gösterilmiş bir teminatın değerinin zaman içinde azalmış olması halinde, idare, borçludan, teminatı tamamlamasını isteyebilir.



12.1.5 İhtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk uygulaması

İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemleri, adından da anlaşılacağı gibi, vergi alacağının tahsilini güvenceye alabilmek amacıyla ve bazı özel durumlarda başvurulmuş bir idari tedbir ve genel haciz prosedürleri içinde uygulanan bir işlemdir. İhtiyati haciz,

- Henüz tahakkuk etmemiş bir vergi alacağı için,
- Tahakkuk etmiş ve fakat henüz vadesi gelmemiş bir vergi alacağı için,
- Tahakkuk etmiş, vadesi dolmuş ve fakat henüz ödeme emri gönderilmemiş bir vergi alacağı için

uygulanabilir. Ödeme emri gönderilmiş bir vergi alacağı için ihtiyati haciz değil, ancak kesin haciz uygulanabilir.

Yukarıda sözünü ettiğimiz özel durumların neler olduğu, Kanun'un 13 ve 17. maddelerinde açıklanmıştır. Buna göre, vergi idaresi,

- Vergi ziyayı cezası ve kaçakçılık cezası kesilmesini gerektiren bir durum dolayısıyla tarhiyat işlemlerine başlanmış olması,
- Vergi borçlusunun belli bir ikametgahının olmaması,
- Vergi borçlusunun kaçmış olması veya kaçma ve mallarını kaçırma veya hileli yollara başvurma ihtimalinin bulunması,
- Vergi borçlusunun verilen süre içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuş olması,
- Vergi borçlusunun kendisinden istenilen teminatı (veya kefili) gösterememiş olması veya gösterdiği şahsi kefaletin vergi idaresince kabul edilmemiş olması,
- Vergi alacağının tahsilini tehlikeye düşüren, ivazsız tasarrufların ve hükümsüz sayılan diğer tasarrufların söz konusu olması,

hallerinde, ihtiyati haciz işlemi uygulanmaktadır. Görüldüğü gibi, sayılan tüm haller, vergi alacağının tahsilini doğrudan ve olumsuz yönde etkileyen hallerdir.

İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemleri, vergi borcunun süresinde ödenmediği her durumda uygulanabilecek tedbirler değildir. Bu işlemlerin uygulanabilmesi, ancak vergi alacağının tahsili konusunda gerçek ve ciddi tehlikelerin varlığı halinde mümkündür. Özellikle ihtiyati haciz işleminin, vergi borçlusunun sadece mali durumunu değil aynı zamanda sosyal konumunu ve ticari itibarını da derinden ve önemli ölçüde etkilediği bir gerçektir.



Öte yandan, ihtiyati haciz işlemi, henüz tahakkuk etmemiş bir vergi borcu için yapılıyorsa, öncelikle, ihtiyati tahakkuk kararı alınmalıdır.

İhtiyati tahakkuk, aşağıdaki hallerden birinin bulunması takdirinde vergi dairesi müdürünün (5345 Sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında, ilgili grup müdürünün ve/veya müdürün) yazılı talebi üzerine defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda verdiği yazılı emir ile gerçekleştirilmektedir.

- a. Teminat istenmesini gerektiren haller varsa,
- b. Borçlunun belirli bir ikametgahı yoksa,
- c. Borçlu kaçmış veya kaçma ihtimali varsa,
- d. Borçlu mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,
- e. Amme alacağının tahsilini engellemek veya güçleştirmek amacıyla malların bir kısmını veya tamamının elden çıkarılması halinde,
- f. Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmişse.

Ancak ihtiyati haciz işleminin, daha önce tahakkuk etmiş ve fakat vadesi henüz gelmemiş ya da vadesi gelmiş olmakla birlikte henüz ödeme emri gönderilmemiş bir vergi alacağı için yapılıyorsa, bu durumlarda, ihtiyati tahakkuk kararına gerek bulunmamaktadır.

İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemi, tüzel kişiliğin mal varlığından tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borçları ile ilgili olarak, bunların kanuni temsilcileri hakkında da uygulanabilir.

Öte yandan, mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında da, Kanun'da aranan şartların varlığı halinde, cezalar dışındaki vergi borçları dolayısıyla ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemleri yapılabilmektedir.

12.1.6 Vergi borçlarının tahsilinin güvenliğini sağlamaya dönük diğer tedbirler

12.1.6.1 Rüçhan hakkı kullanılması

Vergi alacaklarının, borçlunun diğer borçları arasında öncelikli bir yeri bulunmaktadır. Borçlunun üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallarının paraya çevrilmesinden önce, vergi alacağı dolayısıyla vergi idaresinin hacze iştirak etmesi halinde, malların satışından sağlanan para, vergi alacağı ve diğer alacakların, hacze iştirak eden alacaklar toplamı içindeki payları dikkate alınarak paylaşılır.



Örneğin, (A) şahsının, (B) şahsından olan 20.000 TL alacağı sebebiyle, (B) şahsının 30.000 TL değerindeki malları üzerine haciz konulduğunu, bu aşamada, vergi dairesinin de, (B)'nin kendisine olan 40.000 TL vergi borcu dolayısıyla hacze iştirak ettiğini varsayalım.

Bu durumda, 30.000 TL'lik satış bedeli, 10.000 TL'si (A)'ya, 20.000 TL'si ise, alacaklı vergi idaresine olmak üzere paylaştırılacaktır.

Ancak bu durum, alacaklı vergi idaresinin hacze iştiraki halinde söz konusudur. Haczin, (A) şahsı tarafından değil de alacaklı vergi idaresi tarafından başlatılmış olması durumunda, böyle bir paylaşma söz konusu olmayacaktır. Alacaklı vergi idaresi vergi alacağına karşılık, hacedilen malın satış bedelinin tamamını alacaktır.

Vergi idaresinin, vergi borçlusunu hakkında bir başka borcundan dolayı diğer kamu kurumları tarafından başlatılmış hacze iştirak etmesi de mümkündür. Ancak bu durumda, öncelik haczi başlatan kamu kurumunun alacaklarının tahsilindedir. Artan bir para olması durumunda vergi idaresi de hacze iştirak sırasına göre vergi alacağını tahsil edebilecektir.

12.1.6.2 Ortaklığın feshini isteme

Tüzel kişilerin vergi borçlarından dolayı onların kanuni temsilcilerine müracaat edilmesinin tersi bir durum olarak, şahıs şirketlerinin (kollektif ve adi şirketler) ortaklarının (eshamli komandit şirketlerde komandite ortaklar dahil) kişisel vergi borçlarından dolayı, onların ortak oldukları şirketlerin feshi, belli şartlarla, vergi idaresince talep edilebilmektedir. Bu konuda idarenin takdir hakkı bulunmaktadır.

Ortaklığın feshinin istenmesinin şartları 6183 Sayılı Kanun'un 34. maddesi aşağıdaki şekilde sayılmıştır.

- Vergi borçlusuna ait mal bulunmaması veya amme alacağını karşılamaya yetmemesi,
- Borçlu veya ortaklık tarafından teminat göstermemiş olması.

Sermaye şirketlerinde, vergi borçlusunu ortağın sermaye payı hacze veya ihtiyati hacze konu olabilirken; şahıs şirketlerinde, bu durum yerine, ortaklığın feshi söz konusu olmaktadır.

Ortaklığın feshine, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre mahkemece karar verilmektedir.

12.1.6.3 Vergi kesenlerin sorumluluğu

Verginin tahsilinin güvenliğini sağlamaya dönük tedbirlerden bir diğeri de vergiyi asıl borçlusundan kesip ilgili vergi dairesine yatırmak zorunda olanların sorumlu tutulmaları uygulamasıdır. Bunların, görevlerini zamanında ve tam olarak yapmamaları halinde, ödenmeyen vergi borcu, kendilerinden aranacaktır.

12.2 Vergi alacağının idarece cebren tahsili

12.2.1 Cebren tahsil yöntemleri



12.2.1.1 Teminatların paraya çevrilmesi

Karşılığında teminat gösterilmiş bulunan amme alacağı vadesinde ödenmediği takdirde borcun 7 gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerde cebren tahsile devam olunacağı borçluya bildirilir.

7 gün içerisinde borç ödenmediği durumda teminat paraya çevrilerek amme alacağı tahsil edilir.

12.2.1.2 Malların haczedilmesi ve satışı

Vergi idaresinin alacağını tahsil etmek amacıyla kullandığı bir diğer cebren tahsil yöntemi de, menkul ve gayrimenkul malların haczedilmesidir. Alacaklı vergi dairesi, borçlunun, ödemediği vergi borcuna yetecek miktarda menkul malları ile gayrimenkullerini haczederek, alacağını tahsil eder.

Vergi idaresi, haciz işlemi sırasında, borçlunun mal bildiriminde gösterdiği mallarla sınırlı değildir. Bu mallar dışında gerekli gördüğü diğer mallarla ilgili de haciz işlemi yapılabilir. Ancak bu işlem sırasında, vergi alacağının güvenliği kadar vergi borçlusunun çıkarlarının da gözetilmesi gereklidir. Örneğin, 20.000 TL'lik bir vergi borcu için, 30.000 TL değerinde bir malın yerine 100.000 TL'lik bir banka hesabının haczedilmesinde, mutlaka haklı sebepler bulunmalıdır. Haciz işlemi, borçlunun ticari faaliyetini zora sokmadan yapılabilecekse, bu mutlaka yapılmalıdır.

Haciz işlemi sırasında, borçlunun kapalı mekanları, görevlilere açması zorunludur. Buna uyulmadığı takdirde, bu tür yerler zorla açtırılabilir. Öte yandan, görevlilerin borçlunun üzerini arama yetkileri de bulunmaktadır. Bu yöndeki talebe direnen borçlunun üzeri, zor kullanılarak aranabilir.

Sadece borçlunun elinde bulunan malların değil aynı zamanda borçluya ait olduğu bilinen ve fakat üçüncü şahısların ellerinde olan malların da haczedilmesi mümkündür. Bu mallar üzerinde üçüncü şahısların mülkiyet veya rehin hakkı iddiası varsa, bu iddia haciz tutanağına geçirilmek zorundadır. Bu iddialara karşı vergi idaresinin, durumun kendisine bildirilmesinden itibaren 15 gün içinde dava açma hakkı bulunmaktadır. Bu süre içinde dava açılmaz ise, üçüncü şahısların iddiaları vergi idaresince kabul edilmiş sayılır.

Haciz işlemi sırasında ortaya çıkabilecek bir başka durum da, vergi borçlusunun elinde bulunan mallarla ilgili olarak üçüncü şahısların mülkiyet veya rehin hakkı iddialarıdır. Bu iddialar, haczi yapan tarafından tutanağına geçirilir. İddia, vergi borçlusu tarafından yapılmış ise üçüncü şahsa; üçüncü şahıs tarafından yapılmış ise vergi borçlusuna yazılı olarak bildirilir. Böyle bir durumda alacaklı vergi idaresinin, 7 gün içinde bu iddiayı reddetmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, iddiayı kabul etmiş sayılmaktadır.

Diğer yandan söz konusu iddianın, vergi idaresi tarafından reddedildiği veya vergi borçlusu tarafından itiraz edildiği durumlarda, keyfiyet, vergi idaresi tarafından üçüncü şahsa yazılı olarak bildirilmektedir. Bu bildirimden itibaren 7 gün içinde mahkemeye başvurmaması halinde üçüncü şahsın istihkak iddiasından vazgeçtiği kabul edilmektedir.



Haciz konusunda bir diğer önemli nokta da, hacze birden fazla kamu idaresinin iştirak etmesi ile ilgilidir. Haciz tarihinden önceki bir tarihte tahakkuk etmiş olmak kaydıyla, haciz işlemine birden fazla kamu idaresinin iştirak etmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak böyle bir durumda, haczedilen malların satışından sağlanan gelirden, önce haczi yapan idarenin alacakları, daha sonra da, iştirak tarihi sırasına göre, diğer alacaklı kamu idarelerinin alacakları tahsil edilmektedir.

Borçlunun, aşağıda belirtilen, kendisi ve ailesinin geçimi için gerekli olan malları haczedilemez.

- a. Borçlunun şahsı ve mesleği için gerekli olan elbise ve eşyasının, kendisi ve ailesine gerekli olan yatak takımları ve ibadete mahsus kitap ve eşyaların, mutfak eşyaları ve diğer gerekli ev eşyalarının,
- b. Borçlu ve ailesinin iki aylık yiyecek ve yakacaklarının,
- c. Borçlunun haline uygun evinin,
- d. Muhtaç aylıklarının,
- e. Her türlü ücret ve aylıkların (emekli aylıkları dahil) 1/3'ünden daha fazlasının, haczedilmesi mümkün değildir.

Gayrimenkullerin haczi, menkul mal haczinden farklı olarak, tapu siciline veya gemi siciline işlenmek üzere, ilgili kurumlara yazılı tebliğ yapılması suretiyle gerçekleştirilir. Ayrıca, gayrimenkul mallar üzerindeki haciz, bunların gelirlerini de kapsar. Ancak burada üzerinde durulması gereken nokta, borçlunun başka bir gelirin bulunmaması halinde, bu gelirlerin bir kısmının borçluya bırakılması gereğidir.

Haciz işlemi ile birlikte, haczedilen mallar üzerindeki tasarruf yetkisi, vergi idaresine geçmektedir.

Haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar, satılarak paraya çevrilir. Satış sonrası elde edilen tutardan borç ödendikten sonra artakalan tutar, hacze iştirak etmiş başka bir daire yok ise, borçluya verilir. Haczedilen menkul malların, haczi izleyen üçüncü günden itibaren üç ay içinde satışa çıkarılması gereklidir.

Haczedilen mallar, haczi gerçekleştiren memur tarafından değer biçilir ve söz konusu mallar bu değer üzerinden satışa çıkarılır. Menkul mallardan farklı olarak, haczedilen gayrimenkullerin değerleri, bilirkişi mütalaası alınmak suretiyle, satış komisyonu tarafından belirlenmektedir. İlk satış sırasında bu değer % 75'ine kadar bir bedelle satış yapılabilir. Bu mümkün olmaz ise ya da mallar için alıcı çıkmaz ise en az 15 gün sonra yapılacak ikinci satışta, haczedilen mallar, en yüksek bedeli teklif edenlere satılmaktadır. Satış işlemi açık artırma usulü ve peşin bedelle yapılmakla birlikte, her iki satışta da alıcı çıkmaması halinde, malların, altı ay içinde, vergi idaresi tarafından pazarlıkla satışı da mümkündür.



Öte yandan, ikinci artırma tarihinden başlayarak, bir yıl içinde, en az bir kez satışa çıkarılmasına rağmen satılamayan gayrimenkuller, alacaklı vergi idaresinin talebi üzerine, satış komisyonu kararı ile teferruğ edilebilir. Bunun anlamı, haczedilmiş olan gayrimenkulün, rayiç değerinin % 50'si kadar bir bedelle, hazinenin mülkiyetine geçmesi demektir. Ancak teferruğ kararı verilmeden önce, gayrimenkulün rayiç değerinin % 75'i veya fazlası tutarında bir teklif ortaya çıkarsa, gayrimenkulün teferruğundan vazgeçilir. Teferruğ tarihinden itibaren bir yıl içinde, vergi borçlusu, borçlarını gecikme zamları ile birlikte öderse, gayrimenkul kendisine geri verilmek zorundadır.

Haczedilen mallarının satışından elde edilen gelirin borcun tamamını karşılamadığı durumlarda, borçlu, acz halinde kabul edilir ve bu durumdaki bir borçlunun mal varlığı ile ilgili gelişmeler, alacaklı idare tarafından, zamanaşımı süresince takip edilir.

12.2.1.3 İflas yoluyla takip ve konkordato kararı

Vergi borçlarının cebren tahsil yöntemlerinden biri de borçlunun iflasının istenmesidir. Ancak vergi borcu dolayısıyla iflas talebinde bulunulabilmesi için öncelikle vergi borçlusunun iflasa tabi olması daha sonra da iflas şartlarının ortaya çıkmış olması gereklidir. İflas şartlarından kastedilen, alacaklı vergi idaresinin, diğer tüm cebren tahsil yöntemlerini (vergi borçlusunun gösterdiği teminatın paraya çevrilmesi ve mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi) denemiş olmasına rağmen, vergi alacağını tahsil edememiş olması gelmektedir.

Öte yandan, İcra İflas Kanunu'nun 43. maddesi hükmüne göre, bir vergi borçlusu hakkında iflas yoluyla alacağın tahsil edilebilmesi için borçlunun, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre tacir sayılması veya tacirler hakkındaki hükümlere tabi bulunması ya da özel kanunlarında iflasa tabi olduklarının açıklanmış olması gerekmektedir. Bu bağlamda,

- a. Bir işletmeyi kısmen de olsa kendi adına işletenler,
- b. Ticaret şirketleri

hakkında vergi borçları dolayısıyla, iflas talebinde bulunulabilir.

Bunlar dışındaki vergi borçluları için, iflas yoluyla vergi alacağı tahsil edilemez. Alacaklı vergi idaresinin, diğer gerekli şartların varlığı halinde, ödeme emri tebliğinden itibaren en geç bir yıl içinde borçlunun iflasını talep etme hakkı bulunmaktadır. Bu süre, hak düşürücü bir süredir.

Böyle bir durumda, alacaklı vergi idaresi, vergi alacaklarının iflas masasına geçirilmesini sağlamak için, borçluları ve tercih ettiği iflas yöntemini, ilgili kuruma zamanında bildirmekle yükümlüdür.

Konkordato, vergi borçlusunun tüm borçlarından kurtulmasını sağlayan bir tür tasfiyedir. Bir başka ifadesi ile konkordato, borçlunun alacaklılarının en az 2/3 ü ile vardığı ve mahkemece de onaylanan bir anlaşmadır. Bu anlaşma ile borçlarda bir indirim sağlanmakta ve ödemeleri daha uzun dönemlere yayılmaktadır.



Ancak borçlu hakkında konkordato kararı verilmiş olması, vergi idaresinin alacakları bakımından hüküm ifade etmemektedir. Bu karara rağmen, vergi idaresi, alacaklarını takip edebilmektedir.

12.2.2 Ödemelerin mahsubu

4369 Sayılı Kanun'la, yapılan ödemelerin vergi borçlarına mahsubu konusunda önemli düzenlemeler yapılmıştır. Düzenlemelerin altında yatan gerekçe, vergi asılları ve vergi ziyai cezaları gecikme zammına tabi tutulurken, zam, faiz ve takip giderleri gibi fer'i borçların, gecikme zammına tabi olmaması ve bunun sonucu olarak bu unsurların toplam vergi idaresinin alacakları içinde, giderek artan bir paya sahip olması ve Hazinesin bu uygulamadan zarar görmesidir. Uygulama dolayısıyla, vergi idaresi, vergi alacaklarının asıllarını öncelikle tahsil etmiş ve fakat gecikme zammına tabi olmayan fer'ilerinin tahsilatında büyük sorunlar yaşanmıştır.

Bu bağlamda, daha önce (1 Ocak 1999 tarihine kadar), rızaen ya da cebren yapılan tahsilatlar, önce vergi aslına ve daha sonra da ceza, zam, faiz, takip gideri gibi fer'ilerine mahsup edilirken, bu dağılım, anılan tarihten itibaren değiştirilmiş ve tahsilatın vergi aslı ve fer'ilerini tamamen karşılamadığı durumlarda, dağılımın, vergi aslı ve fer'ileri arasında orantılı olarak yapılması hükme bağlanmıştır.

Mükellefin rızaen yaptığı ödemeler veya idare tarafından cebren yapılan tahsilatlar, borcun aslı ve fer'ilerinin tamamını kapatmaya yetmiyorsa, ödeme tutarı, borç aslı ve o borç aslına o güne kadar hesaplanmış fer'ileri olmak üzere iki parçaya ayrılarak tahsil edilecektir.

Buna göre, vergi borçlusunun rızaen yaptığı ödemeler, aşağıdaki sıraya göre mahsup edilecektir.

- a. Ödeme süresi başlamış ancak vadesi geçmemiş vergi borçları,
- b. Ödemenin yapıldığı takvim yılında zamanaşımına uğrayacak vergi borçları,
- c. Aynı tarihte zamanaşımına uğrayacak birden fazla vergi borcu bulunması halinde, ödeme bu borçlar arasında orantılı olarak paylaşılacaktır,
- d. Vadesi önce gelen, teminatsız veya az teminatlı vergi borçları.

İdarenin cebren tahsil ettiği vergi alacaklarında, durum farklıdır. Örneğin, teminatın paraya çevrilmesi suretiyle yapılan tahsilatın öncelikle, teminatın ilgili olduğu vergi borcunun kapatılmasında kullanılması gereklidir. Bu tutardan borcun kapatılmasından sonra artan bir miktar olursa, bu takdirde, o miktar, yukarıda belirttiğimiz sıraya uygun olarak diğer vergi borçlarının kapatılmasında kullanılabilir.



13. Vergi uyuşmazlıkları ve çözüm yolları

Mükellef ve vergi idaresi arasında oluşan vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarını,

- a. İdari yollarla çözüm,
- b. Yargı yoluyla çözüm

olarak ikiye ayırabiliriz.

Söz konusu çözüm yolları ile ilgili açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

13.1 İdari yollarla çözüm

İdari çözümler, yükümlü ile vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunun çeşitli yöntemlerle, anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasını anlamaktadır.

13.1.1 Vergi hatalarını düzeltme

Vergi alacağının doğmasından sonra verginin tahsil edilebilir hale gelmesi için tarh ve tahakkuk aşamalarından geçmesi gerekmektedir. İşte bu safhalarda gerek mükellef, gerekse vergi idaresi tarafından bazı hatalar yapılabilir. Bu hataların fark edilmesi halinde vergi yargısına başvurmadan önce idari yollarla çözüme gidilebilmektedir. Bu amaçla Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve müteakip maddelerinde vergi hataları ile vergi hatalarını düzeltme yolları hakkındaki hükümlere yer verilmiştir.

13.1.1.1 Vergi hatalarının sınıflandırılması

Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden, haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergi hatasının tanımından da görüleceği gibi; vergi hatalarını, vergiye ilişkin hesaplarda ortaya çıkan hatalar ve vergilendirmede yapılan hatalar olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür.

13.1.1.1.1 Hesap hataları

Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinde hesap hataları; matrah hataları, verginin miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması şeklinde sınıflandırılmıştır.

► Matrah hataları

Bu hatalar, vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ilişkin rakamların, indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.



► Vergi miktarında hatalar

Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanmış olması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, matrah hataları ile ilgili olarak belirtilen belgelerde verginin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

► Verginin mükerrer olması

Aynı Vergi Kanunu'nun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

13.1.1.1.2 Vergilendirme hataları

Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesinde vergilendirme hataları; mükellefin şahsında, mükellefiyette, mevzuda, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata şeklinde sayılmıştır.

► Mükellefin şahsında hata

Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.

► Mükellefiyette hata

Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

► Mevzuda hata

Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

► Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata

Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

13.1.1.2 Hataları düzeltmede usul

Vergi hataları aşağıda belirtilen yollarla meydana çıkabilir:

- İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile,
- Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile,
- Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile,
- Hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması ile,



e. Mükellefin müracaatı ile.

Vergi hatalarının düzeltilmesine ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Kanun'da, düzeltilecek hatanın tutarı yönünden bir sınırlama yoktur. Buna göre vergi dairesi müdürü, hatanın parasal büyüklüğüne bakmaksızın, düzeltilmesine karar verebilecektir.

Vergi hatalarını düzeltmede, Vergi Usul Kanunu iki yöntem öngörmüştür. Bunlar hatanın re'sen düzeltilmesi ve talep üzerine düzeltilmesidir.

13.1.1.2.1 Re'sen düzeltme

Tereddüde imkan vermeyecek derecede açık ve mutlak olarak tespit edilebilen vergi hataları vergi dairesi tarafından re'sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları saklıdır.

13.1.1.2.2 Talep üzerine düzeltme

Mükellefler, vergileme ile ilgili işlemlerdeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazılı olarak talep edebilir. Düzeltme makamı, talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde, durum düzeltmeyi isteyen yazı ile tebliğ olunur.

Mükellef Vergi Mahkemesinde dava açma süresi sona erdikten sonra düzeltme talebinde bulunmuş olabilir. Düzeltme talebi reddolunanlar, şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilecektir. Söz konusu uyuşmazlık İl Özel İdarelerine ait ise Valiliğe, Belediye vergileri hakkında ise belediye başkanlığına müracaat edilmesi gerekmektedir. Vergi cezalarında yapılan hatalar da, vergi hataları için belirlenen usul ve şartlara göre düzeltilmektedir.

Vergi Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hataların yargı kararları kesinleşmiş olsa bile düzeltme yoluyla düzeltilmesi mümkündür. Ancak düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı organları tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır.

Kanun'da vergi hatalarını düzeltme bakımından getirilen zamanaşımı süresi, niteliği itibarıyla hak düşürücü bir süredir. Vergiyi doğuran olayın doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından itibaren 5 yıl içinde düzeltilmeyen vergi hataları zamanaşımına uğrar ve artık düzeltilemez. 5 yıllık zamanaşımı süresinin yanında özel bir düzenleme de bulunmaktadır. Buna göre düzeltme zamanaşımı süresi;

a. Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,

b. İlan yolu ile tebliğ edilip Vergi Mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,

c. İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 Sayılı Kanun'a göre haczin yapıldığı,



tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.

13.1.2. Cezalarda indirim

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

- a. Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
- b. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri,

indirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıdaki yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Bu hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.

13.1.2.1 Ceza indiriminin yapılmasının şartları

13.1.2.1.1 Vergi ve ceza için vergi davası açılmamış olmalıdır

Ceza indiriminden yararlanabilmek için, ikmalen veya resen tarh edilen vergi veya vergi farkı ile kesilmiş olan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasına karşı Vergi Mahkemesinde dava açılmamış olması gerekir.

Ancak ihbarnamenin tebliği üzerine dava açılmasına rağmen, 30 günlük süre dolmadan ve Vergi Mahkemesi karar vermeden önce, vergi davasından vazgeçilmişse ceza indiriminin uygulanması gerekir.

13.1.2.1.2 Vergi dairesine, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren, 30 gün içinde müracaat edilmelidir

Ceza indiriminden yararlanmak isteyen kişinin, ihbarnamenin kendisine tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süre içinde ilgili vergi dairesine müracaat ederek vergi aslı ve indirimden sonra kalan ceza tutarını vadesinde veya 6183 Sayılı Kanun'a göre teminat göstererek vadesinden itibaren 3 ay içinde ödeyeceğini bildirmesi gerekir.

İhbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süre içinde, uzlaşmaya gidilmesi fakat uzlaşma sağlanamamış olması durumunda da Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde belirtilen ceza indiriminden yararlanılması mümkün olabilmektedir.

13.1.2.1.3 Belirtilen süre içinde vergi aslı ve cezanın tamamı ödenmelidir



Ceza indiriminden yararlanılabilmesi için, vergi aslı ve indiriminden sonra kalan cezanın vadesinde ödenmesi gerekir. Örneğin; vergi ve ceza ihbarnamesi 10 Eylül 2014 tarihinde tebliğ edilmişse, 10 Ekim 2014 tarihi mesai saati sonuna kadar ceza indirimi talebinde bulunulmuş, söz konusu vergi ve cezanın da bu süre içinde ödenmiş olması veya 6183 Sayılı Kanun'da belirtilen türden teminat gösterilerek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödenmiş olması gerekmektedir.

13.1.2.2 Ceza indiriminin tutarı

Vergi cezalarındaki indirim tutarları aşağıdaki gibidir.

- a. Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri
- b. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının üçte biri.

13.1.3 Pişmanlık ve ıslah

Pişmanlık, emlak vergisi dışındaki beyana dayanan vergilerde, vergi ziyayı cezasını gerektiren Kanun'a aykırı hareketlerin bizzat mükellefler tarafından ilgili makamlara bildirilmesidir. Bu bildirim üzerine Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belirli şartların sağlanması halinde vergi ziyayı cezası kesilmez. Bu şartlar;

- a. Mükellefin haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama ihbarda bulunulmamış olması,
- b. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın Takdir Komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması,
- c. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde verilmesi,
- d. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının, mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,
- e. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 Sayılı Kanun'un 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla (pişmanlık zammı) birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi,

olarak belirlenmiştir.

13.1.4 Uzlaşma

Uzlaşma müessesesi mükelleflerin, vergi uyuşmazlıklarından dolayı vergi yargısına başvurmadan önce vergi idaresi ile anlaşmalarını öngörmektedir. Mükellefin vergi yargısına başvurarak uyuşmazlığı sürdürmesi yerine vergi idaresi ile anlaşarak uyuşmazlığa son



vermesi neticesinde, Hazine vergi alacağını bir an önce tahsil etme imkanına kavuşurken, mükellef de ödeyeceği tutarda indirim sağlamış olmaktadır.

13.1.4.1 Uzlaşmanın konusu ve kapsamı

Uzlaşmanın kapsamına; bir vergi incelemesine dayanılarak salınacak olan bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin kesilen vergi ziyai cezaları girmektedir. Ancak vergi ziyasına 359. maddede yazılı (kaçakçılık suçları) fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, gerek vergi aslında ve gerekse cezada uzlaşma yapılması mümkün olamamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda, uzlaşma talebinde bulunulabilmesi için aranan koşullar, aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

- a. Tarhiyatta VUK'un 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması,
- b. Tarhiyatta VUK'un 369. maddesinde yazılı şekillerde yanılma halinin mevcut olduğunun mükellef veya ceza muhatabı tarafından iddia edilmesi,
- c. Vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin mükellef veya ceza muhatabı tarafından, kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememekten ileri geldiğinin iddia olunması,
- d. Konuyla ilgili olarak yargı organları ile vergi idaresi arasında yorum ve görüş farkı bulunması,
- e. Bunlar dışında herhangi bir maddi hata bulunduğu iddia edilmesi.

13.1.4.2 Uzlaşma türleri

Vergi sistemimizde yer alan uzlaşma müessesesi iki şekilde gerçekleştirilmektedir. Bunlardan birisi "Tarhiyat öncesi uzlaşma", diğeri ise "Tarhiyat sonrası uzlaşma"dır.

13.1.4.2.1 Tarhiyat öncesi uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat aşamasından önce, idare ile mükellef, vergi sorumlusu veya ceza muhatabı arasında vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalarda uzlaşılmasıdır. Tarhiyat öncesi uzlaşma konusuna, vergi aslı ile birlikte vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da girmektedir. Ancak vergi ziyasına 359. maddede yazılı (kaçakçılık suçları) fiillerle sebebiyet verildiği durumlarda, tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşma yapılması mümkün değildir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, uzlaşmaya konu olan vergi ve cezanın tespit edildiği vergi incelemesi tamamlandıktan sonra, incelemeyi yapanın bağlı olduğu denetim birimince oluşturulan kurul ile tarhiyatın muhatabı arasında yapılır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, inceleme raporunun vergi dairesine tesliminden yani verginin idarece tarh edilmesinden önce gerçekleştirilir.



Tarhiyat öncesi uzlaşma talepleri, incelemenin herhangi bir aşamasında, yazılı olarak yapılmak zorundadır. Daha önce mükellefin bu yönde bir talebi olmamışsa vergi incelemesinin tamamlanmasından sonra düzenlenen son tutanakta, inceleme elemanı mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmayacağını sorar ve cevabını tutanağa alır. Bu talep, aynı çeşit vergi ve cezalar bakımından bütünlük teşkil eder. Yani vergi ve cezadan bir kısmı için uzlaşma talep edilip, diğer kısmı için dava açılmaz. Yapılan vergi incelemesi sonucunda salınacak verginin nevinin değişik olması veya aynı neviden bir vergi olmakla birlikte, vergilendirme döneminin değişik olması durumunda, ayrı ayrı uzlaşma talep edilebilir veya diğer vergi veya vergilendirme dönemi için Vergi Mahkemesinde dava açılabilir.

Mükellefin bilgisi dışında yapılan vergi incelemelerinde, tarhiyat öncesi uzlaşma talep etme süresi, inceleme elemanının bu konuyla ilgili yazılı sorusunun, inceleme raporunun bir örneği ile birlikte mükellefe tebliği tarihinden itibaren 15 gündür. Mükellefi vergi incelemesinden haberdar etmek ve uzlaşmaya davet etmek zorunludur.

Tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili talepler, vergi incelemesini yapan inceleme elemanları tarafından incelendikten ve gerekli koşulları taşıdığı belirlendikten sonra, uzlaşmanın yapılacağı yer, tarih ve saati yazılı olarak ve uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe tebliğ edilir ve tebliğ yazısına vergi inceleme raporunun bir örneği eklenir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu, davet yazısında belirtilen gün ve saatte üyelerin tamamının katılması ile toplanır. Toplantıda, uzlaşma sağlamış olsun veya olmasın mutlaka bir tutanak düzenlenir ve bir örnek mükellefe verilir.

Uzlaşma sağlanmış olması halinde, uzlaşmaya varılan vergi ve cezalar, verginin normal ödeme zamanları geçmişse, tutanağın tebliği tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanmış ceza miktarı için, ceza indirimi talep edilemez ve Vergi Mahkemesine dava açılmaz.

4369 Sayılı Kanun'la, tarhiyat öncesi uzlaşma konusunda yapılan bir düzenleme ile mükellef veya ceza muhatabına, komisyonun son teklifi üzerinde, uzlaşma tarihinden itibaren 15 gün süreyle değerlendirme yapabileme imkanı sağlanmıştır. Mükellef veya ceza muhatabı dilerse, bu süre içinde komisyona başvurarak, komisyonun son teklifini kabul ettiğini bildirebilecektir. Böyle bir bildirim yapılmadığı takdirde, uzlaşma sağlanamamış sayılacaktır.

Uzlaşmanın sağlanamamış olması halinde, uzlaşmanın temin edilemediğine dair tutanak düzenlenir ve bu tutanakla birlikte inceleme raporları, tarh işlemi yapılması amacıyla, incelemeye muhatap olanın bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir. Vergi dairesinin vergi ve cezalara ilişkin ihbarnameyi mükellef veya ceza muhatabına tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde, mükellef veya ceza muhatabı, Vergi Mahkemesinde dava açabilir veya VUK'un 376. maddesi uyarınca ceza indirimi talebinde bulunabilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerinde uzlaşma sağlanamaması halinde, mükellefin veya cezaya muhatap olanın tarhiyat sonrası uzlaşma talep etme hakkı bulunmamaktadır. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmeyen bir mükellefin, vergi ve ceza ihbarnamesinin vergi



daresince kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içinde tarhiyat sonrası uzlaşma talep etmesi mümkündür.

13.1.4.2.2 Tarhiyat sonrası uzlaşma

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1-10. maddelerinde usul ve esasları belirtilen uzlaşma hükümlerine bir ölçüde "Tarhiyat sonrası uzlaşma" denebilir. Uzlaşma konusuna ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezaları (359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilenler hariç) girmektedir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ise tarhiyat sonrası uzlaşma konusu yapılamamaktadır.

Mükellef veya cezaya muhatap olanlarca uzlaşma talep edilebilecek süre, vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gündür.

Uzlaşma için verilen talep dilekçeleri Uzlaşma Komisyonu Başkanlığına hitaben yazılır. Uzlaşma Komisyonunca talebin incelenmesi sonucunda mükellefe uzlaşma yer, saat ve tarihi yazılı olarak ve uzlaşma tarihinden en az 15 gün önce bildirilmek durumundadır. Buna uyulmaması, işlemin yargı tarafından iptal edilmesine yol açmaktadır.

Uzlaşma komisyonu, toplantısı, davet yazısında belirtilen yer, tarih ve saatte mükellef veya vekili ile komisyon başkanı ve üyelerinin katılımıyla yapılır.

Uzlaşma komisyonu tarafından tanzim edilmiş olan uzlaşma tutanakları kesin mahiyette olup, gereği ilgili vergi dairesi tarafından derhal yerine getirilir.

Uzlaşmanın sağlanamamış olması halinde mükellef veya ceza muhatabı vergi veya cezaya ilişkin ihbarnamenin kendilerine tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 günlük süre içinde ceza indirimini talep edebilir. Üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında ceza indirimini talep edilemez.

Uzlaşmanın sağlanmış olması halinde, uzlaşma tutanağının vergi ve cezaların ödeme zamanı geçmemişse bu zamanlarda, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmesi halinde ise, ödeme süresi geçmiş olan vergi ve cezaların tamamı, uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir.

13.1.4.3 Uzlaşma komisyonu

Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma hükümleri ile ilgili ek 1. maddesine göre genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile cezalara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için kurulan uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi miktarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 352, 356, 360, 372 ve 393 sıra numaralı genel tebliğler ile uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları :	Ankara, İzmir
---------------------------------------	---------------



II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları :	Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları :	Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları :	Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak

Yönetmelikte yapılan değişiklik paralelinde uzlaşma komisyonlarının uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi miktarı da aşağıdaki şekilde yeniden tespit edilmiştir.

13.1.4.3.1 Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde

a. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu

	Vergi, resim ve harçlar (TL)
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	900.000
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	750.000
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	600.000
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	450.000
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	300.000

b. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları

ba. Vergi Dairesi Müdürlüğü bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonları

	Vergi, resim ve harçlar (TL)
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	35.000
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	30.000
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	25.000
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	20.000
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	15.000

bb. Mal Müdürlükleri bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonları

	Vergi, resim ve harçlar (TL)
--	------------------------------



I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	6.000
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	5.000
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	4.000
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	3.000

13.1.4.3.2 Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde

a. Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu

	Vergi, resim ve harçlar (TL)
- Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu	50.000
- Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	3.000.000

b. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları

	Vergi, resim ve harçlar (TL)
Vergi Dairesi Müdürlükleri	15.000
Mal Müdürlükleri	3.000

10 Mayıs 2007 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 372 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ile Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonunun uzlaşabilecekleri vergi miktarına ilişkin yetki sınırı 2.000.000 TL olarak belirlenmiştir. Daha sonra 29 Aralık 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 393 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu'nun yetki sınırı 3.000.000 TL'ye yükseltilmiştir.

Buna göre;

a. Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerdeki vergi dairesi müdürlükleri ve Mal Müdürlükleri bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının 352 ve 356 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen yetki sınırlarını aşan fakat vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonları için 352 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen limitler içinde kalan uzlaşma talepleri, ilgili vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunca,

b. Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerdeki vergi dairesi müdürlükleri ve Mal Müdürlükleri bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının 352 ve 356 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen yetki sınırlarını aşan fakat defterdarlık



uzlaşma komisyonları için 360 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen limit içinde kalan uzlaşma talepleri, ilgili defterdarlık uzlaşma komisyonunca,

c. Vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonlarının 352 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, defterdarlık uzlaşma komisyonlarının ise 360 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirtilen yetki sınırlarını aşan uzlaşma taleplerinden Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu için yukarıda belirlenen limite kadar olanlar, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunca,

incelenip sonuçlandırılacaktır.

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunca incelenip sonuçlandırılacak olan söz konusu uzlaşma talepleri ile bu Komisyon ve Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu'nun yukarıda belirtilen yetki sınırlarını aşan uzlaşma talepleri Merkezi Uzlaşma Komisyonu'nca incelenecektir.

13.1.4.4 Uzlaşmamanın vergi davasına etkisi

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili Vergi Mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden daha az bir süre kalmış ise bu süre, tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün uzar.

Uzlaşmanın sağlanması durumunda tarhiyatla ilgili dava açılmaz.

Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa, dava uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce Vergi Mahkemelerince incelenmez, herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz kalır. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde, durumun vergi dairesince haber verilmesi üzerine durdurulmuş olan davanın görülmesine Vergi Mahkemesince devam edilir.

13.2 Yargı yoluyla çözüm

İdari yollara başvurarak çözümlenemeyen ya da bu yollara hiç gidilmeden, yargısal anlamda çözümlenmek istenen uyuşmazlıklar vergi yargısının görev alanına girer.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda (İYUK) idari davalar; iptal davaları, tam yargı davaları ve kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar olmak üzere sınıflandırılmıştır.

İdari dava türlerini belirleyen maddede vergi davası sayılmadığı halde, Kanun'un bazı maddelerinde vergi davalarından söz edildiği ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesinde de mükelleflerin ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı Vergi Mahkemesinde dava açabileceklerinin belirtildiği görülmektedir.



Vergi Mahkemelerinde dava açabilmek için her şeyden önce dava konusu yapılacak hususa ilişkin olarak Vergi Mahkemelerinin görevli olması gerekir. Diğer mahkemelerin ya da başka bir yargı kolunun görev alanına giren hususlarda, Vergi Mahkemelerinde dava açılmaz. Nitekim İYUK'ta dava dilekçeleri üzerinde yapılacak olan ilk incelemede, taleplerin öncelikle görev ve yetki yönünün inceleneceği, daha sonra sırasıyla idari merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, zamanaşımı, husumet ve dilekçelerdeki şekil şartları hususlarına ilişkin olarak inceleme yapılması gerektiği hükme bağlanmıştır.

13.2.1 Vergi davaları

13.2.1.1 Vergi davalarına bakmaya yetkili mahkemeler

13.2.1.1.1 Vergi Mahkemeleri

Vergi Mahkemeleri, genel anlamda vergi uyuşmazlıklarından doğan davaları karara bağlayan ilk derece yargı organı konumundadırlar ve Danıştay çatısı altında yapılan idari yargı teşkilatı içerisinde İdare Mahkemeleri ile birlikte, Bölge İdare Mahkemeleri altında yer alırlar. Vergi davaları ya mahkeme heyetince ya da tek hakimle görüşülüp karara bağlanır.

Tek hakimle verilen nihai kararlara karşı, Bölge İdare Mahkemesi'ne itiraz edilebilir. Kurulca verilen nihai kararlara karşı ise Danıştay'da, temyiz yoluna başvurulabilir.

13.2.1.1.2 Bölge İdare Mahkemeleri

Vergi Mahkemesinin tek hakimle vermiş olduğu nihai kararlara karşı yapılabilecek olan itirazlar Bölge İdare Mahkemelerince incelenir ve karara bağlanır. Bölge İdare Mahkemesi'nin kararları kesindir, bu kararlara karşı temyiz yoluna başvurulamaz.

13.2.1.1.3 Danıştay

Danıştay Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir.

Vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak, vergi mahkemelerince kurul halinde verilen nihai kararlara karşı Danıştay'da temyiz yoluna başvurulabilir.

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 6110 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile değişik 13. maddesine göre; Danıştay; 14'ü dava, 1'i idari olmak üzere 15 daireden oluşmaktadır. Danıştay meslek mensupları, Danıştay Başkanı, Danıştay Başsavcısı, Danıştay Başkanvekilleri, daire başkanları ve üyelerdir.

Danıştay'da ayrıca, dava dosyalarını inceleyerek daire veya görevli kurullara gerekli açıklamaları yapmak, tutanakları hazırlamak ve karar taslaklarını yazmakla görevli, tetkik hakimleri ve davalar hakkında hukuki düşüncelerini bildirmek üzere savcılar bulunmaktadır. Dava dairelerinden 4 tanesi (Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu Dava Daireleri) vergi uyuşmazlıkları ile görevli bulunmaktadır. Vergi Dava Daireleri Kurulu, vergi



mahkemelerinin ısrar kararları ile Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla bakıp karara bağladıkları davaların temyiz merciidir.

Danıştay bünyesinde içtihat tesis eden bu daire ve kurullardan ziyade, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idarenin uymak zorunda oldukları kararlar tesis eden İctihatları Birleştirme Kurulu bulunmaktadır.

13.2.1.2 Davanın kapsamı

Genel olarak genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunlara ilişkin zam ve cezalar ile tarifeler dolayısıyla ortaya çıkacak uyuşmazlıklar vergi davasının konusunu oluşturmaktadır. Bunun yanında kamu alacağının tahsiline ilişkin uygulamalar da vergi davalarının konusunu oluşturabilir.

Diğer yandan Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesine göre; vergi davası açabilmek için uyuşmazlığa konu olan verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve Takdir Komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde ise, istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir.

Aynı maddede mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları belirtilmiş, ancak Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatalarına ait hükümleri hariç tutulmuştur.

Yukarıda bahsedilen hükümlere göre, vergi davalarının açılacağı durumlar aşağıdaki gibidir.

- a. İlave vergi tarh edilmesi dava konusu olabilir. Burada söz konusu olan tarhiyat, mükelleflerin beyanı üzerine alınan vergilere ek olarak ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyattır.
- b. Mükellefin hataların düzeltilmesi talebinin reddi veya talebin cevapsız kalması dava konusu olabilir. Mükellefin talebine karşı 60 gün içinde cevap verilmemiş olması halinde talep zımnen reddedilmiş sayılmaktadır. Bu durumda 60 günlük sürenin bitmesinden itibaren veya talebin reddedildiği tarihten itibaren 30 günlük yasal dava açma süresi içinde mükelleflerin dava açma hakları vardır.
- c. İhtirazi kayıtla verilen beyanname üzerinden hesaplanan vergiler dava konusu olabilir. Vergi Usul Kanunu'ndan mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları belirtilirken bu hükmün istisnası olarak sadece vergi hataları sayılmış, ihtirazi kayıtla beyandan bahsedilmemiştir.

Ancak bu konudaki Danıştay kararları, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerinden yapılan tarhiyatların dava konusu yapılabileceği görüşünde birleşmektedir. Diğer yandan İYUK'ta "İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle, tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm ile ihtirazi kayıtla verilen beyanlara karşı dava açılacağı kabul edilmiş olmaktadır.



d. Ceza kesilmesi dava konusu olabilir. Cezanın kesilmiş ve muhatabına tebliğ edilmiş olması halinde, ceza muhataplarının adlarına kesilen cezalara karşı dava açma hakları vardır.

e. Mükellefler 6183 Sayılı Kanun'a göre, kendilerine tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı 7 gün içinde dava açabilirler. Hakkında ihtiyati haciz tatbik edilenler, haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizler de haczin tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde dava açabileceklerdir.

13.2.1.3 Yetkili Vergi Mahkemesi

Vergi Mahkemesi başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından, dava dilekçeleri ilk incelemeye tabi tutulacaktır. İlk inceleme esnasında dikkat edilecek birinci husus olarak "görev ve yetki" belirlenmiştir.

Vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkemeyi aşağıdaki esaslara göre belirlemek gerekir.

a. Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tarh ve tahakkuku ile zam ve cezalardan doğan uyuşmazlıklarda yetkili mahkeme, bu işlemleri gerçekleştiren vergi dairesinin bulunduğu yerdeki Vergi Mahkemesidir.

b. 6183 Sayılı Kanun'un uygulamasından doğan uyuşmazlıklarda yetkili Vergi Mahkemesi, ödeme emrini düzenleyen dairenin bulunduğu yerdeki Vergi Mahkemesidir.

13.2.1.4 Dava açmaya yetkili olanlar

Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı Vergi Mahkemesinde dava açabilirler.

Gerçek kişiler, bizzat kendileri dava açabilecekleri gibi kanuni vekilleri vasıtasıyla da dava açabilirler. Dava ehliyetine sahip kişinin vekili sıfatıyla dava açacak kişinin avukat olması şarttır.

Küçükler ve kısıtlılar ile tüzel kişilerde vergi davaları kanuni temsilciler tarafından açılır.

13.2.1.5 Dava açma süreleri

Dava açma süresi; özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay ve İdare mahkemelerinde 60 gün, Vergi Mahkemelerinde 30 gündür.

Vergi Mahkemelerinde yukarıda belirtilen genel dava açma süresinin yanında kendi özel kanunlarında ayrı süre gösterilmesi durumunda o sürelere uymak gerekecektir. Kendi özel kanunlarında belirlenen dava açma sürelerine aşağıdaki örnekleri verebiliriz.

Uzlaşmanın sağlanamaması halinde buna ilişkin tutanağın kendisine tebliğinden itibaren mükellefin dava açma hakkı doğacaktır. Ancak bu sırada dava açma müddeti bitmiş veya bitimine on beş günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren on beş gün uzayacaktır.



Haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki Vergi Mahkemesi nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edilebilir.

Kendisine Vergi Mahkemelerinin yetkisi dahilinde olan mükellefiyetlere bağlı olarak ödeme emri tebliğ edilen şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında, tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde Vergi Mahkemesine dava açabilecektir.

İdare ve vergi yargısında dava açma hakkını ortadan kaldıran bu süreler kamu düzeni ile ilgilidir ve yargı mercilerince re'sen nazara alınır.

Dava açma süresinin bittiği tarihi belirlemek açısından önemli olan husus, bu sürenin başlangıcını doğru belirleyebilmektedir. Dava açma süresinin başlangıcı;

- a. Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın yapıldığı,
- b. Tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin yapıldığı,
- c. Tevkif yoluyla alınan vergilerde, istihkak sahiplerine ödemenin yapıldığı,
- d. Tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı,
- e. İdarenin dava açması gereken konularda, ilgili merci ya da komisyon kararının idareye geldiği,

tarihi izleyen günden başlayacaktır.

İYUK'ta yukarıdaki esaslara göre dava açma süresinin başlangıç tarihi belirlendikten sonra, sürelerle ilgili genel esaslara yer verilmiştir.

Buna göre,

- a. Tatil günleri sürelerle dahil olacak ancak, sürenin son günü tatil gününe rastlarsa süre, tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzayacaktır.
- b. Çalışmaya ara verme zamanı (5219 Sayılı Kanun ile 1 Ağustos - 5 Eylül olarak değiştirilmiştir) içinde sürenin bitmesi halinde, süreler çalışmaya ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzayacaktır.

13.2.2 Yürütmenin durdurulması

İYUK'ta yürütmenin durdurulması konusu idari mahkemelerde dava açılması aşamasında ve mahkeme kararlarına karşı başvuru yolları olan itiraz ve temyiz istemlerinde olmak üzere iki ayrı maddede düzenlenmiştir.



Vergi Mahkemelerinde dava açılması aşamasında söz konusu olan, idari işlemin yürütmesinin durdurulması olduğu halde, itiraz veya temyiz yoluna başvurulması halinde ise yürütmenin durdurulması Vergi Mahkemesi kararının icrasına yönelik olacaktır.

Vergi Mahkemelerinde; vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar ise tahsilat işlemini durdurmaz ve bunlar hakkında ayrıca yürütmenin durdurulması istenebilir.

Vergi davası açıldığında tahsilatın kendiliğinden durmadığı hallerde, yürütmenin durdurulması mahkemenin vereceği karara bağlı olmaktadır.

Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda yürütmenin durdurulmasına karar vermektedirler.

Mahkemeler tarafından verilecek yürütmenin durdurulması kararlarında, uyulması gereken usul esaslarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- a. Yürütmenin durdurulması kararı verilen dava dosyaları öncelikle incelenir.
- b. Yürütmenin durdurulması konusunda verilen "red" ve "kabul" yolundaki kararlara karşı kararın tebliğini izleyen günden itibaren 7 gün içinde bir defaya mahsus olarak itiraz edilebilir. (İtiraz mercii, Danıştay dava dairelerince verilen kararlar için idari veya vergi dava daireleri kurulları, Bölge İdare Mahkemesince verilen kararlar için en yakın Bölge İdare Mahkemesi, İdare veya Vergi Mahkemeleri ile tek hakim tarafından verilen kararlar için Bölge İdare Mahkemesi'dir. İtiraz edilen merciler, dosyanın kendilerine gelmesinden itibaren 7 gün içinde karar vermek zorundadır.)
- c. Yürütmenin durdurulması kararları esas olarak teminat karşılığında verilir. Ancak durumun gereklerine göre mahkeme teminat aramadan da yürütmenin durdurulmasına karar verebilecektir.

İYUK'ta teminat konusunda açıklayıcı bir hüküm yoktur, ancak alınacak teminat kamu alacağını garanti altına almayı amaçladığından her şeyden önce teminatın kamu alacağını karşılayabilir nitelikte olması ve alacaklı idare tarafından kabul edilebilir olması gerekmektedir.

13.2.3 Kararların sonuçları

Bağımsız yargı organının vereceği kararın bir anlam ifade edebilmesi için, yargı organı kararının gerekleri davalı idare tarafından yerine getirilmelidir. Nitekim Vergi Mahkemesi tarafından davacı şahsın haklılığını doğrulayan yönde karar verilmesi yeterli olmamakta, yargı organınca öngörülen sonucun doğması için mahkeme kararlarının icaplarına göre davalı idare tarafından işlem yapılması gerekmektedir.



İYUK'un 28. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak 30 günü geçemez.

Söz konusu fıkranın üçüncü cümlesinde ise bu kurala bir istisna getirilerek, "Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir." hükmüne yer verilmişti. Anayasa Mahkemesi 10.07.2013 tarihli ve E.2012/107, K.2013/90 sayılı kararında anılan cümlenin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiştir. Karar 22 Kasım 2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Buna göre haciz veya ihtiyati haciz uygulamalarına ilişkin davalarda, haczin iptaline veyahut yürütmenin durdurulmasına hükmedilmesi halinde, nihai karar beklenmeksizin, İYUK'un 28. maddesinin 1. fıkrasının bir ve ikinci cümleleri uygulama alanı bulacak ve böylelikle iptal kararlarının idareye tebliğinden itibaren en geç 30 gün içerisinde kararın icaplarına uygun işlem tesis edilmesi gerekecektir.

Vergi Mahkemesi kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ile zam ve cezaların miktarının ilgili idare tarafından mükellefe bildirilmesi gerekmektedir.

Vergi Mahkemesince verilecek kararın gereklerinin yasal süre içinde yerine getirilmemesi halinde, ilgililer, idare aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açabilecektir. Tazminat davasının açılacağı mahkeme, kararı uygulanmayan idari yargı yeri olacaktır.

Tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödenir.

13.2.4 Kararların açıklanması

Kararların açıklanması, idari mahkemelerin vereceği kararlara karşılık davanın taraflarına tanınan bir hak olmasına rağmen, açıklama konusunu, mahkeme kararlarına karşı taraflara tanınan diğer kanun yollarından (İtiraz, temyiz, yargılamanın yenilenmesi, kararların düzeltilmesi) ayırt etmek gerekir. Çünkü kararların açıklanmasını istemek, İdari Yargılama Usulü Kanunu ile taraflara tanınan bir hak olmasına rağmen, bu yolla idari mahkemenin verdiği kararın değiştirilmesi söz konusu değildir; sadece mahkeme tarafından verilmiş olan kararın daha doğru ve sağlıklı olarak ve gerçek anlamıyla uygulanması amaçlanmıştır.

Mahkeme kararlarının açıklanmasında amaç, mahkeme tarafından varılan sonucun açık olmayan ve belirsiz taraflarını veya idari mahkemelerin kararlarında yer alan birbirine aykırı görünen hükümleri ortadan kaldırmak suretiyle mahkeme kararının gerçek anlamıyla yerine getirilmesini sağlamaktır.

Taraflardan her biri kararların açıklanmasını isteyebilecektir. Tarafların mahkeme kararının açıklanmasını isteyebilmesi için, mahkeme tarafından verilen kararın;



- Yeterince açık olmaması veya
- Birbirine aykırı hüküm fıkraları taşınması,

zorunludur.

Kararların açıklanmasını isterken, açıklama yoluyla mahkeme kararı ile hükmedilen sonucun değiştirilmesinin veya mahkeme kararında yer almayan hükümlerin eklenmesinin mümkün olmadığı, bu nedenle sonucu etkileyecek isteklerin açıklama konusu yapılmayacağı hususuna dikkat etmek gerekecektir.

Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerince verilen kararların açıklanması istenebilecektir. Taraflar mahkeme kararlarının açıklanmasını kararın yerine getirilmesine kadar isteyebilirler.

Görevli daire veya mahkemenin kararın açıklanması konusunda vereceği kararı taraflara tebliğ etmesi gerekmektedir.

13.2.5 Yanlışlıkların düzeltilmesi

Yanlışlıkların düzeltilmesi hususunda karar hükmünde değişiklik yapılması veya amaçlananın dışında yeni bir hüküm tesis ettirilmesi söz konusu olamaz. Yanlışlıkların düzeltilmesi yoluyla daha çok maddi hatalar nedeniyle kararın yerine getirilmesi sırasında ortaya çıkabilecek güçlüklerin giderilmesi amaçlanmıştır.

İYUK'ta düzeltilebilecek yanlışlıklar olarak;

- a. Tarafların adı, soyadı veya sıfatlarında yapılacak yanlışlıklar,
- b. Tarafların iddialarının sonucuna ilişkin olarak yapılacak yanlışlıklar,
- c. Mahkeme kararının hüküm fıkrasında yapılabilecek hesap hataları,

sayılmıştır.

Yanlışlıkların düzeltilmesi, her zaman, yani mahkeme kararının yerine getirilmesinden sonraki aşamalarda da istenebilecektir.

13.2.6 Kararlara karşı başvuru yolları

Kararlara karşı, tarafların başvurabileceği kanun yollarını iki bölüme ayırarak incelemek yerinde olacaktır. Buna göre, mahkeme kararlarına karşı başvurulacak kanun yolları;

- a. Vergi Mahkemesi kararına karşı taraflara, hiçbir şarta gerek kalmaksızın, başka kanunlarda aksine hüküm olsa dahi tanınan kanun yolları olan "itiraz" ve "temyiz" ile,
- b. İYUK'ta belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde uygulanabilecek, kanun yolları olan "kanun yararına bozma", "yargılamanın yenilenmesi" ve "kararın düzeltilmesi"



olarak ifade edilebilir.

13.2.6.1 İtiraz

Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği nihai kararlara, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesi'ne itiraz edilebilir. Bölge İdare Mahkemeleri yargı çevresindeki Vergi Mahkemelerinde tek hakim tarafından verilen nihai kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak hükme bağlar.

Vergi Mahkemelerinin tek hakimli olarak verdiği nihai kararlara karşı, mahkeme kararının taraflara tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde itiraz edilebilir.

Vergi Mahkemesinin kararına karşı itiraz, kararı veren Vergi Mahkemesinin yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesi'ne yapılacaktır.

Bölge İdare Mahkemesi uyuşmazlık konusu hakkında ilk kararı veren Vergi Mahkemesinden kendisine intikal eden dava dosyası ve evraklar üzerinde ilk incelemeyi yaptıktan sonra, aşağıdaki hususların varlığını saptaması halinde ayrıca bir inceleme veya tahkikat yapmaya gerek duymadan işin esası hakkında karar verecektir.

- a. Bölge İdare Mahkemesi, Vergi Mahkemesinden gelen dava dosyasındaki uyuşmazlık konusunu teşkil eden olayın maddi vakaları hakkında Vergi Mahkemesi hakimi tarafından edinilen bilgileri yeterli görürse,
- b. Uyuşmazlık konusunu teşkil eden olayda, Vergi Mahkemesi hakiminin verdiği karara karşı yapılan itiraz sadece hukuki açıdan yapılmışsa ve
- c. Eğer itiraz olunan kararda, maddi yanlışlıklar bulunuyorsa ve bu yanlışlıkların düzeltilmesi mümkünse.

Yukarıdaki hususlar mevcut değilse Bölge İdare Mahkemesi ilk derece mahkemesi gibi inceleme ve tahkikatı kendisi yaptıktan sonra esas hakkında yeniden karar verecektir.

Bölge İdare Mahkemesinin, vereceği kararlar kesindir. Bu kararlara karşı temyiz yoluna başvurulamaz. Ancak İYUK'un 51. maddesine göre bu kararların kanun yararına bozulması mümkündür.

13.2.6.2 Temyiz

Vergi Mahkemelerinin kurul halinde verdikleri nihai kararların tamamı Danıştay'da temyiz edilebilir. Danıştay Dava Daireleri ile İdare ve Vergi Mahkemelerinin nihai kararları başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay'da temyiz edilebilir.

13.2.6.2.1 Temyiz edilebilecek kararlar

Vergi Mahkemelerinin kurul halinde vereceği nihai kararlar temyiz edilebilir.



13.2.6.2.2 Temyiz talebinde süre

Özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay Dava Daireleri ile İdare ve Vergi Mahkemesinin nihai kararlarına karşı, kararın taraflara tebliğ tarihini izleyen 30 gün içinde Danıştay'a temyiz başvurusunda bulunulabilir.

13.2.6.2.3 Temyiz talebinin incelenmesi ve sonuç

İlk derecede karar veren Vergi Mahkemesi tarafından oluşturulan dava dosyası, Danıştay'da incelendikten sonra;

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
- Hukuka aykırı karar verilmesi,
- Usul hükümlerine uyulmamış olması,

hallerinden herhangi birinin mevcut olması durumunda, karar, Danıştay tarafından bozulacak ve dosya bozmaya konu kararı tesis eden ilke derece mahkemesine gönderilecektir.

Vergi Mahkemesi Danıştay'ın ve verdiği bozma kararı üzerine yeni bir karar almayıp eski kararında ısrar edebilir. Eğer ısrar kararı ilgilisi tarafından temyiz edilirse, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenip karar verilecektir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun kesinleşen kararlarına uyulması zorunludur.

Danıştay'ın kararları kısmen onaması ve kısmen bozması halinde ise, kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir.

13.2.6.3 Kanun yararına bozma

Danıştay Başsavcısı'na veya ilgili Bakanlığa temyiz hakkı tanıyan olağanüstü kanun yollarından birisi "kanun yararına bozma"dır.

Kanun yararına bozma usulünün uygulanabilmesi için gerekli olan şartlar aşağıdaki gibidir.

- Kanun yararına temyizi istenecek olan kararın kesinleşmiş olması gerekir. Buna göre, Vergi Mahkemesinin kararı taraflara tebliğ edilmiş ve itiraz ve temyiz süresinin geçmiş olması ya da itiraz yoluna başvurulmuş olması halinde Bölge İdare Mahkemesi'nin karar vermesi ve bu kararın taraflara tebliğ edilmiş olması gerekmektedir.
- Vergi Mahkemesinin verdiği kararın kesinleşmiş olmasının yanında, temyiz incelemesinden de geçmemiş olması gerekmektedir. Buna göre Danıştay'da temyizen incelenmiş bulunan Vergi Mahkemesi kararları hakkında kanun yararına bozma istenemeyecektir.
- Kanun yararına bozulması istenecek Vergi Mahkemesi kararının niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade etmesi gerekir.



d. Kanun yararına temyiz yoluna başvurma yetkisi sadece Danıştay Başsavcısına (ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden kullanılabilir) tanınmıştır.

Temyiz isteğinin Danıştay tarafından yerinde görülmesi halinde, ilgili mahkemenin kararı kanun yararına bozulacaktır. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmaz.

13.2.6.4 Yargılamanın yenilenmesi

Yargılamanın yenilenmesi, Kanun'da sınırlı şekilde sayılan nedenlere dayanılarak, esas hükmün kaldırılmasını ve davanın yeniden incelenmesini sağlayan olağanüstü kanun yoludur.

Yargılamanın yenilenmesi için gerekli olan sebeplere aşağıdaki örnekler verilebilir.

- a. Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilmeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,
- b. Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberinin bulunmaması,
- c. Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararı ile bozularak ortadan kalkması,
- d. Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,
- e. Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,
- f. Vekil veya kanuni temsilci olmayan kişiler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,
- g. Çekinmeye mecbur olan başkan, üye ve hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,
- h. Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması,
- i. Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması.

Yargılamanın yenilenmesine ilişkin isteklerin, esas kararı vermiş olan mahkeme tarafından karara bağlanması gerekmektedir.

Danıştay kararlarında ise, esas kararı veren daire veya kurul göreceli yargı yeri olacaktır.



13.2.6.5 Kararın düzeltilmesi

Danıştay Dava Daireleri ile İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulları tarafından temyiz üzerine verilen kararlar ile Bölge İdare Mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, belirli nedenlerin varlığı halinde, bir defaya mahsus olmak üzere davanın taraflarınca kararın düzeltilmesi istenebilecektir.

Kararın düzeltilmesi için gerekli olan nedenler aşağıdaki gibidir:

- a. Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması,
- b. Bir kararda birbirine aykırı hükümler olması,
- c. Kararın usul ve Kanun'a aykırı olması,
- d. Temyiz incelemesi sırasında hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekârlığın ortaya çıkmış olması.

Dava Daireleri, İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulları, kararın düzeltilmesini talep eden tarafın talep dilekçesinde ileri sürdüğü hususlarla bağlıdır. Sadece bu hususlar üzerinde inceleme yapıp karar verilmesi zorunludur. Kararın düzeltilmesi istekleri esas kararı vermiş olan daire veya kurul tarafından incelenip sonuçlandırılmaktadır.

Tarafların kararın kendilerine tebliğ tarihini izleyen 15 gün içinde kararın düzeltilmesini istemeleri mümkün bulunmaktadır.



özdoğrular
serbest muhasebeci mali müşavirlik ltd.şti.
"Chartered Accountants & Auditors Ltd."



[Pratik bilgilere ulaşmak için tıklayınız.....](#)