

KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDE AR-GE İNDİRİMİ UYGULAMASI

Nilgün Serbaş Tuncer

Yeni ürün, üretim yöntemleri ve teknoloji geliştirmeye yönelik faaliyetlerin desteklenmesi ekonomik gelişmenin önemli bir koşuludur. Araştırma ve geliştirme faaliyetlerine gayrisafi milli hasıladan ayrılan pay ülkelerin gelişmişlik düzeyiyle doğru orantılıdır. Gelişmiş ülkelerin ekonomilerini incelediğimizde araştırma ve geliştirme faaliyetlerine destek verildiği; bu faaliyetlerin değişik mekanizmalarla desteklediği görülmektedir. Ülkemizde de araştırma geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi için Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarında bazı teşvikler yer almaktadır.

Araştırma ve geliştirme faaliyetlerini teşvik için uygulanan vergisel düzenlemelerde yapılan değişikliklerle uygulama yöntemi değiştirilmiş bulunmaktadır. Değişikliğin yürürlüğe girdiği tarihe kadar Faizsiz Vergi Ertelemesi yöntemi uygulanmaktayken yapılan değişiklikle bu yöntem terkedilmiş yerine Vergi İndirimi yöntemi benimsenmiştir.

Bu yazımızın konusunu araştırma ve geliştirme faaliyetleri için gerçekleştirilen harcamalarla ilgili vergi yasalarında yapılan değişikliklerin getirdiği yeni uygulama ve avantajlarının Kurumlar Vergisi yönünden incelenmesi oluşturmaktadır.

AR-GE İNDİRİMİ UYGULAMASI

Yasal Değişiklikler

Araştırma Geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalarla ilgili vergi uygulamasında 31.07.2004 tarihli ve 25539 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5228 sayılı Kanun’un 28 ve 31 nci maddeleri ile Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında değişiklik yapılarak Faizsiz Vergi Ertelemesi uygulamasından AR-GE İndirimi uygulamasına geçilmiştir.

Söz konusu yasal değişikliklerin uygulama esasları ile ilgili 86 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 20.02.2005 tarihli ve 25733 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Kanunun yürürlük tarihi olan 31.07.2004’den önce kurumlar, yıl içinde yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamaları tutarını geçmemek üzere, ilgili dönemde ödemeleri gereken kurumlar vergisinin %20’sini üç yıllık sürede 9 taksitle faizsiz olarak ertelemekteydi.

31.07.2004 tarihinden itibaren Ar-Ge faaliyetleri için yapılan harcamaların %40’ının Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahından indirim yapılabilmesi mümkün hale gelmiştir.



Ar-Ge Faaliyetlerinin Kapsamı

Yasa kapsamında yapılan tanımda, yapılan harcamaların Ar-Ge harcaması sayılabilmesi için

- a- mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirmiş olmaları
- b- münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik olması,

koşullarına yer verilmiştir.

Yapılan harcamaların Ar-Ge İndirimi uygulamasından faydalanabilmesi için Ar-Ge projesinin amacı, kapsamı, süresi, bütçesi, özel şartları, sonuçta doğacak itira haklarının paylaşım esasları belirlenmiş olmalıdır. Ayrıca, faaliyetlerin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde yenilik getirmeyi amaçlayan bir Ar-Ge projesi kapsamında gerçekleştirilmelidir.

Tebliğ kapsamında Ar-Ge indirimine konu edilebilecek faaliyetlerin çerçevesi şu şekilde belirtilmiştir:

- 1- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,
- 2- Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi,
- 3- Yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesine yönelik olarak yeni yöntemler geliştirilmesi veya yeni teknikler üretilmesi,
- 4- Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni

tekniklerin/teknolojilerin araştırılması.

5- Yeni ve özgün tasarımı dayanan yazılım faaliyetleri.

Şekil, renk ve dekorasyondaki değişiklikler gibi görsel ve estetik değişiklikler ile ürünün yapı, nitelik ve performansını teknik açıdan değiştirmeyen, küçük tasarım ve görünüm farklarından ibaret basit değişiklikler için yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti olarak değerlendirilmeyecek; dolayısıyla Ar-Ge indirimini uygulamasından faydalanması mümkün olmayacaktır.

Tebliğ kapsamında aşağıda belirtilen faaliyetlerin Ar-Ge faaliyeti olarak değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir:

- Pazar araştırması yada satış promosyonu,
- Kalite kontrol,
- Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- İcat edilmiş yada mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- Biçimsel değişiklikler,
- Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analizler için kullanılan program, yazılım vs, üretilen prototiplerin rutin ayarlamaları),
- İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle 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,

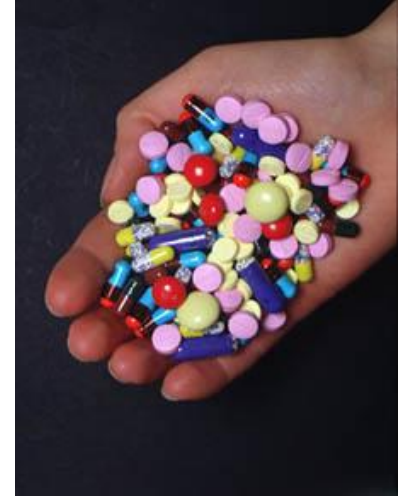
Ar-Ge harcamalarının Ar-Ge indirimini uygulaması kapsamında değerlendirilebilmesi için münhasıran Ar-Ge faaliyetine

yönelik olması; işletmenin genel faaliyetlerinden ayrıştırılması gerekmektedir. Örneğin, 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 indirimini hesaplanamaz. Ancak, doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan bina, makina-tesis ve cihazlar, taşıtlar, döşeme, demirbaş gibi maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman ve tükenme payları Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınarak Ar-Ge indirimini hesaplanır.

Aşağıda belirtilen ana harcama grupları bu kriter çerçevesinde doğrudan Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olması halinde Ar-Ge İndirimi uygulaması kapsamında dikkate alınabilecektir:

- İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- Personel Giderleri
- Genel Giderler
- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- Vergi, Resim ve Harçlar
- Amortisman ve Tükenme Payları
- Finansman Giderleri

Ar-Ge faaliyeti, esas itibariyle denemelerin son bulduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren Ar-Ge projesi bitmiş sayılır. Bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmez; dolayısıyla Ar-Ge indirimini uygulamasından faydalanamaz. Ancak, bitmiş bir ürünün daha da geliştirilmesi için yapılacak çalışmalar gerekli şartları sağlıyorsa yeni bir Ar-Ge projesi olarak değerlendirilebilir.



Ar-Ge İndirimi Uygulama Yöntemi

Yukarıda belirtilen Ar-Ge faaliyetleri çerçevesinde işletme bünyesinde yapılan Ar-Ge harcamalarının %40'ı oranında hesaplanacak tutar Ar-Ge indirimini uygulaması kapsamında Kurumlar Vergisi matrahından indirim konusu yapılabilecektir.

Ar-Ge indirimini, Ar-Ge faaliyetine başladığı andan itibaren hem yıllık beyannamede hem de geçici vergi beyannamelerinde uygulanabilecektir.

Ar-Ge indiriminin uygulandığı ilk geçici vergi beyannamesinin verildiği tarihi takip eden ayın sonuna kadar, sürdürülen Ar-Ge faaliyetiyle ilgili olarak Tebliğ ekinde yer verilen formata uygun olarak hazırlanacak rapor, bir yazı ekinde Maliye Bakanlığına (Gelirler Genel Müdürlüğü) gönderilecektir. Bakanlık, raporun genel değerlendirmesini yaptıktan sonra, projenin uygunluğunun incelenmesi için TÜBİTAK ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlara intikal ettirecektir.

Alanında uzman kuruluşlarca hazırlanan "Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporunun" olumsuz olması halinde, Ar-Ge indirimini dolayısıyla eksik ödenen

vergilerle ilgili olarak gerekli tarhiyat yapılacaktır.

Ar-Ge indirimine konu edilen harcamalarla ilgili işlemlerin Yeminli Mali Müşavir tarafından tasdik edilmesi gerekmektedir. Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı oldukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir. Ar-Ge indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu hükümleri gereğince kar payları üzerinden yapılan vergi tevkifatı karın dağıtılması aşamasına bırakılmış olduğundan, Ar-Ge indirimini nedeniyle kurumlar vergisi matrahına dahil edilmeyen kazancın dağıtılması durumunda, dağıtılan kazançlar üzerinden %10 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Geçiş Dönemi Uygulaması

5228 sayılı Kanun'un geçici 5 nci maddesinde geçiş dönemi uygulamasına yer verilmiştir. Ar-Ge İndirimi uygulaması 31.07.2004 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Bu tarihten önce başlamış Ar-Ge projeleri için yapılan harcamalar Faizsiz Vergi Ertelemesi uygulamasından faydalanabilecektir. 31.07.2004 tarihinden önce başladığı halde sonrasında da devam eden projelerde ise mükellefin yazılı başvurusu ile bu tarihten sonra yaptığı harcamalar için Ar-Ge İndirimi uygulamasından faydalanabilecektir.

AR-GE İNDİRİMİ UYGULAMASININ GETİRDİĞİ AVANTAJLAR

Faizsiz Vergi Ertelemesi uygulamasında ilgili yıl beyannamesinde ödenecek kurumlar vergisinin olmaması halinde herhangi bir erteleme yapılamamaktaydı. Bu durumda teşvik düzenlemesinin uygulanması imkanı ortadan kalkmaktaydı. Ar-Ge İndirimi uygulamasında ise hesaplanan Ar-Ge indirim tutarının kurumlar vergisi beyannamesinde "**Tablo 5- Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler**" bölümünde gösterilmesi neticesinde her halükarda uygulama imkanı olacaktır. Diğer bir ifadeyle, kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili yılda yararlanılamayan indirim tutarı izleyen yıllara devredilebilecektir.

Faizsiz Vergi Ertelemesi uygulaması ödenecek vergi tutarında bir indirim öngörmemekte; sadece ödenecek verginin ertelenmesi ve zamana yayılması şeklinde bir mekanizma ile teşvik sağlamaktaydı. Enflasyonun düşme eğilimi ile birlikte bu vergisel düzenlemenin teşvik edici özelliği de göreceli olarak azalmıştır. Ar-Ge indirimini ise vergi matrahının düşürülmesi yoluyla ödenecek vergide indirim sağlamaktadır.

Faizsiz Vergi Ertelemesi uygulamasında, araştırma ve geliştirme yatırımları için yapılan harcamaların "yatırım harcaması" sayılması ve söz konusu yatırım harcamalarının amortisman yoluyla itfa edilecek olması nedeniyle vergi erteleme istisnasından yararlanamamaktaydı.

Ar-Ge İndirimi uygulamasında ise Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan amortisman tabii iktisadi kıymetler için yatırım indiriminden yararlanılmış olması, Ar-Ge indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmemektedir. Ar-Ge indiriminden yararlanacak

kurumlar vergisi mükelleflerinin aynı zamanda yatırım indirimi istisnasından yararlanması halinde, öncelikle Ar-Ge indirimini daha sonra da yatırım indirimi uygulanacaktır.

SONUÇ

Ar-Ge İndirimi uygulaması, önceki uygulamayla kıyaslandığında kapsam ve yararlanma yöntemi açısından önemli ölçüde farklar içermemekle birlikte, uygulanma yöntemi ve vergisel avantajı açısından mükellef lehine değişiklikler içermektedir. Yapılan değişikliklerle, vergi yasalarındaki Ar-Ge harcamalarının teşvikini bir vergi erteleme müessesesi olmaktan çıkmış ve indirim müessesesi haline almıştır.

BEŞERİ TIBBİ ÜRÜNLERİN SINIFLANDIRILMASINA DAİR YAPILAN YENİ DÜZENLEMELER

Nagihan Şengül

30.06.2005 tarihinde yürürlüğe girmek üzere, beşeri tıbbi ürünü kullanacak kişilerin sağlığı ve güvenliği açısından, ürünün tanınması ve doğru kullanılmasının sağlanması için beşeri tıbbi ürünlerin sınıflandırılmasına dair genel kriterleri belirlemek amacıyla Sağlık Bakanlığı tarafından "**Beşeri Tıbbi Ürünlerin Sınıflandırılmasına Dair Yönetmelik**" 17/02/2005 tarih ve 25730 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

İlgili yönetmelik ile, Bakanlıkça ruhsat/izin verilen veya ruhsat/izin başvurusu yapılan beşeri tıbbi ürünlerin sınıflandırılmasında uyulması gereken kurallar belirlenmiştir.

Beşeri tıbbi ürünün tanımı ise ilgili yönetmelikte, hastalığı tedavi etmek ve/veya önlemek, bir teşhis yapmak veya bir fizyolojik fonksiyonu düzeltmek, düzenlemek veya değiştirmek amacıyla, insana uygulanan doğal ve/veya sentetik

kaynaklı etkin madde veya maddeler kombinasyonu şeklinde yapılmıştır.

Beşeri tıbbi ürünler Bakanlıkça ruhsatlandırılırken;

- Reçeteye tabi ürünler,
- Reçeteye tabi olmayan ürünler,

olarak sınıflandırılmıştır.

Reçeteye Tabi Olma Kriterleri

Reçeteye tabi olan ürünler, sadece reçete ile temin edilebilen tıbbi ürünlerdir ve aşağıdakilerden birisinin mevcudiyeti halinde beşeri tıbbi ürünler reçeteye tabi olacaktır.

- Doğru kullanılsalar bile, tıbbi gözetim altında kullanılmadıklarında doğrudan veya dolaylı şekilde sağlık açısından tehlike oluşturmaları,
- Sıklıkla ve yaygın olarak yanlış kullanılmaları ve bunun sonucunda insan sağlığı için doğrudan veya dolaylı şekilde tehlike oluşturmaları,
- İçerdiği madde veya formülasyonun hazırlanması açısından aktivitesi ve/veya advers etkilerinin daha fazla araştırma yapmayı gerektirmesi,
- Normalde parenteral olarak tatbik edilmeleri.

Yukarıda yer verilen kriterlerin varlığı neticesinde “reçeteli ürünler” sınıfına dahil olan beşeri tıbbi ürünler için ayrıca bir alt sınıflandırma da yapılmış olup, Bakanlık tarafından tespit edilen bu alt sınıflar şu şekildedir.

- Yinelenebilir veya yinelenemez reçete ile verilen ürünler,
- Özel reçeteye tabi ürünler,
- Belirli özel alanlarda kullanılmak üzere kısıtlanmış reçeteye tabi ürünler.

Özel Reçeteye Tabi Ürünler

Özel olarak belirlenen reçeteye yazılan, psikotrop ve narkotik maddeleri içeren ve bağımlılık yapma ihtimali bulunan ürünler ilgili Yönetmelikte “Özel Reçeteye Tabi Ürünler” olarak tanımlanmıştır.

Bakanlık, özel reçeteye tabi ürünleri alt sınıflara ayırır iken;

- Beşeri tıbbi ürünün, 1961 ve 1971 tarihli Birleşmiş Milletler Sözleşmeleri gibi uluslararası sözleşmeler kapsamında narkotik veya psikotrop madde olarak sınıflandırılmış bir maddeyi, Bakanlıkça belirlenecek sınırların üstündeki miktarlarda içermesi,
 - Beşeri tıbbi ürünün yanlış kullanılmasının veya ürünün aşırı kullanımının önemli riskler taşıması, bağımlılığa yol açması veya yasadışı amaçla ciddi bir kötüye kullanım riski taşıması,
 - Beşeri tıbbi ürünün özgün olması veya özellikleri itibarıyla bu maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde öngörülen gruba ait olduğu düşünülebilecek bir madde içermesi,
- hususlarını dikkate almaktadır.

Kısıtlanmış Reçeteye Tabi Ürünler

İlgili Yönetmelikte, konunun uzmanı hekimler tarafından yazılan reçeteye tabi olan ve belirli hastalıklarda kullanılan, ciddi advers etkileri olabilecek ürünler “Kısıtlanmış Reçeteye Tabi Ürünler” olarak tanımlanmıştır.

Bakanlık, kısıtlanmış reçeteye tabi beşeri tıbbi ürünleri alt sınıflara ayırır iken;

- Beşeri tıbbi ürünün, farmasötik özellikleri veya yeni olması veya kamu sağlığı açısından risk oluşturması nedeniyle sadece hastanede uygulanmak üzere reçetelenmesi,

b) Uygulanması veya izlenmesi başka bir yerde yapılmasına rağmen, hastane şartlarında veya yeterli teşhis imkanlarının bulunduğu sağlık kurumlarında teşhisi konulan hastalıkların tedavisinde kullanılması,

c) Ayakta tedavi edilen hastalarda kullanılan fakat ciddi advers etkilerinden dolayı bir uzman hekim tarafından reçete edilmeyi ve tedavi süresince özel gözetimi gerektirmesi,

gibi hususları dikkate almaktadır.

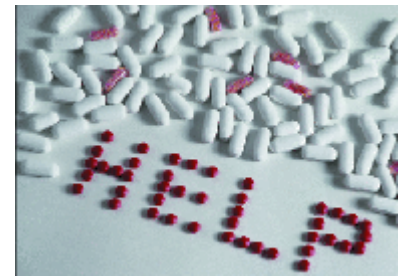
Reçeteye Tabi Olmayan Ürünler

Reçetelendirilmesine gerek olmaksızın doğrudan eczanelerden temin edilebilen beşeri tıbbi ürünlerdir.

Değerlendirme

Sağlık Bakanlığı ruhsatın/izin beş yıl süreyle yenilenmesi sürecinde veya ürün ile ilgili yeni gelişmelerin Bakanlığa bildirilmesi halinde, bir beşeri tıbbi ürünün sınıflandırılmasını yeniden inceleyip, gerekir ise yukarıda yer verilen açıklamalar kapsamında ürünün bulunduğu sınıfı değiştirebilecektir.

Ayrıca reçeteye tabi beşeri tıbbi ürünlerin hangi alt grupta sınıflandırılacağına ilişkin listesi Bakanlık tarafından yayımlanır ve her yıl güncellenir.



TIBBİ CİHAZ TESLİMLERİNDE UYGULANACAK KDV ORANLARI

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28'nci maddesinde genel vergi

oranı vergiye tabi her bir işlem için %10 olarak belirlenmiş olup, Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye ve bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı KDV oranlarını tespit etmeye yetkili kılınmıştır.

Bakanlar Kurulu tarafından Kanunla kendisine verilen yetkiye istinaden katma değer vergisi oranlarını tespit eden 17/07/2002 tarih ve 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki listelerde birçok defa düzenleme ve değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu değişikliklerin sonuncusu 29.12.2004 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2004/8301 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile gerçekleştirilmiştir.

Bahsi geçen Bakanlar Kurulu Kararı ile muhtelif gıda ürünleri, öğrenci taşıma servisi hizmetleri ve öğrenci yurtlarında verilen hizmetler, muhtelif kırtasiye malzemeleri, belediyeler veya bunların iktisadi işletmeleri tarafından verilen atık su hizmetleri teslimlerinin tabi olduğu katma değer vergisi oranlarında indirimle gidilmiş ve Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan veya ithaline izin verilen beşeri tıbbi ürünlerin % 8 oranında vergiye tabi tutulmasında aranan 'reçete ile satılma' koşulu kaldırılmıştır.

Diğer taraftan, Bakanlar Kurulu Kararı ile ilgili Bakanlıklar tarafından ya da kanunlarla izin verilen gerçek ve tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil), ambulans hizmetleri, tıbbi cihazlar (Sağlık Bakanlığı tarafından yayımlanan "**Tıbbi Cihaz Yönetmeliği**", "**Vücuda Yerleştirilebilir Aktif Tıbbi Cihazlar Yönetmeliği**" ile "**Vücut Dışında Kullanılan Tıbbi Tam Cihazları Yönetmeliği**" kapsamında tanımları verilen ve

doğrudan sağlık hizmetleri ile veterinerlikte kullanılan cihazlar, bunların aksam ve parçaları) ile bunların kiralanması hizmetleri vergiye tabi malların vergi oranlarının gösterildiği (II) sayılı listenin " B-Diğer mal ve hizmetler " başlığı altında eklenerek % 8 oranında katma değer vergisine tabi kılınmıştır. Ancak yapılan bu değişiklikte, ürün bazında uygulanacak KDV oranlarına yer verilmemiş olduğundan, tıbbi cihazlar ile ilgili olarak ürün bazında uygulanması gereken KDV oranlarına ilişkin tereddütler hasıl olmuştur.

Bunun üzerine Maliye Bakanlığı yayımladığı 25 no'lu KDV Sirküleri ile de konu ile ilgili açıklamalarda bulunmuş olup, söz konusu düzenlemeler kapsamında %8 KDV oranına tabi hale getirilen tıbbi cihaz teslimleri bu yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

Tıbbi Cihaz Yönetmeliği Kapsamındaki Cihazlar

Sağlık Bakanlığı tarafından yayımlanan "Tıbbi Cihaz Yönetmeliği"nde tıbbi cihazın tanımı;

"İnsanda kullanıldıklarında asli fonksiyonunu, farmakolojik, kimyasal, immünolojik veya metabolik etkiler ile sağlamayan; fakat, fonksiyonunu yerine getirirken bu etkiler tarafından desteklenebilen ve insan üzerinde bir hastalığın, yarananın, sakatlığın tanısı, tedavisi, izlenmesi ve kontrol altında tutulması, hafifletilmesi veya mağduriyetin giderilmesi, anatomik veya fizyolojik bir işlevin araştırılması, değiştirilmesi veya yerine başka bir şey konulması, doğum kontrolü veya sadece ilaç uygulamak amacıyla üretilmiş, tek başına veya birlikte kullanılabilen, amaçlanan işlevini yerine getirebilmesi için gerekiyorsa bilgisayar yazılımı ile de kullanılan ve cansız hayvanların dokularından da elde edilen ürünler dahil olmak üzere, her türlü araç, alet, cihaz, aksesuar veya diğer

malzemeler (veterinerlikte kullanılanlar dahil) şeklinde yapılmıştır.

Ancak,

- Tıbbi ürünler,
- Kozmetik ürünler,
- İnsan kanı türevleri hariç olmak üzere; insan kanı, kan ürünleri, insan kaynaklı plazma veya kan hücreleri ile insan hücresi, dokusu, nakil organları veya bunlardan üretilen ürünler,
- Cansız hayvan dokuları ve cansız hayvan dokularından üretilen ürünleri içeren cihazla hariç olmak üzere, hayvan kökenli doku ve hücreler,
- Ürünün esas kullanım amacına bağlı olarak kişisel koruma cihazları,

bu Yönetmelik kapsamında bulunmamaktadır.

Yönetmelikte, aksesuarın tanımı ise; "kendi başına cihaz sayılmayan ancak cihaz ile birlikte kullanılmak amacıyla üretilen parça veya parçalar" şeklinde ifade edilmiştir.

Vücuda Yerleştirilebilir Aktif Tıbbi Cihazlar Yönetmeliği Kapsamındaki Cihazlar

Yönetmelikte "vücuda yerleştirilebilir aktif tıbbi cihaz";tamamı veya bir kısmı, tıbbi veya cerrahi bir müdahale ile insan vücuduna, doğal bir vücut girişine veya boşluğuna yerleştirilen ve yerleştirildiği yerde kalması gereken aktif tıbbi cihazlar, aktif tıbbi cihaz ise; insan vücudunun doğal olarak oluşturduğu enerji veya yerçekimi kuvvetinden doğan güç haricindeki herhangi bir enerji kaynağı veya bir elektrik enerjisi kaynağından güç alarak çalışan tıbbi cihazlar olarak tanımlanmıştır.

Vücut dışında kullanılan Tıbbi Tanı Cihazları Yönetmeliği Kapsamındaki Cihazlar

İlgili Yönetmelikte “vücut dışında (in-vitro) kullanılan tıbbi tanı cihazlar” tanımı;

Üretici tarafından esas olarak, fizyolojik veya patolojik durum, veya konjenital anomalilerle ilgili bilgi edinmek, muhtemel alıcılar için uygunluk ve güvenliği belirlemek, tedaviyi izlemek amacıyla, tek başına veya birlikte kullanılmasına bakılmaksızın, kan ve doku bağışları da dahil olmak üzere insan vücudundan alınan numunelerin incelenmesi için tasarlanan vücut dışında (in-vitro) kullanılan, reaktif, reaktif ürünü, kalibratör, kontrol materyali, kit, araç, gereç, ekipman veya sistem olan bütün tıbbi cihazları ve vakumlu özelliğe sahip olsun veya olmasın, üreticileri tarafından özellikle, vücut dışında (in-vitro) kullanılan tıbbi tanı incelemesi için insan vücudundan alınan örneklerin konulması ve muhafaza edilmesi amacıyla kullanılan numune kapları olarak ifade edilmiştir.

Ayrıca söz konusu Yönetmelikte, üreticileri tarafından özellikle vücut dışı tanı incelemesi yapmak üzere tasarlanmayan ve genel laboratuvar kullanımına yönelik cihazlar kapsam dışında bırakılmıştır.

Konu ile ilgili düzenlemelerin yer aldığı her üç Yönetmelikte yer verilen açıklamalar kapsamında, tıbbi cihazın işlevini yerine getirebilmek için başka bir tıbbi ürün ile birlikte kullanılıyor olması durumunda, tıbbi cihazın bahsi geçen Yönetmelik kapsamında değerlendirilmesi gerekecektir.

Ayrıca tıbbi cihazın, tıbbi ürün veya ilaç ile kombine halde tek bir ürün olarak kullanılıyor olması ve tek kullanımlık niteliği taşıması durumunda ise, cihazın tıbbi ürün veya ilaç kabul edilerek ilgili mevzuat kapsamında değerlendirilmesi gerekecektir.

SONUÇ

Yukarıda detaylarına yer verilen Yönetmeliklerde yapılan açıklamalara paralel olarak Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan indirimli oranda katma değer vergisine tabi olacağı hüküm altına alınan tıbbi cihazlar ve tıbbi malzemelerden bazıları şu şekildedir.

Tıpta, cerrahide, dişçilikte (veneer kron, iskelet döküm, protez, amalgam dolgu, siman dolgu, ölçü maddeleri, solüsyonlar, diğer dolgu maddeleri, davye, ayna soud, frezler, diş üniti, sterilizatör, amalgamatör, ışıklı dolgu cihazı) ve veterinerlikte kullanılan alet ve cihazlar, sintigrafi cihazları, diğer elektromedikal cihazlar, göz testine mahsus cihazlar, EKG, EEG, EMG cihazları, mekanoterapi, masaj, psikotekni, ozonoterapi, oksijenoterapi, aeroterapi, suni teneffüs veya diğer terapik teneffüs cihazları, ortopedik cihazlar (koltuk değnekleri, cerrahi kuşaklar ve fitik bağlamı dahil), cebireler, gutyerler ve kırıklara mahsus diğer cihazlar, protez organlar, sağlıkların işitmesini kolaylaştırmaya mahsus cihazlar, vücut kusur veya noksanlığını gidermek amacıyla üstte veya elde taşınan veya vücudun içine yerleştirilen diğer cihazlar, X- ışıklı, alfa, beta veya gama ışıklı cihazlar (Yalnız tıbbi, cerrahi, dişçilik veya veterinerlik amaçlı kullanılanlar için), X-ışıklı tüpler veya diğer X- ışıklı jeneratörler, yüksek gerilim jeneratörleri, kontrol panoları ve masaları, ekranlar (yalnız tıp ve tıp laboratuvarlarında kullanılanlar), muayene veya tedavi masaları, dişçi koltukları ve benzerleri, kliniklerde veya veterinerlikte kullanılan termometreler ile diğer ölçme ve tanıma alet ve cihazları, eczacılık ürünleri, şırıngalar, cerrahi dikiş iğneleri, kateterler, kanüller ve benzeri aletler, sargı bezleri, gaz bezleri, hasta altı bezleri, tıbbi gaz kompresleri, tıbbi muşambalar, idrar ve aseptik dolum torbası, idrar sondası, tıp ve tıp laboratuvarlarında kullanılan

radioaktif iyot, fosfor, karbon, kobalt, numaralı gözlük camları, çerçeveleri ve bunların aksam ve parçaları, kontak lens ve suni göz losyonları.

Güneş gözlükleri ile kozmetik amaçlı lensler ise KDV indirimi kapsamında bulunmamaktadır.

Ayrıca Bakanlar Kurulu Kararında belirtilenler dışında yer alan tıbbi cihaz ve aletlerin söz konusu Yönetmelikler kapsamında olup olmadığı hususunda Sağlık Bakanlığında, bu cihaz ve aletlere uygulanacak katma değer vergisi oranı hususunda ise Maliye Bakanlığında görüş alınmasında fayda bulunmaktadır.



MALİYE BAKANLIĞI
GELİRLER GENEL
MÜDÜRLÜĞÜ' NÜN 08/02/2005
TARİH ve B.07.0.GEL.0.54/5428-
1924 SAYILI MUKTEZASI

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 28'nci maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanarak yayımlanan 2002/4480 sayılı Kararname ile mal teslimi ve hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları belirlenmiş bulunmaktadır.

Buna göre, Kararname eki I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8, ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere vergiye tabi işlemler için %18 katma değer vergisi oranı tespit edilmiştir.

Diğer taraftan 29.12.2004 tarihli resmi gazetede yayınlanan 2004/8301 sayılı kararname ile, 2002/4480 sayılı Kararnamenin eki II sayılı listenin “B- Diğer Mal ve Hizmetler” bölümüne 13. sırada eklenen “Tıbbi Cihazlar (Sağlık Bakanlığı tarafından yayımlanan ‘Tıbbi Cihaz Yönetmeliği’, “Vücuda Yerleştirilebilir Aktif Tıbbi Cihazlar Yönetmeliği” ile “Vücut Dışında Kullanılan Tıbbi Tanı Cihazları Yönetmeliği” kapsamında tanımları verilen ve doğrudan sağlık hizmetleri ile veterinerlikte kullanılan cihazlar, bunların aksam ve parçaları) ile bunların kiralanması hizmetleri %8 oranında katma değer vergisine tabi tutulmuştur.

Maliye Bakanlığında yurtdışından ithal edilen 90.18.90.10.00.11.GTİP numaralı kan basıncını ölçmeye mahsus elektronik tansiyon aletinin hangi katma değer vergisi oranına tabi olacağı hususunda görüş talep edilmiştir.

Maliye Bakanlığı, İlgili muktezada kan basıncını ölçmeye mahsus elektronik tansiyon aleti tesliminin %8 oranında katma değer vergisine tabi tutulması gerektiği yönünde görüş bildirmiştir.

**İSTANBUL VALİLİĞİ İL
DEFTERDARLIĞI VASITASIZ
VERGİLER GENEL
MÜDÜRLÜĞÜNÜNÜN
B.07.DEF.0.34.11 SAYILI
MUKTEZASI**

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 21'nci maddesinde, “Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden (5035 sayılı Kanununun 48/5-a maddesiyle değişen ibare) (01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere) dördüncü ayın on beşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir” hükmü yer almaktadır.

Kurumlar Vergisi mükellefleri, cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesinde belirtilen esaslara göre (24.04.2003 tarihinden geçerli olmak üzere) kurumlar vergisi oranında geçici vergi öderler.

Öte yandan aynı kanunda (02.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere) 2004 yılı kazançlarının vergilendirilmesinde kurumlar vergisi oranı %33 olarak belirlenmiş olup, özel hesap dönemi söz konusu olduğunda, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce kapanmış dönemlerle ilgili geçici vergi hesabında bu oran (%33) uygulanmaz hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanununun 174. maddesinde, özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap döneminin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır denilmektedir. Bu hükümler çerçevesinde özel hesap dönemine tabi mükelleflerin kazançları hesap döneminin kapandığı takvim yılının kazancı sayılmaktadır.

Maliye Bakanlığı'na, hesap dönemi 01.03.2004-28.02.2005 olan mükellefin ilgili hesap döneminde elde ettiği kazançlarına ilişkin olarak uygulanacak geçici vergi ve kurumlar vergisi oranları sorulmuştur.

Maliye Bakanlığı 01.03.2004 – 28.02.2005 hesap dönemi için uygulanacak kurumlar vergisi oranının mevzuatta herhangi bir değişiklik olmadığı takdirde %33, 01.03.2004 – 28.02.2005 hesap dönemine ilişkin olarak ilk 3 geçici vergi dönemi için uygulanacak geçici vergi oranının %33, son geçici vergi dönemi için uygulanacak geçici vergi oranının ise %30 olarak uygulanması gerektiği yönünde görüş bildirmiştir.



VERGİ HAKKINDA

PRATİK BİLGİLER

Perakende satış fişi veya ödeme kaydedici cihaz fişi düzenleme üst sınırı (01.01.2005'den itibaren)	480 YTL
Yıllara sari inşaat ve onarma işlerini yapanlara ödenen istihkak bedelleri üzerinden yapılan Gelir Vergisi stopajı	%5
İşyeri kira ödemelerinden yapılan Gelir Vergisi Stopajı	%22
Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki kiralama işlemlerinden yapılan Gelir Vergisi stopajı	%1
Serbest meslek kazançları üzerinden yapılan Gelir Vergisi Stopajı	%22
Mevduat hesaplarına ödenen faizler üzerinden yapılan Gelir Vergisi stopajı (3 aya kadar vadeli)	%18
Mevduat hesaplarına ödenen faizler üzerinden yapılan Gelir Vergisi stopajı (6 aya kadar vadeli)	% 16
Mevduat hesaplarına ödenen faizler üzerinden yapılan Gelir Vergisi stopajı (1 yıla kadar vadeli)	% 12
Mevduat hesaplarına ödenen faizler üzerinden yapılan Gelir Vergisi stopajı (1 yıldan uzun vadeli)	% 7
Döviz tevdiat hesaplarına ödenen faizler üzerinden yapılan Gelir Vergisi stopajı (1 yıla kadar vadeli)	%24
Döviz tevdiat hesaplarına ödenen faizler üzerinden yapılan Gelir Vergisi stopajı (1 yıl ve daha uzun vadeli)	% 18
Hazine Bonusu ve Devlet Tahvil faiz gelirleri üzerinden yapılan Gelir Vergisi stopajı (TL veya yabancı para cinsinden ihraç edilmiş)	% 0
Repo kazançları üzerinden yapılan Gelir Vergisi stopajı	% 22
Doğrudan gider yazılabilecek demirbaşlar için aranacak üst sınır (01.01.2005'den itibaren)	480 YTL
Konut kira gelirlerinde gelir vergisinden istisna edilen tutar(2005)	2.000 YTL
Temerrüt Faizi	% 64
Sakatlık indirimi (2005 yılı, 1.derece sakatlar)	480 YTL
Sakatlık indirimi (2005 yılı, 2.derece sakatlar)	240 YTL
Sakatlık indirimi (2005 yılı, 3.derece sakatlar)	120 YTL

SON (3) YILIN YENİDEN DEĞERLEME ORANLARI

2004 yılı için	% 11,2
2003 yılı için	% 28,5
2002 yılı için	% 59

Not: Özel hesap dönemine tabi olan mükellefler, değerlendirme işlemlerinde, özel hesap döneminin başladığı takvim yılına ait oranı esas alacaklardır.

REESKONT VE AVANS İŞLEMLERİNDE UYGULANACAK İSKONTO VE FAİZ ORANLARI

Vadelerine En Çok (92) Gün Kalan Senetler Karşılığında Yapılacak ; (13.01.2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

Reeskont İşlemlerinde Uygulanacak İskonto Oranı (Yıllık)	% 32
Avans İşlemlerinde Uygulanacak Faiz Oranı (Yıllık)	% 35

Not: 238 Seri No'lu VUK Genel Tebliği uyarınca alacak ve borç senetlerinin iç iskonto yöntemiyle reeskontu işleminde, 13.01.2005 tarihinden itibaren % 35 oranı esas alınacaktır.

GELİR VERGİSİNDEN İSTİSNA YURT İÇİ GÜNDELİK TUTARLARI (01.01.2005 tarihinden itibaren)

Brüt Aylık Tutarı	Gelir Vergisinden İstisna Gündelik Tutarı (YTL)
866,95 ve fazlası	27,60
859,73- 866,94	24
778,60- 859,72	21,60
666,45- 778,59	19,20
522,69- 666,44	16,80
522,68 ve daha aşağısı	15,60

6183 SAYILI YASAYA GÖRE HESAPLANACAK TECİL FAİZİ VE GECİKME ZAMMI ORANLARI

TECİL FAİZİ ORANLARI	
Dönem	Oran (%)
21.12.2000-30.03.2001	3
31.03.2001-01.02.2002	6
02.02.2002-11.11.2003	5
12.11.2003'den itibaren	3
GECİKME ZAMMI ORANLARI	
Dönem	Oran (%)
02.12.2000-28.03.2001	5
29.03.2001-30.01.2002	10
31.01.2002-11.11.2003	7
12.11.2003'den itibaren	4

YATIRIM İNDİRİMİ ORANLARI (2005 yılı)

Yatırım Yeri	Yatırım İndirimi Oranı (%)
Normal yörelerde yapılacak yatırımlar	40
Özel önem taşıyan sektör yatırımları	100
Kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak yatırımlar	100
Organize sanayi bölgelerinde yapılacak yatırımlar	100
250 Milyon USD'ni aşan yatırımlar	200

* Yukarıdaki tabloda gösterilen oranlar, 24.04.2003 tarihinden önce müracaat edilmiş teşvik belgeleri kapsamında yapılacak yatırım harcamaları içindir. 24.04.2003 tarihinden sonra, teşvik belgesiz olarak yapılacak tüm yatırım harcamaları için, yatırım yerine, tutarına ve türüne bakılmaksızın % 40 indirim oranı uygulanacaktır.

GEÇİCİ VERGİ ORANLARI (2005 yılı)

Gelir Vergisi Mükelleflerinde	% 20
Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde	% 30

GELİR VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLMİŞ ÇOCUK YARDIMI TUTARI (01.01.2005 tarihinden itibaren)

0-6 yaş grubunda her bir çocuk için	20,05 YTL
Diğerleri	10,03 YTL
GELİR VERGİSİNDEN İSTİSNA YEMEK YARDIMI TUTARI/GÜNLÜK (2005)	
01.01.2005 tarihinden itibaren (KDV hariç)	7,50 YTL

BAZI İŞLEMLERLE İLGİLİ KAĞITLAR ÜZERİNDEN ALINACAK DAMGA VERGİSİ ORANLARI/ TUTARLARI (2005)

Ücretlerde	Binde 6
Kira Mukavelenamelerinde	Binde 1,5
(mukavele süresine göre belirlenecek kira üzerinden)	
İhale kararları	Binde 4,5
Bilançolar	14
Kar-zarar cetvelleri	7
Yıllık gelir vergisi beyannameleri	18
Kurumlar vergisi beyannameleri	24
Muhtasar beyannameler	12

GELİRLERE UYGULANACAK GELİR VERGİSİ TARİFESİ (2005 yılı)

Gelir Dilimi	Vergi Oranı (%)
6.600 Yeni Türk Lirasına kadar	20
15.000 Yeni Türk Lirasının 6.600 lirası için 1.320 lira, fazlası	25
30.000 Yeni Türk Lirasının 15.000 lirası için 3.420 lira, fazlası	30
78.000 Yeni Türk Lirasının 30.000 lirası için 7.920 lira, fazlası	35
78.000 Yeni Türk Lirasından fazlasının 78.000 lirası için 24.720 lira, fazlası	40

* Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde, yukarıdaki tarifede yer alan vergi oranları 5 puan indirilmek suretiyle uygulanacaktır

BAZI FİİLLER İÇİN ÖNGÖRÜLEN ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI (2005)

Özel Usulsüzlük Fiilleri	Ceza tutarı (YTL)
Fatura, gider pusulası, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu verilmemesi ve alınmaması	faturada belirtilmesi gereken bedelin % 10'ı (asgari 118 YTL)
Fatura, gider pusulası, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu verilmemesi ve alınmaması (vergi mükellefi olmayanlar için)	23,9
Vergi levhası bulundurulmaması veya asılmaması	11;
Vergi kimlik numarası ile ilgili mecburiyetlere uyulmaması (her bir işlem için)	14
Vergi kimlik numarası ile ilgili bildirim mecburiyetine uyulmaması	55
Yetkililerce istenilen bilgilerin verilmemesi (1.sınıf tüccarlar)	118
Tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslara uyulmaması	270

ASGARİ ÜCRET (01.01.2005 TARİHİNDEN İTİBAREN)

Ödemeler / Kesintiler	(16) yaşını tamamlamış işçiler
Brüt Tutar	488,7
SSK Primi (%14)	68,4
İşsizlik Sigortası Primi (%1)	4,9
Gelir Vergisi Matrahı	415,3
Gelir Vergisi (%15)	62,3
Damga Vergisi (binde 6)	2,9
Kesintiler Toplamı	138,5
Net Ödenecek Tutar	350,1

SİGORTA PRİMİNE ESAS AYLIK TAVAN VE TABAN KAZANÇ TUTARLARI (2005)

Tavan (01.01.2005 tarihinden itibaren)	3.176,70 YTL
Taban (01.01.2005 tarihinden itibaren)	488,70 YTL

İŞSİZLİK SİGORTASI PRİMİ ORANLARI (01.01.2005 -31.12.2005 tarihleri arasında)

İşçiden	%1
İşverenden	%2
Devlet Katkısı	%1

GELİR VERGİSİNDEN İSTİSNA KIDEM TAZMİNATI TUTARLARI

01.07.2003 tarihinden itibaren	1.389.950.000
01.07.2004 tarihinden itibaren	1.574.740.000
01.01.2005 tarihinden itibaren	1648,90 YTL

*Yer vermemizi istediğiniz konular için
lütfen bizimle irtibata geçiniz*

İrtibat Kurulacak Kişiler :

Sami Şener sami.b.sener@tr.ey.com
A.Feridun Güngör feridun.gungor@tr.ey.com

İnternet Adresimiz:

www.ey.com
www.vergidegundem.com
www.insankaynaklari.com

©2003 Ernst & Young All Rights Reserved.
Ernst & Young is a registered trademark

İstanbul Merkez Ofisi

Büyükdere Caddesi Beytem Plaza Kat: 8 34381
Şişli, İstanbul
Tel: 0 212 315 30 00
Fax: 0 212 234 10 67
istanbul.office@tr.ey.com

İzmir Ofis:

Akdeniz Mahallesi Halk Sig.İş Mrk.
Halit Ziya Bulvarı No:74 K:2 35210
Alsancak, İzmir
izmir.office@tr.ey.com

Ankara Ofis:

Reşit Galip Caddesi No:53 D:3-4 06700
Gaziosmanpaşa, Ankara
Tel: 0 312 447 21 11
Fax: 0 312 447 27 73
ankara.office@tr.ey.com

Bursa Ofis:

Kükürtlü Cad. Tan İş Merkezi
No: 67 B Blok D:2 16080
Bursa
Tel: 0 224 232 00 03
Fax: 0 224 232 23 96
bursa.office@tr.ey.com

A REVIEW OF THE OF DEDUCTIONS APPLIED ON R&D EXPENSES FROM THE STANDPOINT OF THE CORPORATION TAX

Nilgün Serbaş Tuncer

The supporting of the new products, innovative production processes and the activities concerning technological developments, is a key factor in economic development. The share that is allocated to research and development (R&D) activities from the GNP, has a direct correlation to the level of development of any country. A study on the economies of the developed countries will show us that in such countries, a significant support is provided to the R&D activities, and that such activities are subsidized by various mechanisms. In Turkey, certain incentives have been provided in the Income Tax and Corporation Tax Codes for the purpose of subsidizing the R&D activities conducted in the country.

Through the recent amendments introduced on the tax regulations for purposes of encouragement of the research and development activities, the method of application of incentives granted to the R&D activities have been restructured. For example, the interest free tax deferment method, that was in effect until the date of enactment of the new regulation, has been repealed and is replaced by the method of Tax Deduction.

This article presents a review of the new applications and advantages introduced in the tax laws in connection with the research and development expenditures, from the standpoint of the Corporation Tax Code.

DEDUCTIONS APPLIED ON R&D EXPENSES

Legal Amendments

The regulations concerning the tax treatment of the R&D expenditures have been introduced through Articles 28 and 31 of Law No. 5228 promulgated in the Official Gazette dated 31.07.2004 and numbered 25539, and through the amendment of the relevant articles of the

Income Tax Code, and through these regulations, the Interest Free Tax Deferment application has been replaced by the application concerning the deduction of the R&D expenses.

Meanwhile, Corporation Tax General Communiqué with Series No. 86, regulating the principles of implementation of the concerned legal amendments, has been put into effect upon its promulgation in the Official Gazette dated 20.02.2005, and numbered 25733.

Prior to the enforcement of the Law as of 31.07.2004, corporations were allowed to defer 20% of the corporation tax that they were required to pay for the relevant period in 8 installments throughout a period of three years, provided that such total does not exceed the aggregate of the research and development expenses they have incurred during the year.

Through the new regulation that has become effective as of 31.07.2004, corporations are now allowed to deduct 40% of their R&D expenditures from their Corporation Tax and Income Tax assessment bases.



The Scope of R&D Activities

According to the definition provided in the new Law, the type of expenditures that fulfill the following conditions are qualified as R&D expenses:

- a) They must be realized within the corporate structure of the taxpayers;
- b) They must be incurred exclusively for purposes of pursuit of new technologies and knowledge.

Consequently, in order for the expenditures to become entitled to benefit from R&D deduction, the purpose, scope, duration, budget and the special conditions of the

R&D project, and the principles of the sharing of the patent rights relating to the product to be created as the result of the R&D project must be determined. Moreover, the R&D activity itself must be realized within the framework of an R&D project that determines every stage of the process and that has been developed for the purpose of introducing an innovation on the basis of scientific principles.

The framework of the activities that will be considered as eligible to benefit from the R&D deduction, has been determined in the Communiqué as follows:

1. Generating of new and innovative technical knowledge that will contribute to the progress of science and technology, with a view to eliminate the existing uncertainties in the areas of science and technology and to introduce illuminating solutions.
2. Conducting of research or development activities regarding new production methods, processes and formulations.
3. Development of new methods or the production of new techniques with a view to create new products, materials, instruments, devices, formulations or systems.
4. Conducting of research on new techniques/technologies that reduce the cost and enhance the quality, standard or performance of a product.
5. Development of software programs that are based on new and innovative designs.

On the other hand, expenditures incurred in connection with minor alterations that involve visual and esthetic modifications, such as the alteration of form, color and decoration, that do not entail any technical changes in the structure, quality or performance of the product, and that merely consist of minor differences in terms of design and appearance, shall not be accepted as R&D activities; and accordingly, shall not be entitled to benefit from R&D deduction.

In the Communiqué, it is also stated that the following types of activities

shall not be recognized as R&D activities:

- Market researches or sales promotions;
- Quality assurance;
- Researches in the area of social sciences;
- Exploration, drilling and mining activities relating to crude oil, gas, and mineral reserves;
- The utilization of processes that have already been invented or that have been enhanced;
- Formal modifications;
- Routine activities that do not create a scientific and technological innovation (i.e. routine accumulation of data, programs, software, etc., utilized routine analyses; routine adjustment and calibration applied on the prototypes that have been developed).
- Founding and pre-operation research expenses incurred during the founding and pre-operating stages;
- Studies concerning the protection of intellectual property related to a product that has been developed as the result of a project;
- Duplication and distribution of prototypes for sampling purposes and consumer tests for advertisement purposes.

In order for the R&D expenditures to be appraised within the scope of R&D deductions, the expenses in question must be incurred exclusively for R&D purposes; and must be separable from the general activities of the enterprise. For example, R&D deduction shall not be calculated over the expenditures that are not directly relevant to the research and development activities, and over the depreciation shares that are calculated for the depreciable economic assets that are not utilized exclusively for research and development purposes. On the other hand, the depreciation and amortization shares that are set aside for intangible non-current assets that are directly utilized in R&D activities, such as buildings, machinery and equipment, installations, vehicles- fixtures and furnishings, can be recognized as R&D expenditures, and can become subject to R&D deduction.

The major expenditure groups listed below, can be taken into consideration, within the framework of the criteria explained above, provided that they are directly relevant to the R&D activities.

- Founding&Pre-Operating Expenses;
- Personnel Expenses;
- General Expenses;
- Utilities & Services Derived from Outside;
- Taxes, Duties and Funds
- Depreciation and Amortization;
- Financial Expenses.

The R&D activities basically end at the stage on which the trial activities are finalized. The R&D project is deemed to have been completed as soon as the products that are derived as the result of the R&D project, reach the stage of marketability. . The expenditures to incur after that date are not treated as R&D expenses; accordingly, they are not eligible for benefiting from the R&D deductions. However, the activities relating to the development of a finished product, can be appraised as a new R&D product, provided that the required conditions are fulfilled.



Application Method of R&D Deductions

Pursuant to the regulation referred to above, an amount corresponding to 40% of the R&D expenditures incurred within the framework of the R&D activities defined above, will be allowed for deduction from Corporation tax base, in line with the R&D deduction application.

As of the date of the beginning of the R&D activity, the R&D

deduction application will be applicable on both the annual tax returns, and on the temporary tax returns.

According to the regulation, a report relating to the R&D activity that is in progress, to be drawn up in the format that is provided in the attachment to the report, shall be prepared and submitted to the Ministry of Finance (General Directorate of Revenues) in the attachment to a cover letter, until the end of the month subsequent to the month of filing of the temporary tax return for the first quarter. Following a preliminary appraisal of the report, the Ministry shall forward the report to the attention of TÜBİTAK and/or the universities and the institutions specialized in the subject matter of the research in question, for the performance of a feasibility study on the project that constitutes the subject matter of the research.

If the event that the “R&D Project Evaluation Report” that is prepared by the institutions that are specialized in the pertinent subject matter is negative, the taxes that have been exempted on account of the R&D deduction, shall be subsequently levied from the enterprise who have submitted the project.

Meanwhile, the transactions relating to the expenditures that constitute the subject matter of the R&D deduction, should be certified by a Sworn Fiscal Consultant. Taxpayers who are eligible to benefit from the R&D deduction, are obliged to submit a Sworn Consultant report, certifying that the R&D deduction to which the concerned taxpayer has been entitled to benefit in his annual income tax and corporation tax returns have been calculated accurately, to the tax offices where they are registered, within the deadline specified in the Law. Provided that the issues relating to the R&D deduction have been fully covered in the sworn fiscal consultant report, the concerned taxpayer shall not be required to have a separate certification report prepared for the R&D deduction.

Since the tax withholding required to be applied on the dividends pursuant to the Income Tax Code is

levied concurrent with the stage of the distribution of dividends; in cases when the profits that are not included in the corporation tax base due to R&D deduction, is subsequently distributed as dividends, such distributed profits shall become subject to withholding at a rate of 10%.

The Application on the Transition Period

Temporary Article 5 of Law Numbered 5228 contain provisions that regulate the procedures to apply during the transition period. The R&D deduction application has been put into effect as of 31.07.2004. The expenditures that have incurred prior to the said date, shall be allowed to benefit from the Interest Free Tax Deferment Application. Meanwhile, in the case of the projects that have begun prior to 31.07.2004, but that are still in progress subsequent to the said date, the expenses incurred after the date in question shall be eligible to benefit from the R&D deduction application, provided that a written application is submitted by the concerned taxpayer.

THE ADVANTAGES OFFERED BY THE R&D APPLICATION

According to the Interest Free Tax Deferment Application, taxpayers were not entitled to any deferments in case they did not have a corporation tax burden declared in their tax returns filed for the relevant year. In such cases, taxpayers were not granted the opportunity to benefit from any incentive applications. On the other hand, according to the R&D Deduction application, taxpayers are allowed to disclose the R&D deduction total under the account caption in **“Statement # 5 – Exemptions and Deductions that are Deductible Even in the Presence of a Loss”**, and consequently, they are provided with the opportunity to benefit from the deduction opportunity in any case; in other words, the concerned taxpayer will be able to carry forward the deduction total that he has been unable to benefit due to the inadequacy of the profit for the period, to the oncoming years.

The Interest Free Tax Deferment method did not envisage any

deductions on the amount of the tax payable, and had only provided an incentive through a mechanism that consisted of the deferment of the tax and the spreading of the due dates for the taxes throughout a given period of time. Concurrent with the downward trend of the inflation, the incentive nature of this application had relatively declined. Meanwhile, the R&D deduction offers a reduction in the tax burden through the reduction of the tax base.

In the Interest Free Tax Deferment Application, since the expenditures that have incurred for research and development expenses were construed as “investment expenditures” and since the expenditures in question were amortized through depreciation, they were not eligible for benefiting from tax deferment exemption.

Whereas, according to the deduction application, the fact that the depreciable economic assets utilized in the R&D activities were entitled to benefit from investment allowance does not constitute any impediment regarding their eligibility to benefit from the R&D deduction.. Accordingly, in cases when the corporation tax liabilities who are entitled to benefit from R&D deduction are at the same time eligible for benefiting from investment allowance exemption, they will benefit primarily from the R&D deduction, and subsequently from the investment allowance.

CONCLUSION

Although the R&D Deduction application does not apparently contain much difference when compared to the previous application in terms of its scope and the method of deriving benefits; it contains certain substantial benefits on behalf of the taxpayer from the standpoint of its method of application and the tax advantages that it offers. Through the new regulations introduced in the tax legislation, the incentives offered to the R&D expenditures are no longer a tax deferment mechanism, and have practically become a mechanism that enables tax deduction.

REGULATIONS RELATING TO THE CLASSIFICATION OF MEDICAL PRODUCTS FOR HUMAN USE

Nagihan Şengül

Effective as of 30.06.2005, the **“Regulation Concerning the Classification of the Medical Products Intended for Human Use”** has been promulgated by the Ministry of Health in the Official Gazette dated 17/02/2005, numbered 25730, for purposes of the determination of the general criteria for the classification of medical products intended for human use, to ensure the acknowledgement and the appropriate utilization of the product for the protection of health and safety of the individuals.

Through the concerned Regulation, the rules that are required to be complied in the classification of the medical products intended for human use, to which a license permission has been granted by the Ministry, or for which an application has been submitted for license/permission, have been determined

Meanwhile, the definition of the medical products intended for human use has been defined in the concerned Regulation as “an effective substance or a combination of substances made from natural or synthetic materials, administered on human beings for purposes of the treatment and/or prevention of a disease, to make a diagnosis or to improve, regulate or change a physiological function.”

During the granting of license by the Ministry, medical products intended for human use, have been classified as follows:

- a) Products that are subject to a prescription;
- b) Products that are not subject to a prescription.

The Criterion of Being Subject to a Prescription

Products that are subject to a prescription requirement, are medical units that can only be procured through a medical prescription and a medical product shall become subject to a

prescription requirement, in the presence of any one of the following conditions:

a) Medical products that create a hazard to human health directly or indirectly even if they are used in an appropriate manner, unless they are administered under medical supervision;

b) Medical products that are used very frequently and often in an appropriate manner, which result in the creation of a hazard to human health directly or indirectly;

c) Medical products that require a further research on their activity and/or adverse effects in terms of their ingredients or the preparation of their formulations.

d) Medical products that are normally administered in a parenteral manner.

Meanwhile, a sub-classification has also been developed by the Ministry for the medical products intended for human use that are classified as “products subject to prescription” due to the characteristics defined above, which is as follows:

- a) Products that are sold on the basis of renewable or non-renewable prescription prescriptions;
- b) Products that are subject to special prescriptions;
- c) Products that are subject to prescriptions that are restricted for administration only in certain specific cases.

Products that are Subject to Special Prescriptions

Medical products that contain psychotropic and narcotic substances, that might cause dependence on the user, which are subject to a prescription designed in a special format, have been defined in the Regulation as “Products Subject to Special Prescription.”

During the process of the grouping of the products subject to special prescription into sub-classes; the Ministry takes into consideration the following issues:

a) Medical product’s ingredient containing a substance that has been classified as a psychotropic or a narcotic substance as per the international agreements such as the UN Agreements dated 1961 and 1971, in quantities that are above a limit to be determined by the Ministry;

b) The inherence of a significant risk that is related to inappropriate usage or the overdose of the medical product, the likelihood of causing a dependence on the user, or the risk of being amenable to a serious type of drug abuse in violation of the laws.

c) The presence of a unique characteristic in the medical product, and due to this characteristic, the presumption that the medical product contains a substance that can be considered as a substance that is identical to the group that have been defined in subparagraph (b) of the first paragraph of this article.

Medical Products that are Subject to Prescriptions Intended for Limited Use

In the concerned Regulation, the type of medical products that are subject to prescriptions that are drawn by specialist physicians, that are administered in the treatment of certain specific diseases, and that might implicate serious adverse effects, have been defined as “Medical Products Subject to Prescriptions Intended for Limited Use”.

During the grouping of the medical products subject to prescriptions intended for limited use, the Ministry takes into consideration the following characteristics:

a) The fact that the medical product contains certain pharmaceutical characteristics or a novel product; or that it is subject to prescription the purpose of usage exclusively in hospitals due to reasons of public health.

b) The fact that the medical product is used in the treatment of diseases that are diagnosed in hospitals or in

health institutions that possess adequate equipment for diagnosis, although the application or monitoring of the medical product is made elsewhere,

c) The fact that although the medical product is used for patients who do not require hospitalization, as per its nature, the medical product needs to be prescribed by a doctor and administered very carefully during the treatment period, due to its adverse side effects.

Products that are not Subject to Prescription

These are medical products that can be directly purchased from pharmacies without the need for a prescription.

Evaluation

During the renewal of the license/permission for a period of five years, or upon the notification of the Ministry on the developments regarding the medical product, the Ministry of Health shall be authorized to re-examine the classification of a medical product intended for human use, and if necessary, to re-classify the concerned products within the framework of the explanations provided above.

Moreover, the lists showing the sub-groups under which the medical products intended for human use subject to prescription, are updated and published by the Ministry of Health each year.

THE VAT RATES APPLICABLE ON DELIVERY OF MEDICAL EQUIPMENT

Introduction

In Article 28 of the Value Added Tax Code, it is stipulated that the rate of the value-added tax shall be 10% for every taxable transaction, and the Council of Ministers shall be authorized to increase this rate fourfold, to reduce it to 1%, within these limits to set different rates for different goods and services and for the retailing of particular goods.

Based on the authorization bestowed on itself through the Law, the Council of Ministers has

promulgated Council of Ministers Resolution numbered 2002/4480, dated 17/07/2002, containing an attached list that determined the applicable rates of VAT, and numerous revisions and amendments have been introduced on the applicable rates since the initial promulgation of the concerned Resolution. Within this context, the most recent amendment has been introduced through Council of Ministers Resolution Numbered 2004/8301, promulgated in the Official Gazette dated 29.12.2004.

Through the said Council of Ministers Resolution, reductions were applied on the value added taxes levied on the deliveries of various foodstuff, student shuttle services and the services rendered in the student dormitories, various stationery items, waste water treatment services rendered by the municipalities and their economic enterprises; within this framework, the condition concerning sale on the basis of prescription that was sought for the application of VAT at a rate of 8% on the medical products for human use, that are licensed or granted import permission by the Ministry of Finance, has been repealed.

Meanwhile, the protective medical services and diagnostic, treatment and rehabilitation services relating to human and animal health, undertaken by the concerned Ministries as per Council of Ministers Resolution, or by real persons or entities authorized by laws (including the improvement of husbandry), ambulance services, equipment that are defined within the scope of the **“Regulation Concerning Medical Equipment”, “Regulation Concerning Active Medical Equipment that can be Implanted in Human Body”** and the **“Regulation Concerning Medical Equipment Used In Vitro (Outside the Body)”**, and that are directly used in health services and veterinary services, their accessories and components, and services relating to the leasing of such equipment, have been included within the scope of List No. (II) of the Council of Ministers Resolution showing the applicable VAT rates, under Section B with the caption “Other Goods and Services”, and have become subject to VAT at a

rate of 8%. However, since the relevant amendment that has been introduced did not specify the applicable rates of VAT for each product type, an uncertainty had occurred regarding the exact rates of VAT applicable on the basis of each medical product.

In response to the concerns regarding this subject matter, the Ministry of Finance has provided certain explanations on the pertinent issue through the promulgation of VAT Circular No. 25. The subject of the present article is concerned with the deliveries of medical equipment, which have become subject to VAT at a rate of 8% pursuant to the regulations introduced by the Ministry.



The Types of Equipment Included in the Scope of the Regulation Concerning Medical Equipment

In the “Regulation Concerning Medical Equipment” promulgated by the Ministry of Health, medical equipment has been defined as “all types of tools, instruments, devices, accessories and other materials (including those used by the veterinarians), that do not provide their principal function through pharmacological, chemical, immunological, or metabolic effects when administered on human beings, but that are supported by such effects during the performance of their function; that have been produced for purposes of the diagnosis, treatment, monitoring and controlling, or providing of a relief for or the reduction of the pain caused by a disease, injury or disablement of a human being; researching, replacement or substitution of an anatomical or physiological function, birth control; or mainly for the administration of a medication, which can be used by itself or in conjunction with other equipment or instrument, which can be used by means of a computer software, if such use is mandatory in the

fulfillment of its function, and including those that can be derived from the tissues of dead animals.

However, the following items are not included within the scope of the regulation:

- Medical products,
- Cosmetic products,
- With the exception of the human blood derivatives, human blood, blood products, plasma or blood cells derived from human beings and human cells, tissues, transplantation organs or the products derived from such substances
- Tissues and cells derived from animals, excluding tissues of dead animals and the devices that contain products manufactured from tissues of dead animals,
- Personal protective equipment depending on the major purpose of utilization of the product.

In the same Regulation, the term “accessory” has been defined as follows: “Part or parts that cannot by themselves be considered as an equipment, but that are produced for purposes of utilization in conjunction with other equipment.”.

The Types of Equipment that are Included Within the Scope of the Regulation Concerning Active Medical Equipment that can be Implanted in Human Body

In the Regulation, the term “active medical equipment that can be implanted in human body”, has been defined as an “active medical equipment that can be implanted in the human body, in the entry or in the cavity of a natural body through a medical or surgical intervention and that should remain in the place where it has been implanted”; and active medical equipment has been defined as “a medical equipment that is operated by any source of energy other than the natural energy that is created by the human body, or the energy that is created by gravity, or by the power that is derived from a source of electrical energy.”

The Types of Equipment that are Included Within the Scope of the Regulation Concerning the (In-Vitro) Medical Diagnostic Equipment

In the concerned Regulation the medical diagnostic equipment used outside the body (“in-vitro”) has been defined as :

“All types of medical equipment including reactive, reactive product, calibrator, control materials, kits, tools, instruments, equipment or systems that have been designed by the manufacturer specifically for purposes of accumulating data related to physiological or pathological cases or congenital anomalies, determination of appropriateness and reliability for potential recipients, or monitoring of the progress of the treatment; and for the examination of the samples received from the human body, including blood and tissue donations, whether they be used by themselves or in conjunction with other instruments; that are used outside the body (in-vitro); and the sample dishes with or without vacuum characteristics used in-vitro, and which are designed by the manufacturers specifically for the storage and preservation of samples derived from human bodies for medical diagnostic examinations.”

Meanwhile, the types of equipment that have not been designed by their manufacturers specifically for in-vitro diagnostic examinations and that are manufactured for the purpose of general laboratory usage, have been excluded from the scope of the Regulations.

In light of the explanations provided in the three Regulations referred to above, in cases when a medical equipment is used in conjunction with another medical product for the fulfillment of its function, the concerned medical equipment should be appraised within the scope of the relevant Regulation.

Moreover, in cases when the medical equipment is used in combination with a medical product or medication as a single item, and if it is designed for a one-time use, the concerned equipment should be acknowledged as a medical product or a medication, and should be

appraised within the scope of the relevant Regulation.

Conclusion:

In line with the explanations provided in the Regulations of whose details are provided above, some examples of the medical equipment and the medical materials that are determined to become subject to value added tax discounted rates set forth by the Ministry of Finance, are as follows:

Tools and equipment used in medicine, surgery and dentistry (vener crone, skeleton bulk, prosthesis, amalgam filling, siman filling, measuring materials, solutions, other filling materials, mirror soud, freezes, teeth units, sterilizers, amalgamators, laser beamed filling devices,) tools and equipment used by veterinarians, syntigraphic equipment, other electro-medical equipment, instruments used in retinal tests, EKG, EEG, EMG equipment, mechanotherapy, massage, psychotherapy, ozonotherapy, oxygen-o-therapy, aero-therapy, resuscitation or other therapeutic respiratory devices, orthopedic devices (including crutches, surgical belts, hernia belts) surgical splints and other devices for bone fractures, amputation organs, hearing devices for the deaf, other devices carried on the body or held by hands or implanted in the body to conceal the bodily defects, devices with X-rays, alpha, beta and gamma rays (only those used for medical, surgical, dentistry or veterinary purposes); X-ray tubes and other X-ray generators, high voltage generators, control panels and switchboards, screen monitors (only the ones used by medical doctors and in medical laboratories); medical inspection and treatment desks, dentist chairs and the like, thermometers and other gauges and diagnosis tools and instruments used in clinics and by veterinarians, apothecary products, syringes, surgical needles, catheters, and other similar instruments, gauze dressing, bandages, patient diapers, medical gauze bandages, wax cloth used for medical purposes, urine and aseptic filling bags, urine drills, radioactive iodine, phosphorus, carbon, cobalt used by medical doctors and in medical laboratories, optic lens for

eye glasses, frames for eye glasses and their components and accessories, contact lens and lotions for amputated eyes.

Sun glasses and decorative lenses are not included within the scope of VAT.

As a final recommendation, it will be appropriate to consult the Ministry of Health to ascertain whether or not the medical equipment and instruments other than those enumerated above are included within the scope of the Regulations, and to receive an opinion from the Ministry of Finance regarding the VAT rates that are applicable on such equipment and instruments.



THE RULING NUMBERED B.07.DEF.0.34.11 ISSUED BY THE GENERAL DIRECTORATE OF INDIRECT TAXATION OF THE CHIEF FISCAL AUTHORITY OF ISTANBUL

In Article 21 of the Corporation Tax Code No. 5422 (amended through Article 48/5-a of Law No. 5035)(effective as of 01.01.2004), it is stipulated that “Corporation Tax Returns are filed by the taxpayers to the tax offices where they are registered, until the closing of the fifteenth day of the fourth month each year.

Corporation Tax liables are required to pay temporary taxes to be offset against their corporation tax burdens for the current fiscal year, pursuant to the principles referred to in Repeated Article 120 of the Income tax Code (effective as of 24.04.2003).

Meanwhile, (effective as of 02.01.2004) in the same law, the applicable rate of corporation tax in the taxation of the profits derived in 2004, has been determined as 33%; and it is stipulated that in the case of taxpayers who apply special account periods, the said rate (33%) shall be applied during the calculation of the temporary tax burden for the periods that have ended prior to the date of effectiveness of the concerned article.

Meanwhile, in Article 174 of the Tax Procedures Code, it is stipulated that the commercial and agricultural earnings of those whose special account periods are determined on the basis of this Article shall be considered the earnings of the calendar year in which the accounting period ends.

The Ministry of Finance has been inquired about the rates of temporary tax and corporation tax to be applicable on the gains derived by a taxpayer of whose accounting period is between the dates 01.03.2004-28.02.2005.

The Ministry of Finance, in its Ruling, has opined that unless a subsequent amendment is introduced in the legislation, the applicable rate of corporation tax for the accounting period between the dates 01.03.2004-28.02.2005; will be 33%; that the rate of temporary tax applicable on the third quarter of the accounting period between the dates 01.03.2004-28.02.2005; will be 33%; and that the rate of temporary tax applicable on the last quarter of the same accounting period, will be 30%.

***THE RULING DATED 08/02/2005
AND NUMBERED
B.07.0.GEL.0.54/5428-1924
ISSUED BY THE GENERAL
DIRECTORATE OF REVENUES
OF THE MINISTRY OF
FINANCE***

The Council of Ministers has determined the rates of value added tax applicable on deliveries of goods and the performance of services in Decree No. 2002/4480, promulgated on the basis of the authorization bestowed on itself through Article 28 of the Value Added tax Code numbered 3065.

Accordingly, the applicable rate of VAT has been determined as 1% for the deliveries and services mentioned in List No. I provided in the Attachment to the Decree; as 8% for the deliveries and services mentioned in List No. II, and as 18% for the taxable transactions, excluding those that have been enumerated in the attached lists.

Meanwhile, through Decree numbered 2004/8301 promulgated in the Official Gazette dated 29.12.2004, the “Medical Products (i.e. those that are defined within the scope of the “Regulation Concerning Medical Equipment”, “Regulation Concerning Active Medical Equipment that can be Implanted in Human Body” and the “Regulation Concerning Medical Equipment Used In Vitro (Outside the Body)”, and that are directly used in health services and veterinary services, their accessories and components,) added in Row # 13 of Section “B- Other Goods and Services” of List No. II provided in the Attachment to Decree No. 2002/4480, and services relating to the leasing of such equipment, have become subject to VAT at a rate of 8%.

The Ministry of Finance has been inquired on the rate of value added tax that is applicable on the electronic device for the measuring of blood pressure, imported from abroad under Customs Tariff Statistical (GTIP) No. 90.18.90.10.00.11.

In the concerned Ruling, the Ministry has opined that the deliveries of electronic device used in the measuring of blood pressure, shall become subject to VAT at a rate of 8%.

CONCERNING TAX

PRACTICAL INFORMATION

The upper limit for drawing up of retail sales slips or payment recording device voucher (as of 01.01.2005)	480 YTL
Income Tax Withholding Applied on the progress payments paid to those performing multi-year construction and repair work	%5
Income Tax levied on rental fees paid for places of business	%22
Income tax withholding levied on leasing transactions within the framework of the Financial Leasing Act	%1
Income tax withholding levied on independent professional payments	%22
Income tax withholding levied on interests paid over deposit accounts (with a maximum maturity of 3 months)	%18
Income tax withholding levied on interests paid over deposit accounts (with a maximum maturity of 6 months)	% 16
Income tax withholding levied on interests paid over deposit accounts (with a maximum maturity of 1 year)	% 12
Income tax withholding levied on interests paid over deposit accounts (with a minimum maturity of 1 year)	% 7
Income tax withholding levied on interests paid over foreign exchange deposit accounts (with a maximum maturity of 1 year)	%24
Income tax withholding levied on interests paid over foreign exchange deposit accounts (with a minimum maturity of 1 year)	% 18
Income tax withholding levied on interest income from government bonds and treasury bills (in TL or issued over foreign exchange)	% 0
Income tax withholding levied on repo gains	% 22
The upper limit to be sought for the furniture, fittings and fixtures to be directly expense-recorded (as of 01.01.2005)	480 YTL
The amount exempted from income tax in rental fees paid for housing (2004)	2.000 YTL
Default interest	% 64
Disability allowance (year 2005, for 1 st degree disabled)	480 YTL
Disability allowance (year 2005, for 2 nd degree disabled)	240 YTL
Disability allowance (year 2005, for 3 rd degree disabled)	120 YTL

THE RATES OF REVALUATION APPLICABLE FOR THE LAST (3) YEARS

For year 2004	% 11,2
For year 2003	% 28,5
For year 2002	% 59

Note: Taxpayers who apply special fiscal years, shall take as basis the rate corresponding to the calendar year on which the special fiscal year has begun.

DISCOUNT AND INTEREST RATES APPLICABLE ON THE REDISCOUNT AND ADVANCE TRANSACTIONS

Applicable Against Notes With Maturity of not more than (92) days (Published in the Official Gazette dated 13.01.2005)	
Rate of Discount Applicable on Rediscount Transactions (Annual)	32 %
Rate of Discount Applicable on Advance Transactions	35 %

Note: Pursuant to Tax Procedures Code Series No. 238, 35 % rate will be taken as basis during the rediscount of the notes payable and notes receivable through imputed discount method.

DOMESTIC DAILY ALLOWANCES EXEMPTED FROM INCOME TAX	
Gross Salary Total to be Paid as of 01.01.2005 (YTL)	Daily Allowance Exempted from Income Tax (YTL)
866,95 and higher	27,60
859,73- 866,94	24
778,60- 859,72	21,60
666,45- 778,59	19,20
522,69- 666,44	16,80
522,68 and lower	15,60

THE RATES OF DEFERMENT INTEREST AND DELAY SURCHARGES TO BE CALCULATED PURSUANT TO LAW 6183

RATES OF DELAY INTEREST	
Period	Rate (%)
21.12.2000-30.03.2001	3
31.03.2001-01.02.2002	6
02.02.2002-11.11.2003	5
As of 12.11.2003	3

RATES OF DELAY SURCHARGE	
Period	Rate (%)
02.12.2000-28.03.2001	5
29.03.2001-30.01.2002	10
31.01.2002-11.11.2003	7
As of 12.11.2003	4

RATES OF INVESTMENT ALLOWANCE (FOR 2005)

Place of Investment	Rate of Investment Allowance (%)
Investments in Normal Regions	40
Investments in Sectors of Special Significance	100
Investments to be Realized in Regions of Priority in Development	100
Investments to be Realized in Organized Industrial Zones	100
Investments Exceeding US\$ 250 million	200

* The rates shown in the above table are for the investment expenditures to be realized within the framework of the incentive certificates for which application has been submitted prior to 24.04.2003. The rate of discount of 40% will be applicable for all investment expenditures to be realized without the support of investment expenditures, disregarding the place and type of investment.

TEMPORARY TAX RATES (FOR 2005)

For Income Tax Liabilities	%20
For Corporation Tax Liabilities	%30

CHILDREN ALLOWANCE TOTALS EXEMPTED FROM INCOME TAX (As of 01.01.2005)

Children Allowance exempted from Income tax for each child, (0-6 ages)	20,05 YTL
Others	10,03 YTL

MEAL ALLOWANCE EXEMPTED FROM INCOME TAX/DAILY

As of 01.01.2005 (Excluding VAT)	7,50 YTL
----------------------------------	----------

STAMP DUTY RATES TO BE LEVIED OVER DOCUMENTS RELATING TO CERTAIN TRANSACTIONS (2004)

On Wages	0.6%
On Rent Contracts (over the rental fee to be determined according to the contract period)	0.15%
Tender Awards	0.45%
Balance Sheets	14 YTL
Profit/Loss Statements	7 YTL
Annual Income Tax Returns	18 YTL
Annual Corporation tax Returns	24 YTL
Income Withholding Tax Returns	12 YTL

INCOME TAX TARIFF APPLICABLE ON INCOME (for the year 2005)

Income Brackets	Tax Rate (%)
Up to YTL 6.600	20
For YTL 15.000 ; for the first YTL 6.600, YTL 1.320 , for above:	25
For YTL 30.000 ; for the first YTL 15.000, YTL 3.420, for above:	30
For YTL 78.000 ; for the first YTL 30.000, YTL 7.920, for above:	35
For more than YTL 78.000 ; for the first YTL 78.000, YTL 24.720 , for above:	40

* During the taxation of the wage income, the tax rates referred to above shall be applied through reduction by 5 points.

PENALTIES OF NON-COMPLIANCE ENVISAGED FOR CERTAIN ACTS (year 2005)

Acts of Non-Compliance	Penalty Total
Failure to Issue and to Receive invoices, expense receipts, independent professional vouchers and producer's receipts	10% (of the amount required to be specified in the invoice) 118 YTL
Failure to Issue and to Receive invoices, expense receipts independent professional vouchers, producers' receipts (for non-tax liabilities)	23,6 YTL
Failure to keep available or to display tax plates	118 YTL
Failure to comply with the obligations concerning tax account number (for each transaction of non-compliance)	140 YTL
Failure to comply with the obligation of notification concerning tax account numbers	550 YTL
Failure to provide the information requested by the authorities (1 st Class Merchants)	1180 YTL
Failure to comply with the uniform chart of accounts and the procedures and principles concerning financial statements	2700 YTL

MINIMUM WAGE TOTALS (01.01.2005)

Payments / Deduction	Amount
Gross Total	488,70
SSK Premium	68,42
Unemployment Insurance Premium	4,90
Income Tax Base	415,38
Income Tax	62,31
Stamp Duty	2,93
Withholdings Total	138,56
Net Total	350,14

UPPER AND LOWER LIMITS TAKEN AS BASIS IN THE CALCULATION OF THE INSURANCE PREMIUM (year 2005)

Upper Limit (As of 01.01.2005)	3.176,70 YTL
Lower Limit (As of 01.01.2005)	488,70 YTL

UNEMPLOYMENT INSURANCE PREMIUM TOTALS (between 01.01.2005 – 31.12.2005)

From the Worker	1%
From the Employer	2%
Government Contribution	1%

SEVERANCE INDEMNITY TOTALS EXEMPTED FROM INCOME TAX

As of 01.07.2003	1.389.950.000
As of 01.07.2004	1.574.740.000
As of 01.01.2005	1648,90 YTL

Please contact us for your suggestions and recommendations.

Contact Persons :

Sami Şener sami.b.sener@tr.ey.com
A.Feridun Güngör feridun.gungor@tr.ey.com

Our web sites:

www.ey.com
www.vergidegundem.com
www.insankaynaklari.com

©2003 Ernst & Young All Rights Reserved.
Ernst & Young is a registered trademark

İstanbul Head Office

Büyükdere Caddesi Beytem Plaza Kat: 8 34381
Şişli, İstanbul
Tel: 0 212 315 30 00
Fax: 0 212 234 10 67
istanbul.office@tr.ey.com

İzmir Office:

Akdeniz Mahallesi Halk Sig.İş Mrk.
Halit Ziya Bulvarı No:74 K:2 35210
Alsancak, İzmir
izmir.office@tr.ey.com

Ankara Office:

Reşit Galip Caddesi No:53 D:3-4 06700
Gaziosmanpaşa, Ankara
Tel: 0 312 447 21 11
Fax: 0 312 447 27 73
ankara.office@tr.ey.com

Bursa Office:

Kükürtlü Cad. Tan İş Merkezi
No: 67 B Blok D:2 16080
Bursa
Tel: 0 224 232 00 03
Fax: 0 224 232 23 96
bursa.office@tr.ey.com