

Vergi Rehberi 2011

ERNST & YOUNG
Quality In Everything We Do

Önsöz

Kamu hizmetlerinin yegane finansman kaynağı, vergilerdir. Vergi kısaca, Devletin hükümranlık haklarına dayanarak, gerçek ve tüzel kişiler için, Kanunla koyduğu yükümlülüklerdir. Ancak modern maliye teorisi, günümüzde, vergileri, sadece, yukarıdaki tanımda olduğu gibi, mali boyutu ile değil, aynı zamanda, ekonomik ve sosyal boyutları ile de ele almaktadır. Vergilemenin, çok büyük miktarda kaynakların, özel kişi ve kurumlardan kamu kesimine transferi sonucunu doğurması sebebiyle, ekonomik; gelir ve servet dağılımı üzerindeki doğrudan etkileri sebebiyle de, önemli sosyal boyutları bulunmaktadır.

Öte yandan, vergiler, büyüme ve kalkınmanın sağlanması, ekonomik dengesizliklerin giderilmesi ve gelir ve servet dağılımının adil hale getirilmesi şeklinde sıralayabileceğimiz, Maliye Politikasının temel amaçlarını gerçekleştirmede kullanılan, önemli ve etkili bir araçtır.

Bu önemin bir sonucu olarak, 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 kaldırılabileceği yada değiştirilebileceği vurgulanmıştır. Bu hükmün bir başka şekilde ifadesi de, vergileme yetkisinin, ancak ve yalnız halkın temsilcilerinden oluşan parlamentolara ait olduğudur.

Toplumsal hayatımız bakımından sahip olduğu bu farklı ve önemli işlevleri sebebiyle, vergileme ile ilgili kararlar, her zaman, kamuoyu gündeminde yer bulabilmiş ve büyük yankılar yaratmıştır.

Vergilerin toplumsal hayatımız bakımından yukarıda özetlenen önemi dolayısıyla, onüç yıldır hazırlanan Vergi Rehberleri, kayıtlı mükellef olsun olmasın, 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 Ernst & Young uzmanlarına destekleri için teşekkürlerimizi sunarız.

Ernst & Young Türkiye

"Vergi Rehberi 2011" isimli çalışma vergi yükümlülükleri ile ilgili genel bilgi vermek amacıyla ve 25 Mart 2011 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan vergi yasalarının ilgili hükümleri dikkate alınarak Ernst & Young uzmanları tarafından hazırlanmıştır. Rehber'de yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Ernst & Young veya Kuzey YMM A.Ş.'ye 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.

İçindekiler

Sayfa no

1. Vergilemenin temel kavramları 5

1.1 Verginin tanımı ve dayanağı 5
1.2 Vergi ödeme gücü 5
1.3 Verginin konusu 5
1.4 Matrah 5
1.5 Mükellef 5
1.6 Vergi sorumlusu 5
1.7 İstisna 6
1.8 Muafiyet 6
1.9 Beyan 6
1.10 Tarh 6
1.11 Tebliğ 6
1.12 Tahakkuk 6
1.13 Vergi ziyaı 6
1.14 Vergilerin sınıflandırılması 6
1.15 Resim 7
1.16 Harç 7
1.17 Vergi alacaklısı 7
1.18 Vergi borçlusu 7
1.19 Vergi doğuran olayın ispatı 7
1.20 Vergi ehliyeti 7
1.21 Vergi mahremiyeti 7

2. Gelir vergisi 8

2.1 Gelir vergisinin konusu 8
2.2 Gelirin unsurları 8
2.3 Mükellefiyet türleri 8
2.4 Gelir vergisi oranları 9
2.5 Gelir unsurlarının vergilendirilmesi 9
2.6 Beyan esası 20
2.7 2010 yılında elde edilen gelirlerinin beyanı ve vergilendirilmesine ilişkin örnekler (Tam mükellef gerçek kişiler için) 21

3. Kurumlar vergisi 23

3.1 Konu 23
3.2. Mükellef 23
3.3 Kurum kazancı 23
3.4 Muaflıklar 23
3.5 İstisnalar 23
3.6 Kontrol edilen yabancı kurum kazançları 27
3.7 Örtülü sermaye 28
3.8 Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı 29
3.9 Zarar mahsubu 33
3.10 Kurumlar vergisi oranı ve indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması 33
3.11 Tam mükellef kurumlarda vergi kesintisi 33
3.12 Dar mükellefiyet ve dar mükellefiyette kurum kazancı 34
3.13 Dar mükellefiyette vergi kesintisi 34
3.14 Kurum vergi yapısı 35
3.15 Geçici vergi 36
3.16 Kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi 36
3.17 Kar dağıtımı 36
3.18 2010 takvim yılına ilişkin kurumlar vergisi ve kar payı stopajı hesaplama örneği 37

4. İktisadi kıymetlerin değerlemesi 38

4.1 Değerleme 38
4.2 Değerleme günü 38
4.3 Değerleme ölçüleri 38
4.4 İktisadi işletmelere dahil kıymetlerin değerlenmesi 38
4.5 Finansal kiralama işlemlerinde değerleme 40
4.6 Mevcutlarda amortisman 44
4.7 Şüpheli alacaklar 44
4.8 Değersiz alacaklar 44

5. Katma değer vergisi 45

5.1 Verginin konusunu teşkil eden işlemler 45
5.2 Teslim ve teslim sayılan haller 45
5.3 Hizmet ve hizmet sayılan haller 45
5.4 Vergiyi doğuran olay 45
5.5 Mükellef 46
5.6 Vergi sorumlusu 46
5.7 Katma değer vergisinin matrahı 46
5.8 Oran 46
5.9 Vergilendirme dönemi ve beyan 47
5.10 KDV'nin fatura ve benzeri belgelerde gösterilmesi 47
5.11 Katma değer vergisinde istisnalar 47
5.12 İstisnaların sınırı 47
5.13 Vergi indirimi 48
5.14 İndirilmeyecek katma değer vergisi 48

6. Özel tüketim vergisi 49

6.1 Özel tüketim vergisinin konusunu teşkil eden işlemler 49
6.2 Vergiyi doğuran olay 49
6.3 Özel tüketim vergisinin mükellefi 50
6.4 Vergi sorumlusu 50
6.5 Özel tüketim vergisinin matrahı 50
6.6 Vergi oranı / tutarı 50
6.7 Vergilendirme dönemi ve beyan 51
6.8 ÖTV'nin fatura ve benzeri belgelerde gösterilmesi 52
6.9 Özel tüketim vergisinde istisnalar 52
6.10 Özel tüketim vergisinin tecil-terkini 55
6.11 Özel tüketim vergisinin indirimi 57
6.12 Özel tüketim vergisi matrahında değişiklik 57

7. Damga vergisi 58

7.1 Konu 58
7.2 Mükellef 58
7.3 Kağıt nüshalarının birden fazla olması 58
7.4 Bir kağıtta birden fazla akit ve işlem bulunması 58
7.5 Birden fazla imzalı kağıtlar 58
7.6 Belli para gösterme mecburiyeti 58
7.7 İstisnalar 58
7.8 Vergileme ölçüleri 58
7.9 Yabancı para üzerinden düzenlenen kağıtlar 59
7.10 Nispet 59
7.11 Ödeme şekilleri 59

8. Harçlar Kanunu 60

8.1 Konusu 60
8.2 Yürürlükteki harçlara ilişkin tablo 60

9. Motorlu taşıtlar vergisi 61

9.1 Konusu 61
9.2 Mükellef 61
9.3 İstisnalar 61
9.4 Mükellefiyetin başlaması 61
9.5 Mükellefiyetin sona ermesi 62
9.6 Verginin tahakkuku ve ödenmesi 62
9.7 Motorlu taşıtlar vergisi tutarları 62

10. Teşvik mevzuatında öngörülen destek unsurları 63

10.1 Yatırımlarda devlet yardımları 63
10.2 Teşvik belgesi ve belge ile ilgili hususlar 68
10.3 Yatırım teşvik mevzuatına ilişkin diğer hususlar 70
10.4 Yatırım indirimi istisnası uygulaması 72
10.5 İhracatı teşvik tedbirleri 72
10.6 Dahilde işleme rejimi 75
10.7 5084 Sayılı Kanun uyarınca sağlanan yardımlar 77
10.8 Teknoloji geliştirme bölgeleri 79
10.9 Ar-Ge yardımları 79
10.10 KOBİ yardımları 83
10.11 Serbest bölgeler 87
10.12 Kültür yatırımları desteği 87
10.13 Diğer teşvikler 88

11. Vergi cezaları 90

11.1 Usulsüzlük ile özel usulsüzlük fiilleri ve cezaları 90
11.2 Vergi kaybı sonucunu doğuran fiiller ve bunlara verilen cezalar 91
11.3 Hürriyeti bağlayıcı cezalar 91
11.4 Diğer hususlar 92

12. Vergi uyuşmazlıkları ve çözüm yolları 93

12.1 İdari yollarla çözüm 93
12.2 Yargı yoluyla çözüm 97

13. Süresinde ödenmeyen vergi borçları için idarece yapılan işlemler ve vergi alacağının idarece cebren tahsili 102

13.1 Süresinde ödenmeyen vergi borçları ile ilgili olarak vergi idaresinin uygulamaları 102
13.2 Vergi alacağının idarece cebren tahsili 105

14. Pratik bilgiler 107

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 anlaşılabileceği gibi, vergiler, özel kişi ve kurumlarla Devlet arasında bir borç-alacak ilişkisi doğurur.

Günümüzde vergilerin yegane dayanağı, Devletin hükümranlık haklarıdır. Yürürlükte olan Anayasa'mızın 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 kaldırılabileceği de hüküm altına alınmak suretiyle, konuya verilen önem vurgulanmıştır.

1.2 Vergi ödeme gücü

Vergi ödeme gücü kavramı, Anayasamızda 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 yada 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 kişilere verilen addır. 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 mükellefleri işçiler olmasına rağmen, verginin sorumlusu olarak işverenler belirlenmiştir.

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

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, bir başka kurumun sermayesine katılmak suretiyle elde ettikleri iştirak kazançları; gelir vergisi uygulamasında, binaların mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen kira gelirlerinin 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 yada 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, verginin 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 ziyaı

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 ziyaının (kaybı) ortaya çıkması halinde, mükellef adına vergi ziyaı cezası kesilir. Böyle durumlarda, verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması yada 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 ayrım, dolaylı-dolaysız vergi ayrımıdır. 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

Günümüzde belli başlı vergi kaynaklarından biri gelirlerdir. Vergileme sistemimizde, gerçek kişilerin elde ettikleri gelirler gelir vergisine, tüzel kişilerin elde ettikleri gelirler ise kurumlar vergisine tabidir. Bu iki verginin toplam tutarı 2011 yılı bütçesinde (*) 74,3 Milyar TL olarak yer almaktadır. Buna göre toplam vergi gelirleri (250,8 Milyar TL) içerisindeki payının % 29,63 olması öngörülmektedir.

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.

2011 yılı bütçesinde (*) bu iki verginin toplamı 143,3 Milyar TL olarak yer almaktadır. Buna göre toplam vergi gelirleri (250,8 Milyar TL) içerisindeki payının % 57,16 olması öngörülmektedir.

Bunun yanında BSMV, harç ve damga vergilerinin toplam tutarının da 2011 yılı bütçesinde (*) 18,1 Milyar TL olduğu görülmektedir. Bu verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ise % 7,22 seviyelerindedir.

1.14.2.3 Servetler ve servet transferi üzerinden alınan vergiler

Vergi ödeme gücünün bir diğer göstergesi de servetlerdir. Günümüzde de uygulanmakta olan, veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve emlak vergisi, birer servet vergisidir. 2011 yılı bütçesinde (*) 6 Milyar TL olarak yer alan motorlu taşıtlar vergisinin, toplam vergi gelirleri (250,8 Milyar TL) içerisindeki payının % 2,4 olduğu görülmektedir.

(*) 2011 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Tasarısı'ndan alınmıştır.

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: Rıhtım 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 kılındıkları 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 Vergi 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 mutat 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 olurlar.

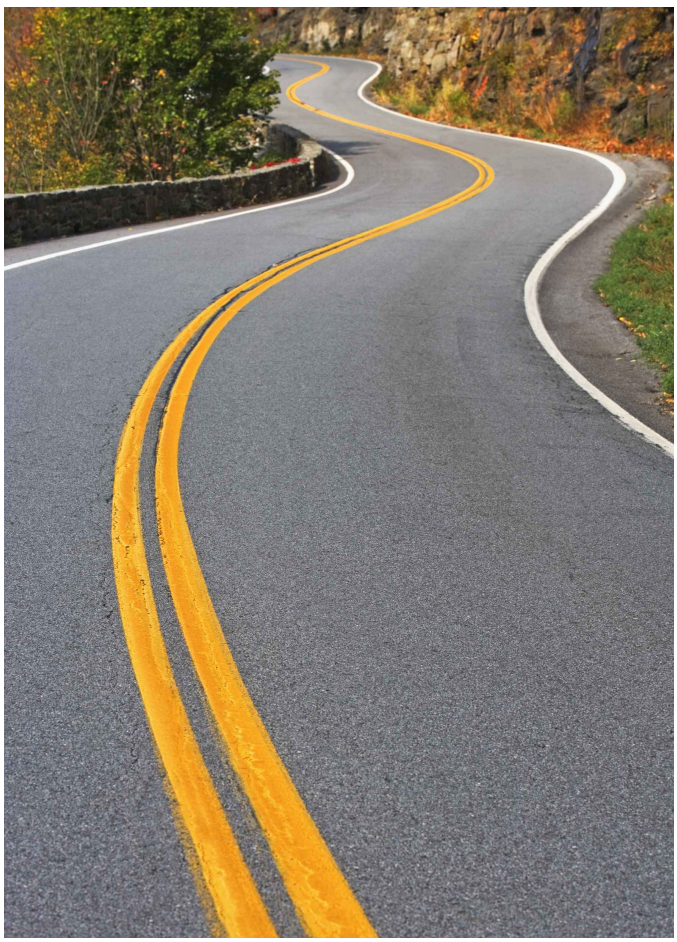
Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması da, mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

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 yada üçüncü şahıslar yararına kullanamayacakları hükme bağlamıştır. Aynı maddede, 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.

a. Ticari kazançlar
b. Zirai kazançlar
c. Ücretler
d. Serbest meslek kazançları
e. Gayrimenkul sermaye iratları
f. Menkul sermaye iratları
g. Diğer kazanç ve iratlar

2.3 Mükellefiyet türleri

2.3.1 Tam mükellefler

Gelir vergisi uygulamasında mükellefler, tam mükellef ve dar mükellef olarak, iki genel kategoriye ayrılmıştır. Bu kategorileri birbirinden ayıran ölçüt "Türkiye'de yerleşmiş olma" kriteridir. Vergi uygulamasında, Türkiye'de yerleşmiş sayılan gerçek kişiler tam mükellef, yerleşmiş sayılmayanlar ise dar mükellef olarak adlandırılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinde;

a. İkametgahı Türkiye'de olanlar,
b. Bir takvim yılı içerisinde Türkiye'de devamlı olarak 6 aydan fazla oturanlar,

gelir vergisi uygulaması açısından tam mükellef sayılmaktadırlar. Tam mükellefler tarafından Türkiye içinde ve dışında elde edilen kazanç ve iratların tamamı Türkiye'de vergilendirilir.

2.3.2 Dar mükellefler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinde, Türkiye'de yerleşme konusunda ikametgah ve oturma süresi esası benimsenmiştir. Türkiye'de ikametgahı bulunan ve bir takvim yılı içerisinde altı aydan fazla oturanların Türkiye'de yerleşmiş sayılacakları ve Türkiye'de altı aydan fazla oturanların geçici ayrılmalarının, Türkiye'de oturma sürelerinin hesabında dikkate alınmayacağı hükme bağlanmıştır.

Madde metninde geçen ikametgah kavramının, Medeni Kanun'un 19 ve izleyen maddeleri hükümlerinde yazılı olan yerler olarak anlaşılması gerektiği de madde metninde ayrıca hükme bağlanmıştır.

Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinde, 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, tedavi, dinlenme veya seyahat amacıyla gelenler ve tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olanların, Türkiye'de altı aydan fazla otursalar dahi, Türkiye'de yerleşmiş sayılamayacakları, dolayısıyla sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlardan dolayı vergilendirilecekleri açıklanmıştır.

Bu hükümler çerçevesinde, oturma ve çalışma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları da, vergi uygulamaları bakımından dar mükellef sayılmaktadırlar.

Ayrıca, 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 sermeye 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 karından ayrılmasıdır.

2.4 Gelir vergisi oranları

Türkiye'de gelir vergisi, artan oranlı 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

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 3. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde değişiklik yapılmıştır. Söz konusu hüküm ile ücret gelirleri ile ücret dışındaki gelirler için iki ayrı tarife belirlenmiştir.

Bu iki tarifenin aslında alt gelir dilimleri değil, sadece en üst gelir dilimleri birbirinden farklılaştırılmakta, ücret gelirleri için % 27'lik dilim biraz daha genişletilmektedir. Bu değişiklik 1 Ocak 2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 6009 Sayılı Kanun ile değişik 103. maddesi uyarınca 2011 yılında elde edilen ücret ve ücret dışındaki gelirler 2010 yılında olduğu gibi iki farklı tarifeye göre vergilendirilecektir.

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 değerleme oranında artırılması suretiyle hesaplanmakta ve bu şekilde hesaplanan tutarların % 5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmamaktadır. 2010 yılı yeniden değerleme oranı % 7,7 olarak açıklanmıştır.

Maliye Bakanlığı tarafından, 2011 yılında ücret ve ücret dışındaki gelirler için uygulanacak olan vergi tarifelerinin gelir dilimleri, bu oran dikkate alınmak suretiyle hesaplanmış ve 29 Aralık 2010 tarihli Resmi Gazete'de (6. mükerrer) yayımlanan 278 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile duyurulmuştur. Söz konusu tebliğdeki bilgiler çerçevesinde, 2011 yılında elde edilen ücret ve ücret dışındaki gelirler için uygulanacak olan vergi tarifeleri Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.1 Gelir vergisi oranları" başlığı altında dikkatinizde sunulmuştur.

2.5 Gelir unsurlarının vergilendirilmesi

Bu bölümde, Gelir Vergisi Kanunu'nda tanımlanan gelir unsurlarından, ticari kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı ve menkul sermaye iradı ele alınmıştır.

2.5.1 Ticari kazançların vergilendirilmesi

2.5.1.1 Tanımı

Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerinden doğan kazançlar ticari kazançtır.

2.5.1.2 Ticari kazancın tespit şekilleri

Ticari kazanç gerçek veya basit usule göre tespit edilmektedir.

2.5.1.2.1 Gerçek usulde ticari kazancın tespiti

Gerçek usulde ticari kazancın tespiti iki şekilde yapılabilir:

a. 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.

b. 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.

2.5.1.2.2 Basit usulde ticari kazancın tespiti

Basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılattan giderler ve satılan malların alış bedellerinin düşülmesi suretiyle tespit edilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 51. maddesinde sayılan işleri yapanların basit usulden faydalanmaları mümkün bulunmamaktadır.

Bu mükellefler, mal alışları, giderleri ve hasılatlarını gösteren belgeleri ayrı ayrı dosyalarda saklamak zorundadırlar.

Basit usulde vergilendirme için, bazı şartların gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bunlar, Kanun'da, genel ve özel şartlar olarak iki başlık altında toplanmıştır. 01.01.2011 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" başlığı altında dikkatinizde sunulmuştur.

2.5.1.3 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 hâsılatın 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 müştemilatında iaşe 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 ayni 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 (Gerek işverenler gerekse ücretliler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve vergi matrahının tespitinde dikkate alınan katkı paylarının toplamı Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinin birinci fıkrasının 3 numaralı bendinde belirlenen oran ve haddi 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.

2.5.1.4 Ticari kazançtan indirilemeyecek giderler

Ticari kazanç elde eden mükelleflerin, gelir vergisi matrahlarının hesabı sırasında, aşağıdaki giderlerin hasılatlarından indirilmesi mümkün olmamaktadır.

a. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlenerek 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, 5520 sayılı 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 90/1081 Sayılı Kararname ile söz konusu yetkisini kullanarak, oranı sıfıra indirmiştir. 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.

Danıştay 4. Daire Başkanlığının 22.09.2008 tarih ve 2008/3758 Esas No.lu Kararı ile 2 seri numaralı KV Genel Tebliği'nde yer alan yukarıdaki açıklamanın her türlü alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderleri yönünden yürütülmesi durdurulmuştur. Rehber'in yayına hazırlandığı tarih itibarıyla, Danıştay tarafından esasa ilişkin karar verilmemiştir.

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. 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.

2.5.1.5 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 Maliye Bakanlığının 254 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlediği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden istisna edilmiştir. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar.

2.5.2 Ücretlerin vergilendirilmesi

2.5.2.1 Ücretin tanımı

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 değiştirmeyecektir.

2.5.2.2 Gerçek ücret

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

a. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na göre yapılan kanuni kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler,

b. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler,

c. Mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait özel sigortalar için hizmet erbabı tarafından ödenen primler ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları. Ancak bu primlerin indirim olarak dikkate alınabilmesi için bazı koşullar mevcuttur. Bunlar:

   - Sigortanın veya emeklilik sözleşmesinin, Türkiye'de kurulu ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta veya emeklilik şirketi nezdinde akdedilmiş olması,
   - Ödenen prim, aidat ve katkı payları toplamının, ödendiği ayda elde edilen ücretin % 10'unu (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta poliçeleri için ödenen primlerde, ödendiği ayda elde edilen ücretin % 5'ini) ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşmamasıdır.

d. Çalışanlar tarafından Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar, (Aidatın ödendiğinin belgelendirilmesi şarttır)

2.5.2.2.1 İstisnalar

Gelir Vergisi'nden istisna olan ücretlerden bazılarına 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 istihsali 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 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.

2.5.2.2.2 Sakatlık indirimi

Çalışma gücünün;

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

sayılır. 2011 yılı için sakatlık dereceleri itibarıyla belirlenen ve hizmet erbabının ücretinden indirilebilecek olan tutarlar Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.4 Sakatlık indirimi tutarları" başlığı altında dikkatinize sunulmuştur.

2.5.2.2.3 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'idir.

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 dâhil) 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 edileceklerdir.

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 gelirine uygulanmalıdır. Boşananlar için ise indirim tutarının hesabında, nafakasını sağladıkları çocuk sayısı dikkate alınmalıdır.

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

2.5.2.3 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.

2.5.3 Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi

2.5.3.1 Tanımı

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.

2.5.3.2. Serbest meslek erbabı

Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Ayrıca, aşağıda sayılanlar da serbest meslek erbabı kabul edilmektedirler.

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. Ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar, (Vergi Usul Kanunu'nun 155. maddesinde sayılan koşullardan en az ikisini taşımaları şartı ile)

2.5.3.3. Serbest meslek kazancının tespiti

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

2.5.3.4. Mesleki giderler

Serbest meslek kazancının tespitinde, aşağıdaki giderler, hasılattan indirilebilmektedir.

a. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (İkametgahlarının 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 müştemilatındaki iaşe 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 (amortismana tabi 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 ayni vergi, resim ve harçlar.
j. Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar.

2.5.3.5. İndirilemeyecek giderler

Aşağıdaki giderlerin, serbest meslek kazancının tespiti sırasında hasılattan indirilmesi mümkün değildir.

a. Her türlü para cezaları,
b. Vergi cezaları,
c. Serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar.

2.5.3.6. 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 dolayısıyla gelir vergisi beyannamesi verilmez.

2.5.4 Gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi

2.5.4.1 Tanımı
Arazi, bina, madenler, gemiler, motorlu vasıtalar, makina ve tesisat, imtiyaz hakları, marka, ticaret ünvanı, telif hakları gibi mal ve hakların sahipleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri ve kiracıları tarafından kiraya verilmesi sonucu elde edilen gelirler, gayrimenkul sermaye iradıdır.

2.5.4.2 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), nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır. İleriki yıllara ilişkin olarak, peşin kira tahsilatı yapılmışsa, bunlar, ilgili yılların hasılatı sayılır. Bina ve arazide beyan edilecek gayrimenkul sermaye iradı tutarı, gayrimenkulün vergi değerinin % 5 inden az olamaz.

2.5.4.3 İndirilebilecek giderler
Gayrimenkul sermaye iradının tespiti sırasında, giderler, iki farklı yöntemle, hasılattan indirilebilmektedir. Daha açık bir ifade ile hasılattan gerçek giderler indirilebileceği gibi, dileyen mükellefler, götürü gider uygulamasını seçerek hasılatlarının % 25'ini, vergi matrahının hesaplanması sırasında, gider olarak düşebilmektedirler.

2.5.4.3.1 Gerçek gider usulü
Bu usulü tercih eden mükellefler, aşağıda sayılan giderlerini, hasılattan indirilebileceklerdir.

a. Kiraya veren tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri,
b. Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün ehemmiyeti ile mütenasip olan idare giderleri,
c. Kiraya verilen mal ve haklara müteallik sigorta giderleri,
d. Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i (İktisap bedelinin % 5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasılata uygulanır. Ancak indirilmeyen kısım gider fazlalığı sayılmaz),
e. Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları,
f. Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar,
g. Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri (Emlakin iktisadi değerini artıracak surette tevsii, tadili veya bunlara ilaveler yapılması için ihtiyar olunan giderler onarım gideri sayılmaz),
h. Kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame giderleri,
i. Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler,
j. Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak mukavelenameye kanuna veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,
k. Sahibi bulundukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli (kira indirimi gayri safi hasılattan 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 hasılattan indirilebilir.

2.5.4.3.2 Götürü gider usulü
Mükellefler isterlerse, yukarıda yazılı giderlere karşılık olmak üzere, hasılatlarının % 25'ini götürü olarak indirebilirler. Ancak bu usulü seçen mükellefler iki yıl geçmedikçe, gerçek gider usulüne dönemezler.

2.5.4.4 İndirilemeyecek giderler
Para cezaları ve vergi cezaları ile gecikme zammı ve faizleri, vergi matrahının hesaplanması sırasında, hasılattan indirilemez.

2.5.4.5 İstisna ve beyan sınırı

2.5.4.5.1 Konut kira gelirlerinde istisna
Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden 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.

Ancak istisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi hallerinde, bu istisnadan yararlanılması mümkün değildir. Ayrıca, ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar bu istisnadan faydalanamazlar.

2.5.4.5.2 İşyeri kira gelirlerinde beyan sınırı
Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca işyeri olarak kiraya verilen gayrimenkullerden sağlanan kira gelirleri üzerinden, % 20 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Gayrimenkul sahibi adına kiracı tarafından yapılan bu tevkifat, gayrimenkul sahibinin izleyen yılda yıllık 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 edilmez. 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 edilebilecektir.

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.

2.5.5 Menkul kıymet gelirlerinin vergilendirilmesi

2.5.5.1 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,

a. Menkul sermaye iradı,
b. Alım satım kazancı, (Diğer kazanç ve irat)

olarak, belli koşullarla beyana ve vergiye tabi bulunmaktadır.

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

a. Hisse senedi kar payları ve iştirak hisselerinden doğan kazançlar,
b. Yatırım fon ve ortaklıklarından elde edilen kar payları,
c. Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetler hariç ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler, (Devlet tahvili, Hazine bonosu eurobond, varlığa dayalı menkul kıymet, finansman bonosu, özel sektör tahvili ve yabancı menşeli tahvil faiz gelirleri gibi)
d. Alacak faizleri,
e. Mevduat faizleri,
f. Katılım bankalarının ödedikleri kar payları,
g. Repo gelirleri,
h. Bireysel emeklilik şirketlerince katılımcılara yapılan ödemeler.

2.5.5.1.2 Alım satım kazançları
Alım satım kazancı olarak nitelendirilen kazançlar, menkul kıymetlerin vadesinden önce elden çıkarılmasından sağlanan kazançlardır. Devlet tahvili, Hazine bonosu ve hisse senedi alım satım kazançları da bu kapsamda değerlendirilmektedir.

2.5.5.2 Menkul kıymet gelirinin 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. Temettülerde ise gelir, şirketin temettü dağıtım tarihinde elde edilmiş olur.

Örneğin, bir bireysel yatırımcı tarafından 21.12.2010 tarihinde satın alınan Devlet tahvili, 14.05.2011 tarihinde satılmışsa, kazanç 2011 yılında elde edilmiş olur. 2010 yıl sonu itibarıyla oluşan değer artışı, Devlet tahvili henüz satılmadığından 2010 yılı stopaj matrahına dahil edilmez.

Yine bir bireysel yatırımcı tarafından 31.10.2010 tarihinde açılmış olan altı ay vadeli mevduat hesabına 30.04.2011 tarihinde ödenecek faiz de, hesap 2010 yılında açılmış olmasına rağmen 2011 yılı geliri olarak kabul edilecektir.

2.5.5.3 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 alış 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.

2.5.5.3.1 6009 Sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler
Geçici 67. maddede yer alan stopaj oranı 5527 Sayılı Kanun'la, dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından elde edilen bazı gelirler (tahvil ve bonolardan elde edilen alım satım kazançları ile bunların faiz gelirleri, hisse senedi alım satım kazançları, vadeli işlem sözleşmelerinden sağlanan kazançlar) için 7 Temmuz 2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere % 0'a indirilmişti.

Bu düzenleme, Anayasa Mahkemesi'nin 15 Ekim 2009 tarihli toplantısında anayasaya aykırılığı gerekçesi ile iptal edilmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu iptal kararı 8 Ocak 2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Anayasa Mahkemesi tarafından bu kararın yayımında 9 ay sonra yürürlüğe girmesine karar verilmiştir. Kararın yürürlüğe gireceği 8 Ekim 2010 tarihinden önce konuya ilişkin Kanun değişikliği yapılarak yeni bir vergileme sistemine geçilmiştir. 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 değişklikler 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 2499 sayılı 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.

Anayasa Mahkemesi kararı çerçevesinde yapılan ve 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 bonosu 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: 29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı 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 tâbi 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 2499 sayılı 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, 2499 sayılı 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.

2.5.5.3.2 2010/926 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında uygulanan stopaj oranları

6009 Sayılı Kanun ile getirilen yeni düzenleme uyarınca GVK geçici 67. maddenin 1. fıkrası kapsamında elde edilen gelir ve kazançlara uygulanacak olan stopaj oranları 2010/926 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. Söz konusu BKK 30 Eylül 2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmış ve 1 Ekim 2010 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

2010/926 sayılı bu 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 ve İMKB'de işlem gören aracı kuruluş varantları dahil olmak üzere, hisse senetlerine (menkul kıymet yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) ilişkin olarak elde edilen kazançlar için % 0 olarak uygulanmaktadır.

Kararname uyarınca ayrıca (1) numaralı fıkrada 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 2499 sayılı 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 uygulanacaktır.

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 yapılacaktır.

Diğer taraftan, bankalara, aracı kurumlara ve bunlar aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenenler hariç olmak üzere, 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye'de ihraç edilen özel sektör tahvillerinden elde edilen faiz gelirlerinde % 10 oranında stopaj yapılacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin 4. fıkrasında yer alan mevduat ve 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.

2.5.5.4 Menkul kıymet gelirlerinin beyanında indirim oranı uygulaması

5281 Sayılı Kanun'la GVK'nın 76. maddesinde yapılan ve 2006 yılı başından itibaren yürürlüğe giren değişiklikle, bazı menkul kıymetlerden elde edilen gelirlerin beyanında, enflasyondan kaynaklanan gelirlerin vergi matrahı dışında tutulması amacına yönelik olarak yapılmakta olan enflasyon indirimi uygulamasına, 31.12.2005 tarihi itibarıyla son verilmiştir.

Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi uyarınca, 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlerden elde edilen gelirlere 31.12.2005 tarihinde yürürlükte olan mevzuatın uygulanması gerekmektedir.

Yukarıdaki hüküm uyarınca bireysel yatırımcılar tarafından, 01.01.2006 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,

2011 yılında elde edilen menkul sermaye iratları (kupon faizi ve itfa gelirleri) için enflasyon indirimi uygulaması devam etmektedir. Buna göre yukarıda sayılan gelirlerin, enflasyon indirimi yapıldıktan sonra kalan kısmının beyan edilmesi gerekmektedir.

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

$$\text{Yeniden değerleme oranı} = \frac{\text{Yeniden değerleme oranı}}{\text{DT ve HB ihalelerindeki bileşik ortalama faiz oranı}}$$

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.

Bilindiği gibi, dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen menkul sermaye iratlarına söz konusu indirim oranı uygulanmamaktadır.

2.5.5.5 Alım satım kazançlarından indirilebilecek giderler

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 81. maddesinde, değer artışında safi kazanç hesaplanırken, elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderler ile ödenen vergi ve harçların, kazançtan indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, beyan edilmesi gereken menkul kıymet alım satım kazançlarından, alım-satım sırasında ödenen komisyonlar ile

banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) düşülebilecektir.

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

2.5.5.6 Menkul kıymet gelir türleri itibarıyla vergilendirme esasları

2.5.5.6.1 Hisse senedi temettü gelirleri

2.5.5.6.1.1 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 kar paylarını kapsamamaktadır.

Gerçek kişilerce 2010 yılında olduğu gibi 2011 yılında elde edilen hisse senedi kar payları da, 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 kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisnadır. (GVK md. 22) Kar payının kalan yarısının varsa üzerinden stopaj yapılmış diğer menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile birlikte toplamının, 2011 yılı için belirlenen beyan sınırını aşması halinde, 25 Mart 2012 tarihine kadar 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, kar payının dağıtımı sırasında yapılan stopajın tamamı mahsup edilebilir.

Örneğin, 2011 yılında sahibi olduğu hisse senetlerinden brüt (stopaj öncesi) 80.000 TL kar payı elde eden tam mükellef gerçek kişi, bu tutarın yarısının (40.000 TL) 2011 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, kar payının brüt tutarının yarısı (40.000 TL) olacaktır. Bu tutar üzerinden 2011 yılında geçerli olan gelir vergisi tarifesine göre hesaplanacak gelir vergisinden, kar 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. Buna göre kurumlar vergisi mükelleflerinin;

- 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının,
- (a) bendi kapsamı dışında kalan ve 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarının,
- Geçici 61. madde kapsamında tevkifata tâbi tutulmuş kazançlarının (yatırım indirimi istisnası),

dağıtımı halinde tevkifat yapılmayacaktır.

GVK'nda 4842 Sayılı Kanun'la yapılan değişikliklerle, gerçek kişilerce elde edilen, 1998 ve önceki hesap dönemlerine ait kurum kazançları üzerinden dağıtılan kar payları gelir vergisinden istisna edilmiştir.

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.

2.5.5.6.1.2 Tam mükellef kurumlar

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

Kurumların aynı zamanda tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri iştirak kazançları kurumlar vergisinden istisnadır. (KVK 5/1-a) Bu istisna fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları için geçerli değildir. Kurumlar tarafından fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar 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 kar payları da kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirilmektedir.

2.5.5.6.1.3 Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar

Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından elde edilen hisse senedi temettü gelirleri üzerinden % 15 oranında stopaj yapılması gerekmektedir. Stopaj bu yatırımcılar açısından nihai vergi kabul edilmektedir. Ancak yatırımcının mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında imzalanmış olan ÇVÖ anlaşması olması durumunda anlaşma hükümleri de dikkate alınabilecektir.

Stopajın oranı tam mükellef gerçek kişilerde olduğu gibi, menkul kıymet yatırım ortaklığı ve gayrimenkul yatırım ortaklığı hisse senetlerinden elde edilen temettü gelirlerinde % 0 olarak uygulanmaktadır.

Stopaj yoluyla vergilendirilen bu gelirler dolayısıyla dar mükellefler tarafından beyanname verilmeyecektir.

2.5.5.6.2 Hisse senedi alım satım kazançları

2.5.5.6.2.1 Tam ve dar mükellef gerçek kişiler

a. Tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından, 01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilmiş ve İMKB'de işlem gören;

- Menkul kıymet yatırım ortaklığı hisse senetlerinden 2011 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 2011 yılında elde edilen alım satım kazançları ise % 0 oranında stopaja tabidir.

Tam ve dar mükellef gerçek kişiler açısından stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirlerin beyan edilme zorunluluğu yoktur.

b. Tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından 2011 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 tam ve dar mükellef gerçek kişilerce, tam mükellef kurumlara ait olup, 2 yıldan fazla elde tutulan hisse senetlerinden 2011 yılında elde edilen alım satım kazançları gelir vergisinden istisna olduğundan bu kazançlar beyana ve vergiye tabi olmayacaktır.

2.5.5.6.2.2 Tam mükellef kurumlar

a. 01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilmiş ve İMKB'de işlem gören menkul kıymet yatırım ortaklığı hisse senetlerinin;

- Anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler ile yatırım fonları tarafından 2011 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar % 0 oranında stopaja tabidir. Bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekmektedir.

- Yukarıda sayılanlar dışında kalan kurumlar (kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflar ile iktisadi işletmeleri, iş ortaklıkları gibi) tarafından 2011 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ise % 10 oranında stopaja tabidir. (1 yıldan fazla elde tutulanlardan elde edilen kazanç üzerinden stopaj yapılmaz.) Bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekmektedir. Ödenen stopaj beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

b. 01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilmiş ve İMKB'de işlem gören diğer hisse senetlerinin tam mükellef kurumlar tarafından, 2011 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar % 0 oranında stopaja tabidir. Bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekmektedir.

c. Banka ve aracı kurum aracılığı olmaksızın elde edilen hisse senedi alım satım kazançları için geçici 67. madde uygulanmayacaktır. Tam mükellef kurumlar 2011 yılında hisse senedi 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 edilebilecektir. 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.

2.5.5.6.2.3 Dar mükellef kurumlar

a. 01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilmiş ve İMKB'de 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 2499 sayılı 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 2011 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, 2011 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ise % 10 oranında stopaja tabidir. (1 yıldan fazla elde tutulanlardan elde edilen kazanç üzerinden stopaj yapılmaz.) Bu mükellefler açısından stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirlerin beyan edilme zorunluluğu yoktur.

b. 01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilmiş ve İMKB'de işlem gören diğer hisse senetlerinin dar mükellef kurumlar tarafından 2011 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar % 0 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

c. Banka ve aracı kurum aracılığı olmaksızın elde edilen hisse senedi alım satım kazançları için geçici 67. madde uygulanmaz. Dar mükellef kurumlar tarafından 2011 yılında hisse senedi satışından elde edilen kazançlar için kurumlar vergisi beyannamesi 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.

2.5.5.6.3 Mevduat faizleri, repo gelirleri ve katılım bankalarınca ödenen kar payları

GVK'nın geçici 67. maddesinin 4 numaralı fıkrası uyarınca, tam ve dar mükellef gerçek kişiler ve kurumların, 2011 yılında elde ettikleri mevduat faizi (TL ve döviz tevdiat hesaplarına ödenen) ve repo gelirleri ile katılım bankalarınca katılma hesaplarına ödenen kar payları üzerinden % 15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Bu şekilde tevkif suretiyle vergilendirilen gelirleri elde eden dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar ile tam mükellef gerçek kişilerin ayrıca yıllık beyanname vermeleri veya başka gelirleri dolayısıyla beyanname veriyorlarsa, bu kazançlarını beyannameye dahil etmeleri söz konusu olmayacaktır.

Tam mükellef kurumlar bu gelirleri kurum kazancına dahil etmek suretiyle kurumlar vergisine tabi tutacaklardır. Tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler ise beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

2.5.5.6.4 Devlet tahvili, Hazine bonosu, Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetler ile özel sektör tahvili faiz gelirleri

2.5.5.6.4.1 Tam ve dar mükellef gerçek kişiler

Tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından, 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilmiş olan; Devlet tahvili, Hazine bonosu ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetler ve özel sektör tahvillerinden 2011 yılında elde edilen faiz gelirleri % 10 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

2.5.5.6.4.2 Tam mükellef kurumlar

Anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler ile yatırım fonlarının 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen Devlet tahvili, Hazine bonosu ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetler ve özel sektör tahvillerinden 2011 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) 2011 yılında sayılan menkul kıymetlerden elde ettikleri faiz gelirleri ise % 10 oranında stopaja tabidir. Bu gelirlerin kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekir. Yıl içerisinde kesinti yolu ile ödenen vergiler beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

Diğer taraftan, bankalara, aracı kurumlara ve bunlar aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenenler hariç olmak üzere, 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye'de ihraç edilen özel sektör tahvillerinden elde edilen faiz gelirlerinde % 10 oranında stopaj yapılacaktır.

2.5.5.6.4.3 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 2499 sayılı 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)

01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen Devlet tahvili, Hazine bonosu ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetler ve özel sektör tahvillerinden 2011 yılında elde ettikleri faiz gelirleri % 0 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

Yukarıdakiler dışındaki dar mükellef kurumların 2011 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, bankalara, aracı kurumlara ve bunlar aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenenler hariç olmak üzere, 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye'de ihraç edilen özel sektör tahvillerinden elde edilen faiz gelirlerinde % 10 oranında stopaj yapılacaktır.

2.5.5.6.5 Eurobond faiz gelirleri

Eurobond, Hazine Müsteşarlığı tarafından uzun vadeli ve kuponlu olarak, yabancı para cinsinden yurtdışı 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 2011 yılında elde edilen ve yukarıdaki esaslar dahilinde 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.

2.5.5.6.6 Yabancı ülke hazinelerince ihraç edilen tahvillerin faiz gelirleri

Tam mükellef gerçek kişilerin, yabancı ülke hazineleri ve yurt dışındaki şirketler tarafından ihraç edilen tahvillerden 2011 yılında elde ettikleri faiz gelirlerinin, bu yıl için belirlenen beyan sınırını aşması durumunda, tamamını yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmeleri 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 kurumlar ise bu gelirleri, tutarı ne olursa olsun kurum kazancına dahil etmek suretiyle kurumlar vergisine tabi tutacaklardır.

2.5.5.6.7 Yurt dışındaki bankalardaki mevduat hesaplarından elde edilen faizler

Tam mükellef gerçek kişilerin, yurtdışındaki bankalarda açtırdıkları mevduat hesaplarından 2011 yılında elde ettikleri faiz gelirlerinin, bu yıl için belirlenen beyan sınırını aşması durumunda, tamamını yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmeleri 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 kurumlar ise bu gelirleri tutarı ne olursa olsun kurum kazancına dahil etmek suretiyle kurumlar vergisine tabi tutacaklardır.

2.5.5.6.8 Devlet tahvili, Hazine bonosu, Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetler ile özel sektör tahvili alım satım kazançları

2.5.5.6.8.1 Tam ve dar mükellef gerçek kişiler

Tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından, 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilmiş olan; Devlet tahvili, Hazine bonosu ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetler ve özel sektör tahvillerinden 2011 yılında elde edilen alım satım kazançları % 10 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

2.5.5.6.8.2 Tam mükellef kurumlar

Anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler ile yatırım fonlarının 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen Devlet tahvili, Hazine bonosu ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetler ve özel sektör tahvillerinden 2011 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) 2011 yılında sayılan menkul kıymetlerden elde ettikleri alım satım kazançları ise % 10 oranında stopaja tabidir. Bu gelirlerin kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekir. Yıl içerisinde kesinti yolu ile ödenen vergiler beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

2.5.5.6.8.3 Dar mükellef kurumlar

a. Anonim, limited ve eshamlı komandit şirket niteliğindeki yabancı kurumlar, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlara benzer yabancı fonlar 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 2499 sayılı 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) 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen Devlet tahvili, Hazine bonosu ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetler ve özel sektör tahvillerinden 2011 yılında

elde ettikleri alım satım kazançları % 0 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

b. Yukarıdakiler dışındaki dar mükellef kurumların 2011 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.

2.5.5.6.9 Eurobond alım satım kazançları

Gerek 2006 yılından önce gerekse de 2006 yılından sonra ihraç edilmiş olsun eurobondların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar geçici 67. maddenin kapsamına girmemektedir. Dolayısıyla bu gelirler üzerinden stopaj yapılmayacaktır.

Tam mükellef gerçek kişiler tarafından, 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen eurobondlardan olduğu gibi, bu tarihten sonra ihraç edilen eurobondlardan da 2011 yılında elde edilen alım satım kazançlarının Türk lirası bazında hesaplanması gerekmektedir. Kazancın hesaplanması sırasında endeksleme yöntemi kullanılabilecektir. Ancak 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen eurobondlardan sağlanan kazancın hesaplanması sırasında endeksleme yönteminin kullanılabilmesi için ÜFE farkının % 10'un üzerinde olma şartı bulunmaktadır.

01.01.2006 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 2011 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 kazançlarına ilişkin istisna tutarı" başlığı altında yer verilmiştir. Bu istisna tutarı aşan bir kazanç elde edilmesi durumunda sadece aşan kısmın beyan edilmesi gerekmektedir. Bu kazançlar beyannamede "diğer kazanç ve iratlar" satırında gösterilecektir.

Eurobondun ihraç tarihine ve elde edilen gelirin tutarına bakılmaksızın, tam mükellef kurumlar, bu menkul kıymetlerden elde ettikleri kazançları kurum kazancına dahil etmek suretiyle kurumlar vergisine tabi tutacaklardır.

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

2.5.5.6.10 Menkul kıymet yatırım fonlarından elde edilen gelirler

2.5.5.6.10.1 Tam ve dar mükellef gerçek kişiler

Tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından menkul kıymet yatırım fonlarından 2011 yılında elde edilen gelirler % 10 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

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

2.5.5.6.10.2 Tam mükellef kurumlar

a. Anonim, limited ve eshamlı komandit şirketlerin menkul kıymet yatırım fonlarından 2011 yılında elde ettikleri gelirler % 0 oranında stopaja tabidir. Bu gelirlerin kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekmektedir.

b. Yukarıdakiler dışındaki kurumların (kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflar ile iktisadi işletmeleri, iş ortaklıkları gibi) 2011 yılında menkul kıymet yatırım fonlarından elde ettikleri gelirler ise % 10 oranında stopaja tabidir. Ancak sürekli olarak portföyünün en az % 51'i İMKB'de 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.

Bu gelirlerin kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekir. Yıl içerisinde kesinti yolu ile ödenen vergiler beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

2.5.5.6.10.3 Dar mükellef kurumlar

a. Anonim, limited ve eshamlı komandit şirket niteliğindeki yabancı kurumlar, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlara benzer yabancı fonlar 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 2499 sayılı 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) menkul kıymet yatırım fonlarından 2011 yılında elde ettikleri gelirler % 0 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

b. Yukarıdakiler dışındaki dar mükellef kurumların 2011 yılında menkul kıymet yatırım fonlarından elde ettikleri gelirler ise % 10 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez. Diğer taraftan sürekli olarak portföyünün en az % 51'i İMKB'de 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.

2.5.5.6.11 Vadeli işlem ve opsiyon işlemlerinden sağlanan kazançlar

2.5.5.6.11.1 Tam ve dar mükellef gerçek kişiler

Tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından, Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası'nda (VOB) veya VOB dışında banka ve aracı kurum aracılığıyla gerçekleştirilen;

- Hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı kontratlardan 2011 yılında sağlanan kazançlar % 0 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

- Diğer kontratlardan 2011 yılında sağlanan kazançlar ise % 10 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

2.5.5.6.11.2 Tam mükellef kurumlar

a. Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası'nda (VOB);

- Anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler ile menkul kıymet yatırım fonları tarafından gerçekleştirilen işlemlerden 2011 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 hisse senetlerine veya hisse senedi

endekslerine dayalı kontratlardan 2011 yılında sağlanan kazançlar üzerinden % 0, diğer kontratlardan aynı yıl sağlanan kazançlar üzerinden ise % 10 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekir. Yıl içerisinde kesinti yolu ile ödenen vergiler beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

b. VOB dışında gerçekleştirilen işlemlerden 2011 yılında sağlanan kazançlar stopaja tabi değildir. Bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekmektedir.

2.5.5.6.11.3 Dar mükellef kurumlar

a. VOB'da veya VOB 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 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 2499 sayılı 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) 2011 yılında elde ettikleri kazançlar % 0 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

- Yukarıdakiler dışındaki dar mükellef kurumların, hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı kontratlardan 2011 yılında elde ettikleri kazançlar üzerinden % 0, diğer kontratlardan elde ettikleri kazançlar üzerinden ise % 10 oranında stopaj yapılması gerekmektedir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

b. Banka ve benzeri finans kurumlarının VOB dışında banka ve aracı kurum aracılığıyla yaptıkları işlemlerden elde ettikleri kazançlar stopaja tabi değildir. Genel hükümler uygulanır.

2.6 Beyan esası

2.6.1 Genel olarak

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.

2.6.2 Beyanname verilmeyecek haller

Tam mükellefiyet esasında vergilendirilen gerçek kişilerin, 2011 yılında elde ettikleri, aşağıda sayılan gelirleri beyan edilmeyecek, başka gelirleri için beyanname verilse dahi, bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

2.6.2.1 Tam mükellefiyette

a. Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar,
b. Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin (15) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları,
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, 2011 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), 2011 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. 2011 yılında elde edilen ve toplamı 2011 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.)

2.6.2.2 Dar mükellefiyette

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

2.6.3 Gelirin aile üyelerince beyan şekli

Gelir vergisi mevzuatı uyarınca her bir aile bireyinin gelirlerini ayrı ayrı beyan etmesi gerekmektedir.

Buna göre, eşin ve çocukların geliri, 1999 öncesi uygulamada geçerli olduğu gibi aile reisi sıfatıyla koca tarafından değil, kendilerince beyan edilecektir. Böylece aile fertlerinin bütün gelirlerinin bir beyannamede toplanmasından dolayı, daha yüksek oranda bir vergi ödenmesi uygulamasına da son verilmiş olmaktadır.

Ancak henüz reşit sayılmayan çocukların gelirleri ile ilgili beyanname onlar adına velileri tarafından verilecektir.

2.6.4. Yıllık beyannamenin verileceği yer

Yıllık gelir vergisi beyannamesi, 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.

2.6.5 Yıllık beyannamenin verilme zamanı ve ödeme süreleri

Gerçek kişiler tarafından 2011 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 2012	2012 yılının Şubat ve Haziran ayları (2 taksit)
Gerçek usulde vergilendirilen mükellefler	25 Mart 2012	2012 yılının Mart ve Temmuz ayları (2 taksit)

2.7 2010 yılında elde edilen gelirlerinin beyanı ve vergilendirilmesine ilişkin örnekler (Tam mükellef gerçek kişiler için)
Örneklerde kullanılacak olan ve 2010 yılında elde edilen ücret dışı gelirlere uygulanan gelir vergisi tarifesi aşağıdaki gibidir.

Gelir dilimi	Vergi oranı
8.800 TL'ye kadar	% 15
22.000 TL'nin 8.800 TL'si için 1.320 TL, fazlası	% 20
50.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL, fazlası	% 27
50.000 TL'den fazlasının 50.000 TL'si için 11.520 TL, fazlası	% 35

Örnek 1

(A) A.Ş. 2009 takvim yılına ilişkin olarak Ticaret Kanunu uyarınca ayrılması gereken yedek akçeler ayrıldıktan sonra kalan karın tamamının ortaklara dağıtılmasına karar vermiş ve söz konusu temettü ortaklara, 31 Mart 2010 tarihinde ödenmiştir.

Bu kar dağıtımından, (A) A.Ş.'nin gerçek kişi ortağı olan Bayan (B)'nin hissesine 50.000 TL brüt temettü düşmüştür. Bu tutar üzerinden (A) A.Ş. tarafından % 15 oranında 7.500 TL tevkifat yapılmış olup, tevkifat sonrası kalan 42.500 TL tutarındaki net kar payı (B)'nin banka hesabına yatırılmıştır. Bayan (B)'nin beyana tabi başka geliri bulunmamaktadır.

Elde edilen temettü geliri (Brüt)	50.000 TL
İstisna tutar (50.000 / 2) (-)	25.000 TL
İstisna sonrası kalan temettü (*)	25.000 TL
Gelir vergisi matrahı	25.000 TL
Hesaplanan gelir vergisi 22.000 TL için 3.960 TL (25.000 - 22.000) * % 27 = 810 TL	4.770 TL
Mahsup edilecek stopaj (-)	7.500 TL
Ödenecek gelir vergisi (4.770 - 7.500)	0 TL
İade alınacak gelir vergisi (7.500 - 4.770)	2.730 TL

(*) İstisna sonrası kalan 25.000 TL, 22.000 TL'lik beyan sınırını aştığından, 25.000 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 2010 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 % 15 oranında stopaja tabi tutulduğundan, bu gelirler beyan edilmeyecektir.

- Gelir Vergisi Kanunu geçici 67. madde uyarınca 01.01.2006 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 İMKB'de gerçekleştirilen hisse senedi satışından sağlanan kazançlar geçici 67. maddenin 1. fıkrası kapsamında stopaja tabidir. Bu stopajın oranı BKK ile % 0 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 2010 yılında elde ettiği gelirler aşağıdaki gibidir.

- Tek işverenden ücret geliri (Stopaja tabi tutulmuş) 25.000 TL
- Mevduat faizi (Stopajlı) 11.000 TL
- Brüt kar payı (Stopajlı) 30.000 TL

- 2010 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 kar payı tutarının yarısı olan 15.000 TL, 22.000 TL'lik beyan sınırının altında kaldığından bu gelir de beyan edilmeyecektir.

Örnek 4

(E)'nin 2010 yılında elde ettiği gelirler aşağıdaki gibidir.

- Stopaja tabi tutulmuş ücret geliri 39.000 TL
  (İki işverenden, ikinci işverenden alınan 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 işverenden alınan 11.000 TL tutarındaki ücret geliri, 22.000 TL'lik beyan sınırının altında olduğundan, ücret geliri beyan edilmeyecektir. (GVK 86. madde)

- Stopajlı işyeri kirası olarak elde edilen tutar için de, 22.000 TL'lik beyan sınırının altında kalması sebebiyle beyanname verilmeyecektir. (GVK 86. madde)

Örnek 5

- Gerçek kişi (F)'nin 2010 yılında elde ettiği brüt kira gelirleri, bu gelirler üzerinden ilgili kişi veya kurumlarca yapılan stopaj tutarları ve elde ettiği net gelirler aşağıdaki gibidir.

- (F) önceki yılki beyannamesinde götürü gider yöntemini seçmiştir.

Gelir türü	Brüt gelir (TL)	Stopaj (TL)	Net gelir (TL)
Konut kira geliri	9.600	---	9.600
İşyeri kira geliri	16.000	3.200	12.800
Toplam	25.600	3.200	22.400

Konut kira geliri

- Gerçek kişiler tarafından konut olarak kiraya verilen gayrimenkullerden 2010 yılında elde edilen kira gelirlerinin 2.600 TL'si gelir vergisinden istisnadır.
- Konut kira geliri bu tutardan fazla ise aşan kısmın beyan edilmesi gerekir.
- Mükellef (F)'nin elde ettiği konut kira geliri 2.600 TL'den fazla olduğu için (9.600 - 2.600 =) 7.000 TL'yi gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmelidir.

Beyan sınırı ile karşılaştırma

Konut kira geliri	9.600 TL
İstisna tutar (-)	2.600 TL
İstisna sonrası konut kirası (1)	7.000 TL
Brüt işyeri kira geliri (2)	16.000 TL
Toplam (1 + 2)	23.000 TL

İstisna sonrası konut kira geliri ile brüt işyeri kirası toplamı olan 23.000 TL, 2010 yılı gelirleri için geçerli olan 22.000 TL'lik beyan sınırından fazla olduğundan, işyeri kira geliri de beyannameye dahil edilecektir.

Gelir vergisi hesabı

Elde edilen konut kira geliri	9.600 TL
İstisna tutar (-)	2.600 TL
İstisna sonrası konut kirası (1)	7.000 TL
Brüt işyeri kira geliri (2)	16.000 TL
Toplam gayrimenkul sermaye iradı (1 +2)	23.000 TL
Götürü gider (23.000 x % 25) (-)	5.750 TL
Beyana tabi GMSİ (GV matrahı)	17.250 TL
Hesaplanan gelir vergisi	3.010 TL
8.800 TL için 1.320 TL (17.250 - 8.800) * % 20 = 1.690 TL	
Mahsup edilecek vergiler (-)	3.200 TL
Ödenecek gelir vergisi (3.010 - 3.200)	0 TL
İade alınacak gelir vergisi (3.200 - 3.010)	190 TL

Örnek 6

Gerçek kişi (G)'nin 2010 yılında elde ettiği gelirler:

Serbest meslek kazancı		100.000 TL
Konut kira geliri		10.000 TL
İşyeri kira geliri (Brüt)		24.000 TL
Kesinti yolu ile ödenen vergiler		24.800 TL
- Serbest meslek kazancı	20.000 TL	
- İşyeri kira geliri	4.800 TL	

Mükellef (G) serbest meslek kazancını beyan etmek zorundadır. Serbest meslek erbabı olduğu için konut kira gelirleri için uygulanan 2.600 TL'lik istisnadan yararlanamayacaktır.

Konut ve işyeri kira gelirleri toplamı olan 34.000 TL, 22.000 TL'lik beyan sınırını aştığından, tamamının beyan edilmesi gerekmektedir.

Elde edilen konut kira geliri	10.000 TL
Elde edilen işyeri 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	100.000 TL
Gelir vergisi matrahı	125.500 TL
Hesaplanan gelir vergisi	37.945 TL
50.000 TL için 11.520 TL (125.500 - 50.000) * % 35 = 26.425 TL	
Mahsup edilecek vergiler (-)	24.800 TL
Ödenecek gelir vergisi (37.945 - 24.800)	13.145 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.

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

5520 sayılı 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 katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar (Yatırım fonu katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları hariç).
- Tam mükellefiyete tabi bir kurumun kurucu senetleri ve diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kar payları,

kurumlar vergisinden istisnadır.

3.5.2 Yurtdışı 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.

- Yurtdışı 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, kar 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,
- Yurtdışı 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 Yurtdışı 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 Yurtdışında 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 yurtdışı 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 yurtdışında faaliyette bulunan aşağıdaki iştiraklere sahiptir. 15.05.2011 tarihi itibarıyla söz konusu iştiraklerin satılması planlanmaktadır. Bu satışın gerçekleştirilmesi halinde hangi iştirak hissesinin satışından sağlanan kazanç istisna olacaktır?

	Tutar (TL)	Alım Tarihi	İştirak Oranı
Nakit varlıklar	200.000		
Demirbaşlar	80.000		
Yurtdışı İştirak (B)	50.000	12.09.2010	% 20
Yurtdışı İştirak (C)	370.000	12.03.2009	% 30
Yurtdışı İştirak (D)	260.000	12.03.2009	% 20
Yurtdışı İştirak (E)	40.000	24.02.2009	% 5
Aktif Toplamı	**1.000.000**		

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

(A) A.Ş. aktifinde yer alan yurtdışı iştirak hisselerinin satışının planlandığı 15.05.2011 tarihi itibarıyla, aralıksız en az 1 yıl süreyle, nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının % 78,75'i ile yurtdışında 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 15.05.2011 tarihinde söz konusu iştirak hisselerinin tamamının satılması durumunda;

- Yurtdışı İştirak (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 Yurtdışı İştirak (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 istinası
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.

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 bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

Örnek

Ticari mal alım satımı işi ile iştigal eden (B) A.Ş. bu faaliyetinden 2011 yılında 3.000.000 TL kar elde etmiştir. Mükellef kurum ayrıca 2011 yılında sattığı arsasından 900.000 TL kar elde etmiştir. 15.04.2011 tarihinde 2.700.000 TL'ye üçüncü bir kişiye satışı yapılan arsa 05.01.2009 tarihinde 1.800.000 TL'ye satın alınmıştır. Elde ettiği kazancı gelir olarak kayıtlara almış ve Şubat/2012'de % 75'lik kısmını özel fonlar hesabına aktarmıştır.

Buna göre mükellef kurumun ticari bilanço karı, kurumlar vergisi matrahı ve hesaplanan kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde olacaktır.

Ticari bilanço karı	3.900.000 TL
Mal alım satımı işinden kar	3.000.000
Gayrimenkul satışından kar	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 Yurtdışında yapılan inşaat, montaj işlerinden sağlanan kazançlara ilişkin istisna
Yurtdışında 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 belirleyeceği usuller çerçevesinde 5 hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. İstisna, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar.

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 Yatırım indirimi istisnası (GVK mülga ek 1-6 ve mülga 19. maddeler)

3.5.12.1 2006 yılında yatırım indirimi uygulamasında gerçekleştirilen değişiklikler ve Anayasa Mahkemesi kararı

08.04.2006 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 01.01.2006 tarihinden itibaren son verilmiştir.

Yatırım indirimi istisnasına bu şekilde son verilmesi, mükelleflerin yeni düzenlemenin yürürlüğünden önce gerçekleştirmiş oldukları ve fizibilite çalışmalarını tamamlayarak gerçekleştirmeyi taahhüt ettikleri yatırımlar nedeniyle indirimine hak kazandıkları yatırım indirimi istisnası tutarlarının akıbeti hususundaki sorunu bertaraf edebilmek için yürürlüğe giren 5479 Sayılı Kanun'un 3. maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 69. madde uyarınca; gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31.12.2005 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 09.04.2003 tarihli ve 4842 Sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmadan önceki Ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6. maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 01.01.2006 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, 31.12.2005 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 faydalanıldığı 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, 31.12.2005 tarihi itibarıyla hak kazanılan yatırım indirimi istisnası kullanımıyla ilgili süre sınırlaması 8 Ocak 2010 tarihi itibarıyla kaldırmış olmaktadır.

3.5.12.2 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 2010 yılı kazançlarından başlanmak üzere 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 dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler." ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

Bu ibare yerine "yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanun'un geçici 61'inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) 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 eklenmiştir.

3.5.12.2.1 Yatırım indirimi istisnasına sınırlama

6009 Sayılı Kanun ile yapılan düzenlemede, Anayasa Mahkemesi kararı doğrultusunda 2005 yılından devreden yatırım indirimi tutarının kullanılmasına ilişkin olarak herhangi bir süre sınırlamasına yer verilmediği görülmektedir. Buna göre 2005 yılından devreden yatırım indirimi tutarı 2010 yılından başlamak üzere herhangi bir süre sınırlaması olmadan kullanılabilecektir.

Ancak yeni düzenleme ile kullanılacak yatırım indirimi istisnası kazancın belli bir oranı ile sınırlandırılmaktadır. Buna göre mükellefler kazançlarının ancak % 25'i kadar yatırım indirimi istisnasından yararlanabileceklerdir. Yatırım indirimi istisnası sonrası kalan % 75'lik kazanç üzerinden ise kurumlar vergisi ödemeleri gerekecektir.

3.5.12.2.2 İstisna uygulanacak kazancın belirlenmesi

6009 Sayılı Kanun ile yatırım indirimine ilişkin olarak yapılan düzenlemelerin uygulaması konusundaki açıklamalar 1 Ekim 2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 276 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yapılmıştır. Bu tebliğde % 25 oranının uygulanacağı kurum kazancından ne anlaşılmasına gerektiği açıklanmaktadır. Buna göre ilgili dönemde yatırım indirimi istisnası uygulanacak kazanç, yatırım indirimi uygulanmadan önceki zarar mahsubu ile tüm indirim ve istisnalar düşüldükten sonraki tutar olacaktır.

3.5.12.2.3 İstisnadan yararlanıldığı durumda uygulanacak vergi oranı

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 hesaplanacaktır.

Böylelikle örneğin 100 TL'lik kazancı olan bir kurumun, bu kazancın tamamını karşılayan yatırım indirimi istisnası (stopajsız) bulunması durumunda, cari yıla ilişkin vergi yükü % 0'dan, [(100 - (100 * % 25)) * % 20 =] % 15'e çıkarılmış olmaktadır.

3.5.12.2.4 Yatırım indirimi stopajı

Kanun'un 5. maddesinde "bu Kanun'un geçici 61. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil" ibaresi yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61. maddesinin 1. fıkrasında 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadî kıymetler için yapılan harcamalar hariç), yatırım indirimine ilişkin olarak 31.12.2005 tarihinde geçerli olan mevzuatın uygulanacağı hükmü yer almaktadır.

Maddenin 2. fıkrası uyarınca ise yukarıda belirtilen şekilde yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar ile 24.04.2003 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.

3.5.12.3 1 Ocak 2006-8 Nisan 2006 döneminde yapılan yatırımlar için yatırım indirimi istisnası

Anayasa Mahkemesinin 15 Ekim 2009 tarihli ve 2006/95 Esas, 2009/144 Karar sayılı kararıyla, 5479 Sayılı Kanun'un 15. maddesinin (2) numaralı bendindeki "2" rakamı iptal edilmiştir.

Bu çerçevede, 1 Ocak 2006 - 8 Nisan 2006 tarihleri arasında Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga 19. maddesi kapsamında yeni başlayan ve bu tarihler arasında yapılan yatırımlar nedeniyle hesaplanan yatırım indirimi tutarları da yatırım indirimi istisnasından yararlanabilecektir. Bu kapsamda olan yatırım harcamaları nedeniyle hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarlarının, ilgili dönemlerde kazancın bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, 2010 hesap döneminden itibaren endekslenmiş değerleri ile birlikte indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak 8 Nisan 2006 tarihinden sonra yeni başlayan yatırımlar nedeniyle yapılan harcamaların ya da 1 Ocak 2006 - 8 Nisan 2006 tarihinde başlamakla birlikte bu süre içinde tamamlanmayıp devam eden yatırımlar için 8 Nisan 2006 tarihinden sonra yapılan harcamaların, yatırım indiriminden yararlanması mümkün değildir.

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 dâhilinde buradan elde ettikleri gelirlerinin Türkiye'ye aktarılması beklenilmeksizin vergilendirilmesi amaçlanmaktadır.

3.6.1 Şartları

3.6.1.1 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.

a. İştirak oranının % 50'yi geçip geçmediğinin belirlenmesinde tam mükellef kurumların yanı sıra varsa tam mükellef gerçek kişilerin iştirak payları da dikkate alınmalıdır.
b. Dolaylı iştirak ilişkisinin bir kaç kademeli olması halinde, en sondaki dolaylı iştirake kadar ortaklık ilişkisinin dikkate alınması gerekmektedir.
c. 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.

3.6.1.2 Pasif nitelikli gelir

Yurtdışı kurumun gayrisafi hasılatının % 25 veya daha fazlasının;

a. Faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması veya
b. 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.

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

Esas itibarıyla 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 karından, tahakkuk eden vergilerin düşülmesi suretiyle bulunacak tutarın anlaşılması gerekmektedir. Söz konusu şart ile ilgili dikkat çekici hususlar şöyle sıralanabilir.

a. Vergi yükü hesabında, kontrol edilen yabancı kurumun kendi ülkesinde ödemiş olduğu vergiler dikkate alınacak olup, kendi ülkesi dışından elde ettiği kazançlar üzerinden ödenen vergiler ise hesaplamada dikkate alınmayacaktır.
b. 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.
c. Kontrol edilen yabancı kurumun dağıtılabilir kurum kazancının ilgili yılda sermayeye ilave edilmesi vergilemeye engel teşkil etmeyecektir.

3.6.1.4 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 karının, 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 kar dağıtımı yapılması durumunda anlaşmalarda yer alan hükümler uygulanabilecektir.

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

Söz konusu anlaşmaya göre, kar 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

Vergi uygulamaları bakımından, 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 kar 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.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesi ile örtülü sermaye müessesesi eski Kanun'un 16. maddesinde yer alan şeklinden çok farklı ve ayrıntılı olarak, uluslararası uygulamalar ve genel kabul görmüş ilkeler dikkate alınarak yeniden düzenlenmiştir.

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 İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda (İMKB) işlem gören kurumlar açısından söz konusudur. Buna göre hisseleri İMKB'de 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 kar payı hakkına sahip olduğu bir kurum ya da doğrudan veya dolaylı olarak ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kar 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. Başka bir ifade ile Vergi Usul Kanunu'nun değerleme hükümlerine uygun olarak tespit edilmiş özsermayenin dikkate alınması gerekmektedir. 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.

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

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 kar 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 oluştuğu kurumda düzeltme işlemi, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan finansman giderleri, giderler arasından çıkartılarak dağıtılmış kar 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 kar payı olarak kabul edilmesi ve faiz geliri vergilemesi ile kar payı vergilemesi arasında farklılık bulunması durumunda kar

payı vergilemesi düzenlemelerinin dikkate alınması,

şeklinde gerçekleştirilir.

3.8 Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlükte olan "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.

Söz konusu kanun maddesinde yer verilen temel tanım ve kavramlar ile uygulamaya ilişkin esaslar aşağıda sıralanan Tebliğ ve Bakanlar Kurulu Kararları ile düzenlenmiştir.

- 06.12.2007 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2007/12888 no.lu Bakanlar Kurulu Kararı
- 13.04.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2007/12888 no.lu Bakanlar Kurulu Kararı'nda değişiklik yapılmasına ilişkin 2008/13490 no.lu Bakanlar Kurulu Kararı
- 18.11.2007 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 1 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği
- 22.04.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği

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 arttırılması 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 No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı 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 olamayacaktır.

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 kullanılabilecektir.

Maliyet artı yönteminin uygulanabilmesi için kontrol dışı bir işlemin kontrol altındaki bir işlemle karşılaştırılmasında; karşılaştırılan işlemler arasında taraflarca üstlenilen risk ve gerçekleştirilen işlevlerle birlikte maliyetler arasındaki farklılıklar göz önünde bulundurularak, bir farklılık var ise bu farklılıkların maddi etkilerini ortadan kaldıracak 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 işlevlerin gerektirdiği kâr tutarını ifade etmektedir.

Farklı ürünlerin söz konusu olduğu işlemler için de kullanılabilecek 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 Kar bölüşüm yöntemi

Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri 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) kullanılamadığı özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılmalıdır. Bu yöntem, ilişkisiz şirketlerin yaptıkları işlemleri veya bu işlemden elde edecekleri kârı göz önünde bulundurmak suretiyle, kontrol altındaki bir işlemde oluşan şartların kâr üzerindeki etkisini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.

3.8.5.5 İşleme dayalı net kar marjı yöntemi

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemden; 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 yapabilme olanağı 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 01.01.2009 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 İdare'ye başvurmaları mümkün bulunmaktadır.

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 nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı 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, 2010 yılına ilişkin olarak ilişkili kişiler ile gerçekleştirilen işlemlere ilişkin bilgilerin yer aldığı formun 2010 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesi ekinde 25.04.2011 tarihine kadar bağlı bulunulan vergi dairesine gönderilmesi gerekmektedir. 2011 yılına ilişkin olarak ilişkili kişiler ile gerçekleştirilen işlemlere ait bilgilerin yer aldığı form ise 2011 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesi ekinde 25.04.2012 tarihine kadar bağlı bulunulan vergi dairesine gönderilecektir.

3.8.7.2 Yıllık transfer fiyatlandırması raporu

2010 yılında ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlere dair hazırlanacak olan transfer fiyatlandırması raporlarının en geç 25 Nisan 2011 tarihine kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda Vergi İdaresi'ne veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi zorunludur. 2011 yılında ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlere dair hazırlanacak olan transfer fiyatlandırması raporlarının ise en geç 25 Nisan 2012 tarihine kadar 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 yurtdışında bulunan şubeler ve serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle (serbest bölgelerde yer alan şubeler dahil) yapılan işlemleri de kapsaması 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 yurtdışında bulunan şubeler ve serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle (serbest bölgelerde yer alan şubeler dahil) yapılan işlemleri de kapsaması 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 sayılacaktır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, "karşı taraf düzeltmesi" 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 düzeltilecektir. 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 dağıtıldığının 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 matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar indirim konusu yapılabilmektedir.

Bununla birlikte yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nda tanımlanan devir işlemleri çerçevesinde, devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları, son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması ve devralınan kurumun faaliyetinin devir işleminin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam ettirilmesi şartlarıyla indirim konusu yapılabilir.

3.10 Kurumlar vergisi oranı ve indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde kurumlar vergisi oranı % 20 olarak belirlenmiştir.

3.10.1 Teşvik belgeli yatırımlarda indirimli kurumlar vergisi uygulaması

28 Şubat 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren 5838 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında 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.

5838 Sayılı Kanun'da Bakanlar Kuruluna, istatistiki bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir ve sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri gruplandırmaya ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bunlara ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye yetkisi verilmiştir. Kanun'da ayrıca Bakanlar Kuruluna her bir il grubu için % 25'i (31.12.2010 tarihine kadar başlayan yatırımlar için % 60) yatırım tutarı 50 milyon Türk lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 45'i (31.12.2010 tarihine kadar başlayan yatırımlar için % 70) geçmemek üzere, yatırıma katkı oranını belirleme yetkisi verilmektedir.

Bu yatırımlardan elde edilen kazançlar üzerinden hesaplanacak verginin oranı konusunda da Kanun'da bir belirleme yapılmamış, Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Buna göre yukarıda yer alan kriterler çerçevesinde Bakanlar Kurulu kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli olarak uygulatabilecektir.

Nitekim 16 Temmuz 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu yetkiler kullanılmıştır. Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalarımıza Rehber'in "10.1.3.3 İndirimli kurumlar vergisi uygulaması" bölümünde yer verilmiştir.

3.10.2 Tekstil sektörüne yönelik indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması

28 Şubat 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren 5838 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na geçici 4. madde eklenmiştir. Bu hüküm uyarınca tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin kurumlar vergisini indirimli olarak uygulatma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir. Bu indirim aşağıdaki şartlarla en fazla % 75 oranında olabilecektir.

Şartlardan ilki, yukarıda sayılan sektörlerde faaliyette bulunan kurumların üretim tesislerinin Bakanlar Kurulunca belirlenen illere 31.12.2010 tarihine kadar nakledilmesidir. İkinci koşul ise asgari 50 kişilik istihdam sağlanması zorunluluğudur.

Nitekim 16 Temmuz 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu yetki kullanılarak, indirimli kurumlar vergisinden yararlanabilmek için işletmelerin taşınması gereken illerin hangileri olduğu ve indirimli kurumlar vergisi oranı belirlenmiştir. Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalarımıza Rehber'in "10.1.4.2 Tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde taşınma desteği" bölümünde yer verilmiştir.

3.11 Tam mükellef kurumlarda vergi kesintisi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca; kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı ile ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî 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 sıfıra 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 istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben yapılacak kesintiye konu bazı ödemeler ve bu ödemeler üzerinden yapılacak kesinti 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. 01.01.2006'dan sonra ihraç edilen; her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık

teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları kesintiye tâbi tutulmaz.) üzerinden % 10,
d. Mevduat faizlerinden % 15,
e. Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarından % 15,
f. Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr paylarından % 15,
g. Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler üzerinden % 15.

Vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, kesilen bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine, vergilendirme dönemini izleyen ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirecek ve yirmi altıncı günü akşamına kadar ödeyeceklerdir.

3.12 Dar mükellefiyet ve dar mükellefiyette kurum kazancı

5520 Sayılı 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 vergilendirileceklerdir.

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 uygulanacaktır. 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 ülkelerden 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 ünvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temliki 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 şunlarıdır;

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 kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temliki 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 kar 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 panayırlarda 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, son olarak 03.02.2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/14593 Sayılı Karar ile kullanmış ve söz konusu vergi kesintisi oranlarını aşağıdaki şekilde belirlemiştir.

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 ünvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temliki karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden	% 20
Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırlarda 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
Katılım bankaları tarafından ödenen kâr payları hariç olmak üzere, mal tedarikinden kaynaklanan vade farkları üzerinden	% 5
Diğer alacak faizlerinden	% 10

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 yapılacaktır.

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.

Ancak söz konusu düzenleme, 2006 yılı başından itibaren yürürlüğe girmiş olmasına rağmen, Rehber'in hazırlandığı tarih itibarıyla hangi ülkelerin bu kapsamda değerlendirileceği ve stopaj oranları konusunda Bakanlar Kurulu tarafından herhangi bir belirleme yapılmamıştır.

Yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kar payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri % 30 oranındaki stopajın kapsamı dışında bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar.

3.14 Kurum vergi yapısı

3.14.1 Kurumlar vergisi oranı

Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden % 20 oranında alınmaktadır.

3.14.2 Kar payı stopajı

Tam mükellef kurumlar tarafından, kar dağıtımı yapıldığı durumda, dağıtılan temettü üzerinden ortağın statüsüne göre ayrıca kar 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 kar payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara,
- Dar mükellef gerçek kişilere
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere,

dağıtılan kar payları üzerinden % 15 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Bu oran 3 Şubat 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/14592 ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları ile belirlenmiştir. Diğer bir anlatımla tam mükellef kurumlar tarafından, tam mükellef kurumlar ile Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Dar mükelleflere yapılacak kar dağıtımında, varsa, ilgili ülke ile imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları'nda yer alan vergi kesintisi oranları ayrıca dikkate alınması gerekmektedir.

Bu stopajın kar dağıtımı yapan kurum tarafından temettünün nakden veya hesaben ödendiği döneme ilişkin muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bu beyannamenin kar dağıtımını takip eden ayın 23'üne kadar verilerek, hesaplanan verginin de beyanname verilen ayın 26'sına kadar ödenmesi gerekmektedir.

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 "3.5.12 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, 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına istinaden (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadî kıymetler için yapılan harcamalar hariç), yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükellefler, söz konusu istisna kazançları üzerinden % 19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmakla yükümlüdürler.

Stopaj yükümlülüğü, hesap dönemi takvim yılı olan kurumlarda kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihte yerine getirilerek, Mayıs ayının 23'üne kadar beyan edilecektir. Özel hesap dönemine sahip olan kurumlarda ise stopaj yükümlülüğü kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayda gerçekleşecek, takip eden ayın 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 2011 yılında geçerli olacak geçici vergi dönemleri ile beyan ve ödeme sürelerine aşağıda yer verilmiştir.

Dönemi	Beyan ve ödeme süresi
01.01.2011 - 31.03.2011	16.05.2011 / 17.05.2011
01.01.2011 - 30.06.2011	15.08.2011 / 17.08.2011
01.01.2011 - 30.09.2011	14.11.2011 / 17.11.2011
01.01.2011 - 31.12.2011	14.02.2012 / 17.02.2012

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 ödenmektedir.

Birleşme işlemlerinde kurumlar vergisi beyannamesi münfesih kurum ile birleşilen kurum tarafından birleşmenin Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesih kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilir.

Dar mükellefiyette, 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;

a. 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 bulunduğu vergi dairesidir.

3.17 Kar dağıtımı

Türk Ticaret Kanunu uyarınca şirketler, yıl sonunda gelir tablosunda gösterilen ticari karlarından, vergi, fon ve yedek akçeleri düştükten sonra kalan kısmı; anonim şirketlerde genel kurul, limited şirketlerde ise ortaklar kurulunun kararı ile ortaklara, sermayeleri oranında dağıtabilirler.

Kar dağıtım tablosu aşağıdaki gibidir.

- Dönem ticari karı
- (Ödenecek vergi ve yasal yükümlülükler)
- Net dönem karı
- (Geçmiş yıl zararları)
- (I. Tertip yedek akçe)
- (İşletmede bırakılması gereken fonlar)
- Dağıtılabilir net dönem karı
- (Ortaklara I. temettü)
- (Personele temettü)
- (Yönetim kuruluna temettü)
- (Ortaklara II. temettü)
- (II. tertip yedek akçe)
- (Kar payı stopajı)
- (Statü yedekleri / Sözleşme hükümlerine göre)
- (Diğer kar yedekleri / Genel kurul kararına göre)
- (Özel fonlar / Çeşitli mevzuat hükümlerine göre)

3.17.1 Kar yedekleri

Şirketlerde, kanun, ana sözleşme ve yetkili organlar tarafından alınan kararlar doğrultusunda ayrılabilecek kar yedekleri; yasal yedekler, statü yedekleri, olağanüstü yedekler ve diğer kar yedekleri olarak sıralanabilir.

3.17.1.1 Yasal yedekler

Türk Ticaret Kanunu, kar dağıtımı yapılması halinde yasal yedeklerin ayrılmasını zorunlu kılmıştır. Şirketlerin yetkili organları bu yedeklerin ayrılmaması ya da eksik ayrılması konusunda karar veremezler.

Türk Ticaret Kanunu'nun 466. (Yeni TTK'nın 519.) maddesi gereğince ayrılması gereken yasal yedekler aşağıdadır.

a. I. tertip yedek akçe
Her yıl safi karın yirmide birinin ödenmiş sermayenin beşte birini buluncaya kadar ayrılan kısmına I. tertip yedek akçe denir. Safi kara, dönem karından varsa geçmiş yıl zararları ve ödenecek vergiler düşülerek ulaşılması gerektiğini düşünmekteyiz. Ayrılan I. tertip yedek akçelerin toplamı ödenmiş sermayenin beşte birine ulaştığında, I. tertip yedek akçe ayrılma zorunluluğu kalkar. Fakat kurumlar ayırmaya devam ederlerse fazla ayrılan kısım isteğe bağlı olarak ayrılan yedek akçe (olağanüstü yedekler) olarak kabul edilir.

b. II. tertip yedek akçe
Kurum karından ayrılan I. tertip yedek akçe ve ödenmiş sermayenin % 5'i oranındaki birinci temettü hariç, kalan karın dağıtılmasına karar verilen kısmının % 10'u II. tertip yedek akçe olarak ayrılır.

Dağıtılacak kar payı sadece ödenmiş sermayenin % 5'ini karşılıyor ya da altında kalıyorsa, kar dağıtımından II. tertip yedek akçe ayrılmaz.

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 Olağanüstü yedekler

Sermaye şirketleri, genel kurullarının verdiği karar sonucunda ya da dağıtım dışı tutulan ve şirkette alıkonulan karları olağanüstü yedek olarak tutabilirler.

3.17.1.4 Diğer kar yedekleri

Yasal olarak ayrılması gereken yedekler, ana sözleşme gereğince ayrılması gereken yedekler ve dağıtım dışı bırakılan karların oluşturduğu yedekler dışında, işletmede bırakılan ve kardan ayrılan başka yedekler, diğer kar yedeklerini oluşturur.

3.17.2 Dağıtılacak kar payı

Sermaye şirketleri karlarını hangi kıstaslara göre dağıtacaklarını ana sözleşmelerine koyacakları hükümlerle düzenleyebilirler. Fakat bu dağıtım şeklinin ana sözleşmede yer alması zorunlu değildir. Ana sözleşmede, kar dağıtımı ile ilgili hükümlerin bulunmaması durumunda karın Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre dağıtılması gerekir.

a. Ortaklara birinci temettü: Türk Ticaret Kanunu uyarınca, işletmeler ödenmiş sermayelerinin en az % 5'i oranında ortaklara birinci temettü dağıtmak zorundadır.

b. Ortaklara ikinci temettü: Ortaklara ne kadar ikinci temettü dağıtılacağına genel kurul karar verir.

3.17.3 Yabancı ortağın bulunması halinde kar dağıtımı

Türkiye ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamış ülkelerin mukimlerine yapılacak kar 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, kar 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 2010 takvim yılına ilişkin kurumlar vergisi ve kar payı stopajı hesaplama örneği

1. Veriler

- (Y) A.Ş.'nin 31.12.2010 tarihli bilanço ve gelir tablosunda yer alan dönem karı 3.080.000 TL'dir. (Vergi karşılığı ayrılmamıştır.)
- Kurum 2010 yılında 125.000 TL tutarında kıdem tazminatı karşılığı ayırmış olup, bu tutarı gider olarak kayıtlarına almıştır.
- (Y) A.Ş. sermayesine iştirak ettiği (X) Ticaret A.Ş.'nin kar dağıtım kararına istinaden 01.04.2010 tarihinde aldığı 80.000 TL nakit temettüyü gelir olarak kayıtlarına intikal ettirmiştir.
- Kurumun 2008 yılından kaynaklanan 1.050.000 TL tutarında geçmiş yıl zararı bulunmaktadır. (Bu tutar şirketin beyannamesi ve bilançosunda yer almaktadır.)
- Mükellef kurum 18.02.2008 tarihinde 1.500.000 TL'ye almış olduğu iştirak hisselerini 12.06.2010 tarihinde 2.940.000 TL'ye satmıştır. Bu satıştan oluşan (2.940.000 - 1.500.000 =) 1.440.000 TL'lik kar, 2010 yılında gelir kayıtlarına intikal ettirilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca istisna olarak değerlendirilecek olan kazancın % 75'lik kısmı (1.080.000 TL), 2010 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 2010 yılı karının tamamının ortaklara dağıtılmasına karar verilmiştir.

2. Kurumlar vergisi hesabı

1	Ticari bilanço karı	3.080.000,00
2	Kanunen kabul edilmeyen giderler (+)	125.000,00
	- Kıdem tazminatı karşılığı	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	Kar ve ilaveler toplamı (1 + 2)	3.205.000,00
5	Cari yıla ait zarar ve indirimler toplamı (3)	1.160.000,00
6	Kar (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 (-) (995.000 * % 25= 248.750) < 600.000 (*)	248.750,00
10	Kurumlar vergisi matrahı (8 - 9)	746.250,00
11	Hesaplanan kurumlar vergisi (10 x % 20)	149.250,00

(*) Kazancın yetersiz olması nedeniyle (600.000-248.750=) 351.250 TL tutarındaki yatırım indirimi istisnası sonraki yıllara devretmiştir.

3. Kar dağıtımı ve kar payı stopajı hesabı

1	Ticari bilanço karı	3.080.000,00
2	Dağıtılmayacak iştirak hissesi satış kazancı (% 75)	1.080.000,00
3	Geçmiş yıl zararları	1.050.000,00
4	Hesaplanan kurumlar vergisi	149.250,00
5	Vergi ve geçmiş yıl zararları sonrası kurum kazancı [1-(2+3+4)]	800.750,00
6	I. tertip kanuni ihtiyat (5 x % 5)	40.037,50
7	I. temettü (3.000.000,00 x % 5)	150.000,00
8	Kalan kazanç [5 - (6 + 7)]	610.712,50
9	II. tertip kanuni ihtiyat (8 / 11)	55.519,32
10	II. temettü (8 - 9)	555.193,18
11	Toplam brüt temettü (7 + 10)	705.193,18
12	Tam mükellef gerçek kişi ortaklara düşen brüt temettü (11 x % 30)	211.557,95
13	Hesaplanan kar payı stopajı (12 x % 15)	31.733,69
14	Tam mükellef gerçek kişi ortaklara ödenecek net temettü (12 - 13)	179.824,26
15	Tam mükellef kurum ortaklara düşen brüt temettü (11 x % 70)	493.635,23
16	Hesaplanan kar payı stopajı (15 x % 0)	0,00
17	Tam mükellef kurum ortaklara ödenecek net temettü (15 - 16)	493.635,23
18	Ortaklara ödenecek toplam net temettü (14 + 17)	673.459,49

4. İktisadi kıymetlerin değerlemesi

Farklı alanlarda faaliyette bulunan iktisadi işletmelerin, belirli dönemler itibarıyla, kar veya zararlarının tespiti, hem işletme yönetimleri ve hem de mali idare açısından gereklidir.

İşletme bilançosunun ve vergi tahakkukuna esas olacak mali karın hesaplanması aşamasında, fiili ve kaydi 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 kardan mali kara geçişe imkan veren ve kayıtların düzeltilmesini sağlayan dönem sonu işlemleridir.

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 değerleme 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 değerleme 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 değerlenmesi

4.4.1 Gayrimenkullerin değerlemesi
Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesine göre iktisadi işletmelere dahil gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlenir. Anılan Kanun hükümlerine göre, aşağıda yer verilen iktisadi kıymetler de gayrimenkuller gibi değerlenmektedir.

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 artırmak 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 değerlemesi 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 değerlemesi

Satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeli ile değerlenir.

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 hissenin 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 tabi 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, üstüpü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlenir.

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 değerlenmesi

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 değerlenir.

Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerleme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerleme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler alış bedeli ile değerlenir.

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 değerlenmesi 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 değerlemesinde Maliye Bakanlığınca açıklanan efektif alış kurları kullanılmalıdır.

Yabancı para ile olan senetli ve senetsiz alacak ve borçların değerlemesinde ise Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan döviz alış kurlarının kullanılması gerekmektedir.

4.4.6 Alacak ve borçların değerlemesi

Türk parası ile olan senetli ve senetsiz alacak ve borçlar mukayyet değer ile değerlenir. Senetli alacak ve borçların reeskonta tabi tutulmak suretiyle, tasarruf değeri ile değerlenmesi de mümkündür.

Diğer yandan mevduat veya kredi sözleşmelerine bağlı alacak ve borçların, değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınması gerekmektedir.

Reeskont uygulaması, işletmelerin dönem sonlarında bilançolarında yer alan senede bağlı alacak ve borçlarının değerleme günündeki kıymetlerine getirilmesidir. 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.

Alacak senetlerini reeskonta tabi tutanların borç senetlerini de reeskonta tabi tutması zorunludur.

Banka, banker ve sigorta şirketleri tüm alacak ve borçlarını reeskont işlemine tabi tutmak zorundadırlar.

Reeskont uygulamasında, senede bağlı alacakların ve borçların değerleme günündeki kıymetlerine indirgenmesi sırasında senet 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 - [A x 360 / (360 + m x t)]

F = Reeskont tutarı
A = Senedin nominal değeri
m= İç iskonto faiz oranı
t = Vade (Değerleme günü itibarıyla kalan gün sayısı)

VUK'a göre çeklerin reeskonta tabi tutulması mümkün değildir. Reeskonta tabi tutulmaları halinde, gider kaydedilen reeskont tutarının mali karın tespitinde ilave kalem, gelir kaydedilen reeskont tutarının ise indirim kalemi olarak dikkate alınması gerekmektedir.

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.

4.5 Finansal kiralama işlemlerinde değerleme

Vergi Usul Kanunu'nun finansal kiralama işlemlerinde değerleme hükümlerini düzenleyen mükerrer 290. maddesi uyarınca, 01.07.2003 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 iktisadî 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 değerleme 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 değerin 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 kullanacağının 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:

a. İktisadî kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi,

b. Kiracıya kira süresi sonunda iktisadi kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması,

c. Kiralama süresinin iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün % 80'inden daha büyük bir bölümünü kapsaması,

d. 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 değerlemesi ve amortisman uygulaması

4.5.3.1 Kiralayana ilişkin hükümler

Kiralama süresi boyunca kiracı tarafından yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı, alacak olarak aktife kaydedilecektir. Diğer yandan, aktifleştirilen alacak tutarı ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark ise gelecek dönemlere ait faiz geliri olarak pasifleştirilmek suretiyle değerlenerek kayıtlara intikal ettirilecektir.

Kiralama konusu iktisadi kıymet ise, bu iktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar ile değerlenecektir. İktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutarın sıfır veya negatif olması halinde, iktisadi kıymet iz bedeliyle değerlenip 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 amortismana tabi 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 değerlenecektir.

Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı, Vergi Usul Kanunu'ndaki usul ve esaslar çerçevesinde amortismana tâbi 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	30.04.2010
Amortisman süresi	5 yıl
KDV Oranı	% 18

Ödeme planı

Tarih		Kira Taksitleri	Faiz	Ana Para	KDV
30.05.2010	1	35.400,00	5.000,00	25.000,00	5.400,00
30.11.2010	2	28.320,00	4.000,00	20.000,00	4.320,00
30.05.2011	3	21.240,00	3.000,00	15.000,00	3.240,00
30.11.2011	4	14.160,00	2.000,00	10.000,00	2.160,00
30.05.2012	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**

Kiralayanın kayıtları

1. Finansal kiralama konusu malın satın alınması

Tarih	Hesap No / İsmi	Borç (TL)	Alacak (TL)
30.04.2010	- 226 Kiralama Konusu Yapılmakta Olan Yatırımlar T.P.	75.000,00	
	- 260 Peşin Ödenmiş Vergiler T.P. (İndirilecek KDV)	13.500,00	
	- 390 Muhtelif Borçlar T.P.		88.500,00

2. Finansal kiralama konusu malın bedelinin ödenmesi

Tarih	Hesap No / İsmi	Borç (TL)	Alacak (TL)
30.04.2010	- 390 Muhtelif Borçlar T.P.	88.500,00	
	- 022 Bankalar T.P.		88.500,00

3. Finansal kiralama konusu malın kiracıya teslimi

Tarih	Hesap No / İsmi	Borç (TL)	Alacak (TL)
30.05.2010	- 150.00 Finansal Kiralama İşlemlerinden Alacaklar T.P.	90.000,00	
	- 150.01 Kazanılmamış Finansal Kiralama Gelirleri T.P.		15.000,00
	- 226 Kiralama Konusu Yapılmakta Olan Yatırımlar T.P.		75.000,00

4. Sabit kıymetin iz bedel kaydının yapılması

Tarih	Hesap No / İsmi	Borç (TL)	Alacak (TL)
30.05.2010	- 250 Menkuller T.P.	1,00	
	- 790 Diğer Faiz Dışı Geliler T.P.		1,00

5. Birinci kiranın faturalanması

Tarih	Hesap No / İsmi	Borç (TL)	Alacak (TL)
30.05.2010	- 150.00 Finansal Kiralama Alacakları T.P.	5.400,00	
	- 150.01 Kazanılmamış Finansal Kiralama Gelirleri T.P.	5.000,00	
	- 582 Finansal Kiralama Faiz Gelirleri T.P.		5.000,00
	- 380 Hesaplanan KDV		5.400,00

6. Birinci kiranın tahsil edilmesi

Tarih	Hesap No / İsmi	Borç (TL)	Alacak (TL)
05.06.2010	- 022 Bankalar T.P.	35.400,00	
	- 150.00 Finansal Kiralama İşlemlerinden Alacaklar T.P.		35.400,00

Kiracının kayıtları

1. Finansal kiralama konusu malın teslim alınması

Tarih	Hesap No / İsmi	Borç (TL)	Alacak (TL)
30.05.2010	- 260 Haklar (Finansal Kiralama)	75.000,00	
	- 302 Kısa Vad. Ertelenmiş Fin Kir. Borçlanma Maliyeti	9.000,00	
	- 402 Uzun Vad. Ertelenmiş Fin Kir. Borçlanma Maliyeti	6.000,00	
	- 301 Kısa Vad. Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı		54.000,00
	- 401 Uzun Vad.Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı		36.000,00

2. Birinci kira faturasının kaydedilmesi

Tarih	Hesap No / İsmi	Borç (TL)	Alacak (TL)
30.05.2010	- 780 Finansman Giderleri	5.000,00	
	- 191 İndirilecek KDV	5.400,00	
	- 301 Kısa Vad. Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı		5.400,00
	- 302 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri		5.000,00

3. Birinci kiranın ödenmesi

Tarih	Hesap No / İsmi	Borç (TL)	Alacak (TL)
05.06.2010	- 301 Kısa Vad. Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı	35.400,00	
	- 102 Banka Hesabı		35.400,00

4. Yıl sonunda amortisman ayrılması

Tarih	Hesap No / İsmi	Borç (TL)	Alacak (TL)
31.12.2010	- 770 Haklar Amortisman Gideri	15.000,00	
	- 268 Birikmiş Amortisman		15.000,00

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.
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 yurtdışında bulunması halinde kiracı tarafından 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesine göre tevkifat yapılması gerekmektedir. (2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Karar gereğince %1)
e. Madde hükümleri 01.07.2003 tarihinden itibaren yapılacak kiralama işlemlerine uygulanacağından, finansal kiralama şirketleri, 01.07.2003 tarihinden önce yapılan finansal kiralama sözleşmeleri kapsamındaki itfa olmamış sabit kıymetler için amortisman ayırmaya devam edeceklerdir. Diğer yandan, 01.07.2003 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.

4.6 Mevcutlarda amortisman

Vergi Usul Kanunu'nun 315. maddesinde, mükelleflerin amortismana tabi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edeceği ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Maliye Bakanlığı anılan Kanun maddesinde kendisine tanınmış olan yetkiyi kullanarak, 333, 339, 365, 389 ve 399 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri ekinde amortismana tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerini ve normal amortisman oranlarını gösteren listeler yayınlamıştır.

Diğer yandan 31.07.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5228 Sayılı Kanun ile azalan bakiyeler usulüyle amortisman uygulaması ile ilgili olarak bu usulde uygulanacak amortisman oranının % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katı olacağı belirlenmiş bulunmaktadır.

4.7 Şüpheli alacaklar

Vergi Usul Kanunu'nda, yasada belirtilen özellikleri taşıyan alacakların şüpheli alacak sayılacağı ve değerleme gününün tasarruf değeriyle karşılık ayrılacağı hükmü yer almaktadır.

Faaliyetten doğan alacağın, şüpheli alacak sayılabilmesi için,

a. Dava veya icra safhasında bulunması,
b. 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;

a. Bilanço usulüne göre defter tutulması,

b. 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 İdaresi'nin 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 ayrılabileceği 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.

4.8 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.

Konkordato anlaşmasını ve alacaklı ile borçlu arasında imzalanarak alacaktan vazgeçildiğini gösteren sulh anlaşmalarını Kanun'da yer verilen kanaat verici vesikalara örnek olarak verebiliriz.

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.

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 maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler,

verginin konusuna dahil bulunmaktadır.

5.2 Teslim ve teslim sayılan haller

a. Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya alıcı adına hareket edenlere devredilmesidir.
b. Malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciye tevdi edilmesi, teslim hükmündedir.
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 ayrı bir teslimdir.
d. Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimi sayılır.
e. Trampa iki ayrı teslim hükmündedir.
f. Kap ve ambalajın geri verilmesinin mutat olduğu satışlarda, ambalaj dışındaki maddeler teslim edilmiş sayılır.
g. 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 teslim sayılır.
h. Vergiye tabi malların üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş mallar için kullanılması teslim sayılır.
i. Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri, teslim sayılmaktadır.

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. Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım 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 nakliyeci veya sürücüye tevdii,
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 sorumlusu

Vergi alacağının tahsilinin güvenliğini sağlamak amacıyla, katma değer vergisinde, vergi sorumluluğu müessesesi yer almaktadır. Kanun'un 9. maddesinde sayılan hallerde, verginin ödenmesinden; teslim veya hizmeti yapan mükellefler değil, kendilerine teslim veya hizmet yapılan kişi veya kurumlar sorumlu tutulmuşlardır.

5.6.1. Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni veya iş merkezinin bulunmaması

Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni veya iş merkezinin bulunmaması hallerinde, vergiye tabi işlemlere taraf olanlar verginin ödenmesinden (yurtdışından sağlanan hizmetlerde vergi sorumlusu hizmetten faydalanan yurt içindeki kişi veya kurumdur) sorumludur.

Yurtdışında mukim firmalarca serbest meslek, telif, patent, know-how, kira, v.b. hizmetlerin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması durumunda, hizmetten yararlananlara katma değer vergisi sorumluluğu yüklemektedir.

5.6.2. Sorumluluk gerektiren diğer bazı işlemler

Aşağıdaki ödemeleri yapanlar veya işleme taraf olanlar da, sorumlu sıfatıyla KDV ödemek zorundadırlar.

a. Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükellefler,
b. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 1 numaralı fıkrasında sayılan bazı kurum ve kuruluşlardan; yapım işleri, temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri, özel güvenlik hizmetleri, makine, teçhizat ve demirbaşlara ait bakım ve onarım hizmetleri, personele verilen yemek servisi, danışmanlık ve denetim hizmetleri alımında bulunanlar,
c. Hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'na kote edilmiş şirketlerden; "yapım işleri, temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri, özel güvenlik hizmetleri ile yemek servis hizmetleri" alımında bulunanlar,
d. Alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden işgücü temin eden katma değer vergisi mükellefleri ile yapı denetim hizmeti alan katma değer vergisi mükellefleri.

5.6.3. Sorumlu sıfatı ile kesilen katma değer vergisinin beyanı ve ödenmesi

a. Sorumlu sıfatıyla kesilen katma değer vergisi, 2 numaralı KDV beyannamesi ile beyan edilir.
b. Beyanname, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği ayı izleyen ayın 24. günü akşamına kadar bağlı bulunulan vergi dairesine verilir ve ödenmesi gereken vergi de aynı ayın 26. günü akşamına kadar ödenir.
c. 2 numaralı KDV beyannamesi ile beyan edilen vergi, 1 numaralı KDV beyannamesinde, indirim hakkı tanınan işlemler içerisinde indirime tabi tutulur.

5.7 Katma değer vergisinin matrahı

Katma değer vergisinde matrah, verginin konusunu teşkil eden teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığı olan bedeldir. Bedel, alınan veya borçlanılan para, mal ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamıdır.

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 belirlenmiş olmakla beraber, sözü geçen maddede Bakanlar Kuruluna bu oranı 4 katına kadar artırma veya % 1'e indirme yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulu da bu yetkisini 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 yer aldığı (I) ve (II) sayılı listelere, Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.13 Yürürlükteki 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 Katma değer vergisinde istisnalar

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 Mal ve hizmet ihracı

5.11.1.1 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 tabiri, ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye 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, 23.11.2001 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 84 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile yapılmıştır.

5.11.1.2 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 gerçekleştirmesi,
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.

5.11.1.3 Hizmet ihracı

İhracat teslimlerine ilişkin olarak yapılan hizmetler, yurtdışındaki müşterilere yapılan hizmetler ve serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ile karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurtdışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri KDV'den istisnadır.

Bir hizmetin yurtdışındaki müşteriler için yapılan bir hizmet (hizmet ihracı) sayılabilmesi için 4 şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir:

a. Hizmet yurtdışındaki müşteri için yapılmış olmalıdır,
b. Fatura ve benzeri belge yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmelidir,
c. Hizmetten yurtdışında faydalanılmalıdır,
d. Hizmetin bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12. maddesine 5766 Sayılı Kanun ile eklenen hüküm uyarınca, fason hizmetlerin serbest bölgede faaliyet gösteren müşterilere yapılmış sayılması 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,

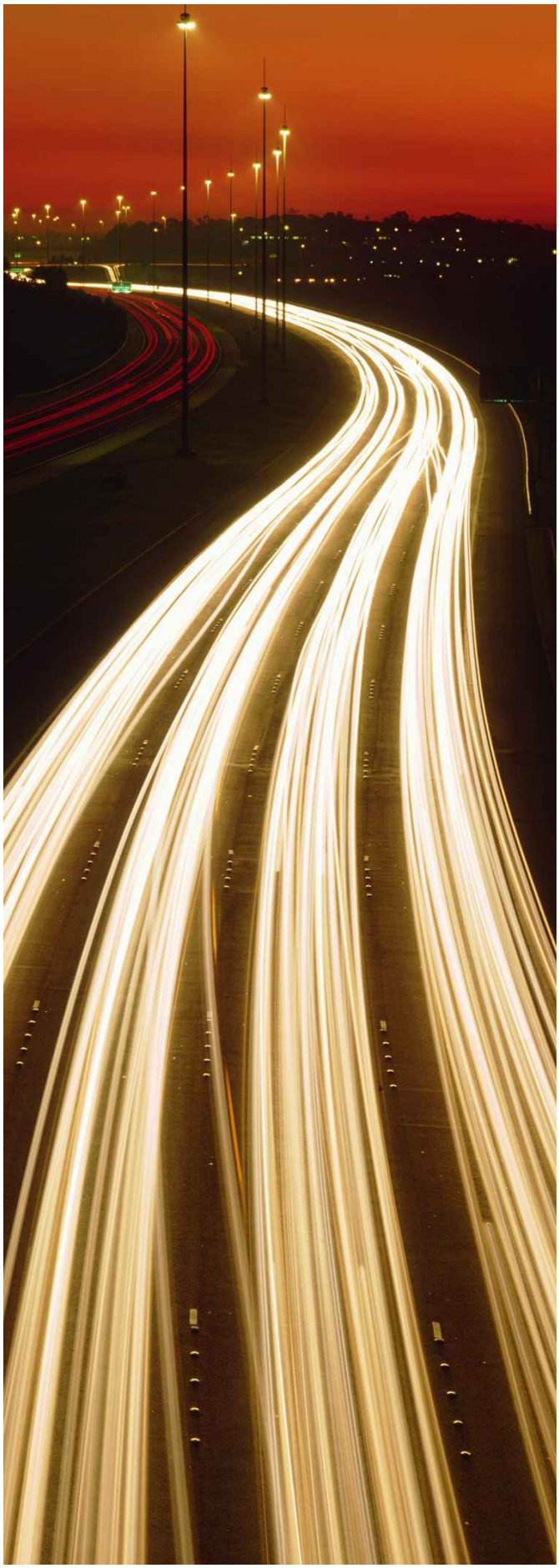
a. Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini,
b. İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini,
c. Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye 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 kullanılabilmektedir.

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, ertesi ayın 24. günü akşamına kadar bağlı bulunduğu vergi dairesine bir beyanname ile beyan edilir ve aynı ayın 26. günü akşamına kadar ödenir.

5.14 İndirilmeyecek katma değer vergisi

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 otomobillerin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,
c. Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere zayi olan mallara ait katma değer vergisi,
d. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.



6. Özel tüketim vergisi

6.1 Özel tüketim vergisinin 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 edilmiş olup, 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 satışıdır. 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 satışıdır. 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 sofra 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 mutat 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 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, aktife 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 veya hizmet satın aldıkları 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 ziyaına sebebiyet verirlerse, ziyaa uğratılan vergi kendilerinden vergi ziyaı 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 yada 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 tarhiyata ayrıca vergi ziyaı cezası da kesilecektir.

6.5 Özel tüketim vergisinin matrahı

ÖTV Kanunu'nun 11. maddesinde verginin matrahının; ÖTV Kanunu'na ekli (II), (III) (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.

ÖTV matrahına esas alınacak olan KDV matrahının tespitinde, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20 ila 27. maddeleri hükümleri ile bu hükümlere ilişkin Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamaların dikkate alınacağı tabiidir. 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.

(III) sayılı listedeki mallardan tütün mamullerinde ise ÖTV'nin matrahı, bu mamullerin nihai tüketicilere perakende satış fiyatı olarak belirlenmiştir.

(III) sayılı listedeki mallar için asgari maktu vergi tutarlarına göre hesaplanacak vergi tutarından az olmamak kaydıyla yalnızca nispi vergi uygulanmaktadır.

Anılan maddede, (I) sayılı listedeki mallar için maktu vergi tutarları belirleneceği açıklanmıştır.

6.6 Vergi oranı / tutarı

ÖTV Kanunu'nun 12. maddesinin 1 numaralı fıkrasında, ÖTV Kanunu'na ekli listelerde yer alan mallardan karşılarında belirtilen tutar ve/veya oranlarda ÖTV alınacağı hükme bağlanmış olup, (I) sayılı listedeki mallar için litre, kilogram veya metreküp birimleri itibarıyla maktu vergi tutarları, (II) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar için nispi vergi oranları, (III) sayılı listedeki mallar için de (belirlenen asgari maktu vergi tutarlarından az olmamak kaydıyla) nispi vergi oranları belirlenmiştir.

6.6.1 Taşıt araçlarında vergi matrahının hesabı

5677 Sayılı Kanun ile Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12. maddesine 1 Temmuz 2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere bir paragraf eklenmiştir. Bu paragrafta taşıt araçlarında vergi matrahının hesaplanması hakkında hüküm yer almaktadır.

Buna göre (II) sayılı listedeki mallardan alınacak vergi, mükellefin bu malı alış bedeli üzerinden, malın tabi olduğu orana göre hesaplanan vergi tutarından az olamayacaktır. İthalatçıların alış bedeli olarak, ithalatta hesaplanan katma değer vergisi matrahı esas alınacaktır. Verginin alış bedeli üzerinden hesaplandığı durumlarda, mükellefin malı teslim tarihine kadar bu malı

mükellefe teslim eden tarafından yüzde 10'a kadar yapılan indirimler alış bedelinden de indirilebilecektir.

Bu hükmün uygulanmasına ilişkin açıklamalar ise 14 seri numaralı Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği'nde yapılmıştır. Buna göre, mükelleflerin teslim ettikleri (II) sayılı listedeki mallara ilişkin hesapladıkları (varsa ticari teamüllere uygun iskonto tutarının da düşülmesi sonucu oluşan) ÖTV'nin matrahı alış bedelinden daha düşük ise, ÖTV alış bedeli üzerinden hesaplanacaktır. Bu malların mükellef tarafından teslimi tarihine kadar, malları mükellefe satanların satış bedeli üzerinden indirim yapmış olması halinde, mükellefin alış bedelinin %10'unu aşmamak üzere yapılan indirim tutarının düşülmesi sonucu kalan tutar ÖTV'nin matrahının tespitinde dikkate alınacaktır. Mükellefin satış bedelinin ÖTV matrahının tespitinde dikkate alınacak olan bu tutardan düşük olması halinde, ÖTV matrahının tespitinde dikkate alınan bu tutar üzerinden ÖTV hesaplanacaktır.

Örnek

Otomobil bayii (A), distribütör (B)'den KDV hariç 20.000 TL'ye motor silindir hacmi 1600 cm3'ün altında olan bir otomobil satın almıştır. (A) bu otomobili satmadan önce, distribütör (B) bu otomobil için 3.000 TL'lik indirim yapmıştır. Daha sonra (A) bu otomobili müşterisi (C)'ye ÖTV ve KDV hariç 17.000 TL'ye satmıştır. Bu durumda otomobil bayii (A), alıcı (C) adına düzenleyeceği satış faturasında ÖTV ve KDV'yi aşağıdaki şekilde hesaplayacaktır.

- Otomobilin vergisiz satış bedeli	17.000,00 TL
- (B)'nin (A)'ya yaptığı indirim tutarı	3.000,00 TL
- Alış bedelinden indirilebilecek tutar (20.000 x %10)	2.000,00 TL
- ÖTV matrahının tespitinde dikkate alınacak tutar (20.000 - 2.000)	18.000,00 TL
- Hesaplanan ÖTV (18.000 x % 37)	6.660,00 TL
- KDV matrahı (17.000 + 6.660)	23.660,00 TL
- KDV (23.660 x % 18)	4.258,80 TL
- Toplam satış bedeli	27.918,80 TL

6.6.2 (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmasında vergi tutarı

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 8/1. maddesinde, Kanun'a ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların, (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere mükellefler tarafından tesliminde, tarh ve tahakkuk ettirilen ÖTV'nin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek kısmının teminat alınmak suretiyle tecil edileceği hükmü yer almaktadır.

6.6.3 İhraç edilecek elektrik üretiminde kullanılacak fuel oilde vergi oranı

26.06.2006 tarih ve 2006/10798 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesinde 1 Temmuz 2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 2008/13672 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişiklik yapılmıştır.

Buna göre Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 2710.19.61.00.11, 2710.19.61.00.19, 2710.19.63.00.11, 2710.19.63.00.19, 2710.19.65.00.11, 2710.19.65.00.19, 2710.19.69.00.11 ve 2710.19.69.00.99 GTİP numaralı malların (fuel oil), ihraç edilecek elektrik üretiminde kullanılmak üzere tesliminde özel tüketim vergisi tutarı sıfıra indirilmiştir.

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 taşıtlarda 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 beyannamede 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. Ayrıca, Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüğü'nün (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanları Gümrük Kanunu'nun 177 ila 180. maddeleri uyarınca satışından doğan verginin, takvim yılının birer aylık dönemleri itibarıyla, takip eden ayın 15. günü akşamına kadar işlemlerin yapıldığı yerde tek vergi dairesi varsa bu vergi dairesine, birden fazla vergi dairesi varsa motorlu taşıtlar vergisi ile görevli vergi dairesine (2B) numaralı ÖTV beyannamesi ile beyan etmesi ve vergiyi de bu süre içinde ödemesi uygun görülmüştür. Anılan kuruluş, bu kapsamda satışını yaptığı her bir motorlu taşıt aracı için "ÖTV Ödeme Belgesi" düzenleyerek alıcıya verecektir. Taşıt aracının kayıt ve tescilinde bu belgeye göre işlem yapılacak, ayrıca vergi dairesince düzenlenmiş "ÖTV Ödeme Belgesi"

aranılmayacaktır. Düzenlenen ÖTV ödeme belgelerinin birer örneği, ilgili döneme ait (2B) numaralı beyanname ile birlikte vergi dairesine verilecektir.

Özel tüketim vergisi beyannamelerinin (2/a beyannamesi hariç), elektronik ortamda gönderilmesi mecburidir.

Maliye Bakanlığınca hazırlanarak, 30 Haziran 2007 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan (1) sıra numaralı Mali Tatil Uygulaması Hakkında Genel Tebliğ'de, ilgili Kanunla verilen yetki kullanılarak, özel tüketim vergisine ilişkin olarak verilmesi gereken beyannamelerin verilme ve ödeme sürelerinin mali tatil uygulaması kapsamı dışında tutulmasına karar verilmiştir. Daha açık bir ifadeyle, ÖTV beyannamelerinin verilme sürelerinde ve ödeme tarihlerinde mali tatil uygulaması dolayısıyla herhangi bir uzatma söz konusu olmayacaktır.

6.8 ÖTV'nin fatura ve benzeri belgelerde gösterilmesi

ÖTV Kanunu'nun 15. maddesi hükmü uyarınca, vergiye tabi işlemlere ait ÖTV, düzenlenecek fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilecektir. 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 uygun görülmüştür.

Diğer taraftan ÖTV kapsamına giren malların ÖTV uygulanmadan önce müzayede suretiyle satışlarında düzenlenecek olan belgelerde de ÖTV'nin ayrıca gösterileceği tabiidir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 1. fıkrasında, vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya ÖTV'yi fatura veya benzeri belgelerde göstermeye hakkı olmadığı halde, düzenlediği belgelerde ÖTV'yi gösterenlerin söz konusu vergiyi beyan ve ödemekle mükellef oldukları hükmü yer almaktadır. Maddenin devamında ise bu hükmün borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir tutarı gösteren mükellefler için de geçerli olduğu belirtilmektedir.

(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların, veraset yoluyla intikaller hariç ilk iktisabında istisna uygulanan malların istisnadan yararlananlar dışındakilerce iktisabında, ilk iktisabındaki matrah esas alınarak adına kayıt ve tescil işlemi yapılandan, kayıt ve tescili tarihinde geçerli olan oran üzerinden, bu tarihte özel tüketim vergisi alınır.

13 seri nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde, mal ve hizmet teslimlerine ilişkin olarak düzenlenecek fatura ve fatura yerine geçen belgelerde aynı orana tabi birden fazla mal veya hizmet bedeli gösterildiğinde KDV'nin aynı orana tabi mal ve hizmetlerin matrah toplamları dikkate alınarak hesaplanacağı; farklı orana tabi mal ve hizmetlerin aynı faturada gösterilmesi halinde ise KDV'nin her bir oranın matrah toplamı dikkate alınarak hesaplanacağı hüküm altına alınmıştır.

Ancak ÖTV kapsamına giren mallar için düzenlenen fatura veya fatura yerine geçen belgelerde KDV uygulamasından farklı olarak her bir mal için ayrı ayrı ÖTV hesaplanması gerekmektedir.

6.9 Özel tüketim vergisinde istisnalar

Özel tüketim vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ÖTV Kanunu ile ilgili mevzuat çerçevesinde düzenlenmiş olup, bahsi geçen istisna ve muafiyetler ancak ÖTV Kanunu'na hüküm eklenmek veya ÖTV Kanunu'nda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenmektedir. Dolayısıyla diğer Kanunlarda yer alan istisna ve muafiyet hükümleri özel tüketim vergisi bakımından geçersizdir. Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.

6.9.1 Mal ihracı

ÖTV kapsamına giren malların ihracat teslimleri, Kanun'un 5. maddesinin 1 numaralı fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde belirtilen şartlar dahilinde vergiden istisna edilmiştir.

ÖTV Kanunu'na ekli (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olan araçlardan Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olanların ihracı halinde Türkiye'de ilk iktisap söz konusu olmayacağından, bu araçların ihracı ÖTV'nin konusuna girmemekte ve dolayısıyla ÖTV doğmamaktadır. Bu nedenle ihraç edilen araçlar için beyanname verilmeyecektir.

6.9.1.1 ÖTV mükelleflerinin ihracat teslimleri

Yurt dışındaki müşterilere teslim edilen ve Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkan mallar ÖTV'den istisna edilmiştir. Bu maddenin uygulanmasında yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade etmektedir.

ÖTV kapsamına giren malları imal veya inşa edenler, sözü edilen malları yurt dışındaki büro, temsilcilik, acente veya benzeri kuruluşlarına buralarda kullanılmak veya satılmak üzere tesliminde de ihracat istisnasından yararlanacaktır. Yabancı bayraklı gemilere, yabancı hava yolu firmalarının hava taşıma araçlarına ve uluslararası sefer yapan yerli deniz ve hava taşıma araçlarına yapılan teslimler de ihracat teslimi olarak değerlendirilecektir. İhraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden Türkiye'deki kişi ya da kuruluşlara veya bizzat alıcıya işlenmek ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmek üzere Türkiye'de teslim edilen mallar için ihracat istisnası uygulanması mümkün değildir.

Yukarıdaki şartlara uygun olarak yapılacak ihracat teslimlerine ilişkin düzenlenecek faturada ÖTV hesaplanmayacaktır. Ancak ihraç konusu malların yurt dışına çıktığı, gümrük beyannamesinin aslı veya ilgili gümrük idaresi, noter ya da Yeminli Mali Müşavir tarafından onaylı örneği, ihracatın gerçekleştiği dönemdeki ÖTV beyannamesine eklenmek suretiyle tevsik edilecektir. İhraç edilen mallarla ilgili olarak KDV istisnası nedeniyle gümrük beyannamesinin KDV beyannamesine eklenmiş olması halinde, ÖTV beyanı için mükelleften ayrıca gümrük beyannamesi istenilmeyecek, vergi dairesine ibraz edilen bu beyannamenin şef ve müdür yardımcısı tarafından onaylı fotokopileri kullanılacaktır.

6.9.1.2 ÖTV ödenerek satın alınan malların ihracı

ÖTV Kanunu'nun 5. maddesinin 2 numaralı fıkrasında, ihraç edilen mallara ait alış faturaları veya benzeri belgelerde gösterilen ve beyan edilen ÖTV'nin ihracatçıya iade edilmesine ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bu hükme göre, ÖTV uygulanan malların ihraç edilmesi halinde bu verginin iadesi, sadece ÖTV mükelleflerinden satın alınan mallar için söz konusudur. ÖTV uygulanan safhadan sonraki satıcılardan alınan malların ihraç edilmesi halinde, alış belgelerinde görünmeyen ve malın fiyatına dahil edilmiş olan ÖTV iade edilmeyecektir.

Aynı şekilde ÖTV ödenerek ithal edilen malların ithalatçısı tarafından ihraç edilmesi halinde, gümrüğe ödenen ÖTV ithalatçı-ihracatçıya iade edilebilecek, ÖTV'yi gümrüğe ödeyen ithalatçıdan satın alınan malların ihraç edilmesi halinde ise ÖTV'nin iadesi söz konusu olmayacaktır.

İhraç edilen mallara ait ÖTV'nin iadesinin talep edilmesi halinde, aşağıdaki belgelerin ihracatçının KDV yönünden bağlı olduğu vergi dairesine ibrazı gerekmektedir.

a. İhracatçı adına düzenlenen ve üzerinde ÖTV'nin gösterildiği fatura veya benzeri belge, ihraç edilen malların ithal edilmiş olması halinde ise ithalatta düzenlenen gümrük beyannamesi ve verginin ödendiğini gösteren gümrük makbuzu,
b. İhraç edilen mala ait gümrük beyannamesi,
c. İhraç edilen mala ilişkin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen fatura.

İlgili belgelerin asılları veya gümrük beyannamesi ile gümrük makbuzlarının ilgili gümrük idaresi noter ya da Yeminli Mali Müşavir tarafından tasdikli örneği, diğer belgelerin ise aslının aynı olduğuna dair bir şerh verilerek kaşe tatbiki ve imzalanması suretiyle firma yetkililerince onaylı fotokopisi vergi dairesine ibraz edilecektir. Bu belgelerin vergi dairesine ibrazı üzerine, ilgili vergi dairesince ihraç edilen mala ait ÖTV'nin, mükellefi tarafından bağlı olduğu vergi dairesine (ithalatta gümrük idaresine) ödendiğinin teyidi alınacaktır. Bu tespitten sonra ihraç edilen mallara ait ÖTV, ihracat istisnasından doğan KDV iadeleri ile ilgili 84 Seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (I) bölümünde belirlenen genel esaslar çerçevesinde nakden veya mahsuben iade edilecektir. İhraç edilen mallarla ilgili olarak ÖTV'nin yanı sıra nakden veya mahsuben KDV iadesi de talep edilmesi halinde, yukarıda belirtilen belgelerden KDV iadesi için ibraz edilmiş olanlar mükelleften ayrıca istenilmeyecek, vergi dairesine ibraz edilen belgelerin şef ve müdür yardımcısı tarafından onaylı fotokopileri kullanılacaktır.

6.9.2 Diplomatik istisna

ÖTV Kanunu'nun 6. maddesi ile Kanun'a ekli (I), (II) ve (III) sayılı listelerde yer alan malların, karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına, uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bu kuruluşların diplomatik haklara sahip mensuplarına kendi ihtiyaçları için teslimi ve bunlar tarafından ithali veya ilk iktisabı ÖTV'den istisna edilmiştir.

6.9.3 Diğer istisnalar

6.9.3.1 (I) sayılı listeye ilişkin istisnalar

6.9.3.1.1 Askeri amaçlı istisna

ÖTV Kanunu'nun 7. maddesinin 1 numaralı fıkrasının (a) bendi ile (I) sayılı listede yer alan malların Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığının ihtiyacı için bu kuruluşlara veya bunların gerek göstermeleri üzerine ve işlemlerin bunlar adına yapılması koşuluyla akaryakıt ikmalini yapanlara teslimi ÖTV'den istisna edilmiştir.

Bu hüküm uyarınca, ÖTV mükellefleri ile akaryakıt dağıtım ve pazarlama kuruluşları, anılan kurumların istisna kapsamında satın almak istedikleri malların cinsi ve miktarının belirtildiği yazısı üzerine bu kurumlara veya bunların akaryakıt ikmalini yapan kuruluşlara yapacağı teslimlerde ÖTV hesaplamayacaklardır. Akaryakıt dağıtım ve pazarlama kuruluşlarının rafineriden aldığı malları istisnadan yararlanan kuruma tesliminde ise teslim tarihinde geçerli olan ÖTV tutarı teslim bedeline dahil edilmeyecektir. Akaryakıt dağıtım ve pazarlama kuruluşlarının bu suretle yaptığı teslimlere ilişkin tahsil etmediği ÖTV tutarı, rafinerilerden aldığı mallar için hesaplanacak ÖTV tutarından mahsup edilecektir. Mahsup için, istisnadan yararlanan kurumun verdiği yazının, aslının aynı olduğu akaryakıt dağıtım ve pazarlama kuruluşunca kaşe tatbik edilip imzalanmak suretiyle onaylanmış fotokopilerinin rafineriye verilmesi şarttır. ÖTV mükellefleri bu kapsamda istisna uyguladıkları dönem beyannamesine, yukarıda bahsi geçen yazıların fotokopileri ile söz konusu teslimlere ait faturalardaki bilgileri gösteren ve işletme yetkililerince imzalanarak ve kaşe tatbik edilerek onaylanan listeyi ekleyeceklerdir.

6.9.3.1.2 Petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde istisna

(I) sayılı listede yer alan malların, Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama ve istihsal faaliyetinde bulunan kuruluşlara teslimi, Kanun'un 7. maddesinin 1 numaralı fıkrasının (b) bendi ile ÖTV'den istisna edilmiştir. Bu istisna; (I) sayılı listedeki malların mükellefleri veya akaryakıt dağıtım ve pazarlama kuruluşları tarafından Kanun'da belirtilen; bir petrol hakkı sahibine ya da onun adına hareket eden temsilcisi veya Petrol İşleri Genel Müdürlüğü'nce kabul edilmiş müteahhidine yapılacak teslimlerde uygulanacaktır. İstisna uygulanacak olan ürünlerin bu kişi veya kuruluşlar tarafından münhasıran petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılması gerekmektedir. İstisnadan yararlanmak isteyenler, satın almak istedikleri ürünlere ilişkin listeyi bir yazı ekinde Petrol İşleri Genel Müdürlüğü'ne vererek onaylanmasını talep edeceklerdir. Petrol İşleri Genel Müdürlüğü, satın alınmak istenen malların petrol arama ve istihsal faaliyetinde kullanılacak ürünler olup olmadığını kontrol ederek bu listeyi onaylayacaktır. Onaylı listenin aslı veya noter onaylı bir örneği ÖTV mükelleflerine verilmek suretiyle satın alınacak ürünler için ÖTV hesaplanmaması veya akaryakıt dağıtım ve pazarlama kuruluşlarına verilmek suretiyle ÖTV tutarının teslim bedelinden indirilmesi sağlanacaktır. ÖTV mükellefleri, istisnadan yararlananlara veya onlara bu kapsamda mal teslim eden akaryakıt dağıtım ve pazarlama kuruluşlarına onaylı listede yer alan malları tesliminde ÖTV hesaplamayacak, sözü edilen onaylı listenin bir fotokopisini, teslimin yapıldığı döneme ait beyannameye ekleyecek ve bu listeleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun muhafaza ve ibrazla ilgili hükümlerine uygun olarak saklayacaklardır.

6.9.3.1.3 Bazı bedelsiz teslimlerde istisna

4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinin tabiî afetler, bulaşıcı hastalıklar ve benzeri olağanüstü durumlarda genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz teslimi vergiden istisnadır.

6.9.3.1.4 Motorin ve fuel oil teslimlerinde istisna

a. Yurtdışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyonlara motorin teslimine ilişkin istisna

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na 27.04.2006 tarihli ve 5493 Sayılı Kanun'la eklenen 7/A maddesi ile Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan; 2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.19, 2710.19.45.00.11 ve 2710.19.49.00.11 GTİP numaralı motorinlerin, Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarında, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun ihracat rejimi kapsamında yurtdışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarda teslimi özel tüketim vergisinden istisna edilmiştir.

Ayrıca, bu maddede düzenlenen istisnaya ilişkin usul ve esasları belirleme, istisnayı bu maddeye göre işlem yapanlara verginin iadesi yöntemi ile uygulama konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Kanun'un 7/A maddesine ilişkin olarak yayımlanan 26.06.2006 tarih ve 2006/10784 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesi ile söz konusu istisnanın; Ambarlı, Gürbulak, Çanakkale Kepez, Çeşme, Pendik, İpsala, Tekirdağ, Kapıkule ve Hamzabeyli sınır kapılarındaki gümrüklü sahalarda uygulanacağı belirtilmiştir.

4 Kasım 2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 16 seri numaralı Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ile standart yakıt deposunun tanımı değiştirilmiştir. Ancak 22 Kasım 2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 17 seri numaralı Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ile 16 seri numaralı ÖTV Genel Tebliği, 22 Kasım 2008 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Buna göre, 22 Kasım 2008 tarihinden itibaren "standart yakıt deposu" 11 seri numaralı ÖTV Genel Tebliğinin "Tanımlar" başlıklı 1. bölümünde yer aldığı şekliyle, yani 16 seri numaralı ÖTV genel tebliği ile değiştirilmeden önceki haliyle dikkate alınacaktır.

11 seri numaralı ÖTV Genel Tebliği'nde standart yakıt deposu; 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167. maddesinin 9 numaralı fıkrasının (c) bendi hükmü kapsamında gümrük vergisi istisnası uygulanan standart depolar olarak tanımlanmaktadır.

b. Elektrik üretiminde kullanılan motorin ve fuel oil teslimine ilişkin istisna

5784 sayılı "Elektrik Piyasası Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 10. maddesiyle Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na geçici 5. madde eklenmiştir.

Söz konusu hüküm uyarınca, 31.12.2012 tarihine kadar;

- Kanun'a ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan fuel oillerin (2710.19.61.00.11, 2710.19.61.00.19, 2710.19.63.00.11, 2710.19.63.00.19, 2710.19.65.00.11, 2710.19.65.00.19, 2710.19.69.00.11 ve 2710.19.69.00.99 GTİP numaralı mallar)
- Birincil yakıtı doğalgaz ve ikincil yakıtı akaryakıt olan santrallere Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı talimatı veya onayı ile Kanun'a ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan motorinlerin (2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.18, 2710.19.45.00.11, 2710.19.45.00.12 ve 2710.19.49.00.11 GTİP numaralı mallar)

yalnızca elektrik üretiminde kullanılmak üzere teslimi özel tüketim vergisinden istisna edilmiştir.

15 seri numaralı Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği'nde bu istisna uygulamasına ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Tebliğde istisna kapsamında yalnızca elektrik üretiminde kullanılmak üzere fuel oil satın alacak olan üreticiler tarafından "İstisna kapsamında fuel oil satın alma izin belgesi" alınması gerektiği belirtilmektedir. Bu belge ilgili vergi dairesi tarafından verilecektir.

Tebliğde, elektrik arz güvenliğinin sağlanması amacıyla birincil yakıtı doğalgaz ve ikincil yakıtı motorin olan santrallere Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı talimatı veya onayı ile "İstisna kapsamında motorin satın alma izin belgesi"nin verileceği belirtilmektedir.

İstisna kapsamındaki fuel oil ve motorini yalnızca, ÖTV mükellefiyetinin bulunduğu yer vergi dairesinden alınan ve geçerlilik süresi dolmamış olan "Dağıtım İzin Belgesi"ni haiz dağıtıcılar teslim edebileceklerdir.

6.9.3.2 (II) sayılı listeye ilişkin istisnalar

6.9.3.2.1 Malul ve engellilere mahsus taşıt araçları istisnası
Kanun'un 7. maddesinin 2 numaralı fıkrası ile (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallardan,

a. 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm3'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm3'ü aşanlar hariç) ve 87.11 GTİP numaralarında yer alanların, sakatlık derecesi % 90 veya daha fazla olan malul ve engelliler tarafından,
b. 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm3'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm3'ü aşanlar hariç) ve 87.11 GTİP numaralarında yer alanların, bizzat kullanma amacıyla sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malul ve engelliler tarafından,
c. 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm3'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm3'ü aşanlar hariç) ve 87.11 GTİP numaralarında yer alanların, yukarıda belirtilen malul ve engelliler tarafından ilk iktisabından sonra deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hale gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılmasında, bu GTİP numaralarında yer alan malları hurdaya çıkaran malul ve engelliler tarafından,

5 yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı vergiden istisna edilmiştir.

6.9.3.2.2 Türk Hava Kurumu'nun alımlarında istisna
Kanun'un 7. maddesinin 3 numaralı fıkrasına göre, (II) sayılı listede yer alan uçak ve helikopterlerin Türk Hava Kurumu tarafından ilk iktisabı ÖTV'den müstesnadır. İstisna kapsamında bu araçları anılan Kuruma teslim edecek kişi veya kuruluşlar ile ithalatı gerçekleştirecek gümrük idaresi ÖTV uygulamaksızın işlem yapacaktır.

6.9.3.3 (IV) sayılı listeye ilişkin istisnalar

6.9.3.3.1 Güvenlik kuruluşlarının silah alımlarına ilişkin istisna
(IV) sayılı listede yer alan mallardan revolverler ve tabancalar ile ateşli ve sürgülü diğer silahların, tüfeklerin, diğer cihazlar ve benzerlerinin; Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü'ne teslimi veya bu kuruluşlar tarafından ithali, ÖTV Kanunu'nun 7. maddesinin 4 numaralı fıkrası ile vergiden istisna edilmiştir.

6.9.3.3.2 Kamu kurumlarına bedelsiz teslimlerde istisna
Kanun'un 7. maddesinin 5 numaralı fıkrası ile (IV) sayılı listede yer alan malların; genel ve katma bütçeli dairelere, il özel

idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz olarak teslimi ile bu kuruluşlar tarafından bedelsiz olarak ithali ÖTV'den istisna edilmiştir.
İstisna uygulamasında, sözü edilen malların bu maddede sayılan kurumlara bedelsiz olarak teslimi veya bu kurumlar tarafından bedelsiz olarak ithali esastır. Sözü edilen mallar için emsal bedelinin altında olsa dahi nakdi veya ayni herhangi bir bedel ödenmesi halinde ÖTV istisnası geçerli olmayacaktır.

6.9.4 İthalat istisnaları

ÖTV Kanunu'nun 7. maddesinin 6 numaralı fıkrasında, Gümrük Kanunu'nun 167. maddesi ile [5 numaralı fıkrasının (a) bendi ile 7 numaralı fıkrası hariç olmak üzere] geçici ithalat, hariçte işleme rejimleri ve geri gelen eşyaya ilişkin hükümler kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan malların ithali ÖTV'den de istisna edilmiştir.

Aynı maddenin 7 numaralı fıkrası gereğince, Gümrük Kanunu'nun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tabi tutulan mallar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar ÖTV istisnasından yararlanacaktır. (I) sayılı listedeki malların ithali verginin konusuna girmemekte olup, dahilde işleme rejimi kapsamında ÖTV istisnası yalnızca (II), (III) ve (IV) sayılı listelerde yer alan malların ithal edilmesi durumunda uygulanacaktır.

6.10 Özel tüketim vergisinin tecil-terkini

ÖTV Kanunu'nda iki farklı tecil-terkin uygulaması öngörülmüştür. Bunlardan biri, (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların aynı liste dışındaki malların üretiminde kullanılması diğeri ise ihraç kayıtlı teslimlerdir.

6.10.1 (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki mallara ait verginin tecili ve terkini

Kanun'un 8. maddesinin 1 numaralı fıkrası ile Kanun'a ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların (I) sayılı listedeki mallar dışındaki malların imalinde kullanılacak olması halinde (sonradan damıtma veya benzeri yöntemlerle ayrıştırılmış olması işlemi dahil, söz konusu malların temizlik, test, yağlama ve benzeri amaçlarla imal edilen ürünün bünyesine girmeksizin yardımcı madde veya sarf malzemesi olarak kullanılması hariç), ödenmesi gereken ÖTV'den Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen tutarın tecil edilmesi, vergisi tecil edilen malların tecil tarihini takip eden ay başından itibaren 12 ay içinde bu amaçla kullanıldığının tespiti üzerine tecil edilen verginin terkin edilmesi öngörülmüştür. Buna göre sözü edilen malların (I) sayılı listenin (A) veya (B) cetvelindeki malların imalinde kullanılması veya bu ürünlere karıştırılması halinde tecil-terkin uygulanması söz konusu değildir.

Diğer taraftan Maliye Bakanlığının 03.04.2007 tarih ve ÖTV-1/2007-1 sayılı sirkülerinde sanayi sicil belgesi sahibi imalatçıların, fason imalat şeklinde verdikleri hizmetler için, Kanun'un 8/1. maddesinde yer alan tecil-terkin uygulaması kapsamında 1. Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinde belirtilen diğer usul ve esaslara uymak kaydıyla mal satın alabileceği veya ithal edebilecekleri hüküm altına alınmıştır. Aynı zamanda Tebliğde belirtilen diğer usul ve esaslara uymak şartıyla, tecil-terkin uygulaması kapsamında kendi imalatlarında kullanmak üzere mal satın alan veya ithal eden sanayi sicil belgesi sahibi imalatçılar, imalatı fason olarak yaptırmaları halinde de ÖTV Kanunu'nun 8/1. maddesinde yer alan tecil-terkin uygulamasından yararlanabileceklerdir.

ÖTV Kanunu'nun 10. maddesinin 2 numaralı fıkrasının Maliye Bakanlığına verdiği yetki uyarınca, tecil-terkin uygulamasının aşağıdaki esaslara göre yapılması uygun görülmüştür.

a. Tecil-terkin uygulamasından "sanayi sicil belgesi"ni haiz imalatçılar yararlanacaktır. Bu uygulamadan yararlanmak isteyen imalatçılar, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malları ithalatçılardan veya rafineriler dahil imalatçılardan alımında, 1 seri no'lu ÖTV Genel Tebliği'nin ekinde bir örneği bulunan "Talep ve Taahhütname" ile birlikte sanayi sicil belgesinin noter veya Yeminli Mali Müşavir tarafından onaylanmış bir örneğini ÖTV mükellefine vereceklerdir.

b. ÖTV mükellefleri, bu kapsamda teslim ettikleri mallar için, Bakanlar Kurulunun ürünün bu amaçla kullanılmasına ilişkin olarak belirlediği tutara göre ÖTV hesaplayarak beyannamelerinin ilgili bölümünde beyan edecektir. Beyan edilen verginin Bakanlar Kurulu Kararı'na göre tecil edilmesi öngörülen kısmı; bu tutar ile 12 aylık gecikme faizi tutarı toplamı kadar teminat verilmesi üzerine tecil edilecek, kalan kısmı tahsil edilecektir. Genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idareleri ve sermayesinin % 51'i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar ile özelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerinin yarısından fazlası kamuya ait olan kuruluşların bu kapsamda yaptıkları mal teslimlerinde veya mal alışlarında teminat aranmayacaktır.

Öte yandan, son iki takvim yılında düzenlenen vergi inceleme veya Yeminli Mali Müşavir üretim raporlarında tecil-terkin uygulaması kapsamında kullanıldığı belirtilen mal miktarları esas alınmak suretiyle tespit edilecek azami miktar ile sınırlı olmak üzere, yukarıda belirlendiği şekilde hesaplanan teminat tutarının % 5'i kadar teminat verilmek suretiyle tecil işlemi yaptırılabilecektir. İndirimli teminattan yararlananlara bu kapsamda mal teslim eden mükelleflerin, teslim ettikleri mal miktarı için % 5 oranında teminat verilmek suretiyle tecil işlemi gerçekleştirilecektir. (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malları, (I) sayılı listede yer almayan malların üretiminde kullandığını tevsik edemeyen imalatçılara tecil-terkin uygulaması kapsamında yapılan mal teslimlerinde % 5 oranında indirimli teminat uygulamasından yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

İmalatçılar, indirimli teminattan yararlanabilmek amacıyla bir dilekçe ekine ekleyecekleri söz konusu raporların birer örnekleri ile bağlı bulundukları vergi dairelerine başvuracaklardır. Bu başvuru üzerine, vergi dairesi ÖTV mükellefi satıcıların vergi dairelerinden söz konusu raporlar uyarınca tecil-terkin uygulaması kapsamında gerçekleşen kullanım miktarlarına dair teyit alarak, imalatçıların indirimli teminattan yararlanabilecekleri azami miktarı bu raporlara istinaden hesaplayacak ve 1 seri no'lu ÖTV Genel Tebliği'nin ekinde bir örneği bulunan "Tecil-Terkin Kapsamında %5 Oranındaki İndirimli Teminattan Yararlananlara İlişkin Bilgi Formu"nu düzenleyerek imalatçılara verecektir.

İmalatçılar, ÖTV mükelleflerine bu formu ibraz ederek işlem yaptırmak suretiyle indirimli teminattan yararlanabileceklerdir. Söz konusu formun ilgili bölümleri mal teslimi sırasında teslim yapılan miktarla sınırlı olmak üzere, ÖTV mükelleflerince doldurulup kaşe tatbik edilerek imzalanacaktır. Bu şekilde kayıt düşülen belgenin imalatçı tarafından kaşe ve imza ile onaylanmış bir nüshası ÖTV mükellefine verilecektir.

Diğer taraftan, indirimli teminattan yararlanabilecek olan imalatçıların, tecil-terkin kapsamında kullanacakları malları doğrudan ithal etmeleri halinde, vergi dairesinden alınan formu gümrük idaresine ibraz etmek suretiyle ithal ettikleri mal miktarı için % 5 oranında teminat vererek ithalat işlemini gerçekleştirebileceklerdir. Söz konusu formun ilgili bölümleri ithalat sırasında ithal edilen miktarla sınırlı olmak üzere, gümrük idaresince doldurulup mühür tatbik edilerek onaylanacaktır.

Bu şekilde kayıt düşülen belgenin imalatçı tarafından kaşe ve imza ile onaylanmış bir nüshası gümrük idaresine verilecektir. Bilgi formundaki indirimli teminattan yararlanılabilecek azami miktarın aşılması halinde, aşılan kısım için indirimli teminattan yararlanılamayacaktır.

c. Tecil edilen tutar için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48. maddesinde öngörülen tecil faizi hesaplanmayacaktır. Bu kapsamda malın teslim edildiği dönem beyannamesine alıcının verdiği "Talep ve Taahhütname" ile sanayi sicil belgesi ve indirimli teminattan yararlanılan dönemler için "Tecil-Terkin Kapsamında %5 Oranındaki İndirimli Teminattan Yararlananlara İlişkin Bilgi Formu"nun satıcı tarafından aslının aynı olduğu kaşe tatbik edilip imzalanmak suretiyle onaylanmış fotokopileri eklenecektir.

d. Vergisi tecil edilerek satın alınan malların, tecil tarihini takip eden ay başından itibaren 12 ay içinde imalatçı tarafından (I) sayılı listedeki mallar dışındaki malların üretiminde kullanılması zorunludur.

Bu kullanımın, üretimin gerçekleştiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayı sonuna kadar YMM tarafından düzenlenen üretim raporu ile tevsik edilmesi üzerine, tecil edilen vergi terkin edilecek ve teminat çözülecektir. Aynı yıl içerisinde farklı dönemlerdeki kullanımların, takip eden yılın Mart ayı sonuna kadar YMM tarafından düzenlenen tek bir üretim raporu ile tevsik edilmesi de mümkün bulunmaktadır.

(I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malları tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alan veya ithal eden genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idareleri ve sermayesinin % 51'i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar ile özelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerinin yarısından fazlası kamuya ait olan kuruluşların, bu malları, tecil tarihini takip eden ay başından itibaren 12 ay içinde (I) sayılı listedeki mallar dışındaki malların imalinde kullandıklarına dair kuruluş yetkililerince imzalanan bir yazıyı vergi dairesine ibraz etmeleri halinde, YMM üretim raporu aranmaksızın tecil edilen vergi terkin edilecektir.

e. (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların ithalinin doğrudan imalatçılar tarafından yapılması ve imalatçının bu ürünleri (I) sayılı listedeki mallar dışındaki malların imalinde kullanacağını, 1 seri no'lu ÖTV Genel Tebliği'nde 14 numaralı ek olarak yer alan formu vermek suretiyle beyan etmesi halinde, gümrük idaresi tarafından, Bakanlar Kurulunun ürünün bu amaçla kullanılmasına ilişkin olarak belirlediği ÖTV tutarı kadar teminat alınacaktır. Teminat alınmaması veya indirimli oranda teminat verilmesine dair yukarıda (b) bölümünde belirlenen uygulama ithalde alınacak teminat için de geçerlidir.

İthal edilen malların ithal tarihini takip eden ay başından itibaren 12 ay içinde (I) sayılı listede yer almayan malların imalinde kullanılması halinde, kullanımın gerçekleştiği vergilendirme dönemine ait beyanname ile vergi tahakkuk ettirilecektir. Bu döneme ilişkin olarak vergi dairesine verilecek ÖTV beyannamesine yukarıda belirtilen "Talep ve Taahhütname" ile sanayi sicil belgesi ve indirimli teminattan yararlanılan dönemler için "Tecil -Terkin Kapsamında % 5 oranındaki İndirimli Teminattan Yararlananlara İlişkin Bilgi Formu"nun onaylı örneği eklenecektir. Bu beyan üzerine Bakanlar Kurulu Kararı'na göre tecil edilmesi gereken kısım tecil edilecek, kalan kısım tahsil edilecektir. Tecil işleminin yapıldığı takvim yılını takip eden yılın Mart ayı sonuna kadar YMM tarafından düzenlenen üretim raporunun ibrazı üzerine de terkin işlemi yapılacaktır. Aynı yıl içerisindeki farklı dönemlerde yapılan tecillerle ilgili olarak, takip eden yılın Mart ayı sonuna kadar YMM tarafından düzenlenen tek bir üretim raporunun ibrazı halinde de terkin işleminin yapılması mümkün bulunmaktadır. İthal edilen malların üretimde kullanıldığı dönemde YMM tarafından düzenlenen üretim raporunun da ibraz edilmesi suretiyle verginin tahakkuk, tahsil, tecil ve terkin işleminin aynı anda yaptırılması mümkündür. İthal edilen malların kullanımı sonucu tecil-terkin işlemlerinin yapıldığına dair vergi dairesi tarafından düzenlenecek olan, 1 seri no'lu ÖTV Genel Tebliği'nde 12 numaralı ek olarak yer alan formun gümrük idaresine gönderilmesi üzerine gümrükte alınan teminat çözülecektir.

f. Tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınan malların tecil tarihini veya bu kapsamda ithal edilen malların ithal tarihini takip eden ay başından itibaren 12 ay içinde imalatta kullanıldığının yukarıda belirtilen sürelerde YMM üretim raporuyla tevsik edilmemesi halinde, vergi dairelerince bu alıcı veya ithalatçılar vergi incelemesine sevk edilecek ve inceleme raporu sonucuna göre işlem yapılacaktır.

g. Alıcı veya ithalatçıların işi bırakmaları halinde, YMM üretim raporlarının işi bırakma tarihini takip eden ay başından itibaren 2 ay içinde verilmesi gerekmektedir. Bu süre içerisinde sözü edilen raporları vergi dairesine vermeyen mükellefler de vergi dairelerince vergi incelemesine sevk edilecek ve inceleme raporu sonucuna göre işlem yapılacaktır.

h. YMM üretim raporlarının yukarıdaki bölümlerde belirtilen sürelerde verilmemesi nedeniyle vergi incelemesine sevk edilen mükelleflerin, incelemeye sevkten sonra ibraz edecekleri raporları işleme konulmayacak, incelemeye sevki gerektiren tecil işlemlerinin terkini inceleme sonuçlanmadan yerine getirilmeyecektir. YMM üretim raporlarını süresinde vermeyen mükelleflerin, haklarında vergi incelemesi başlatılmadan önce söz konusu raporları ilgili vergi dairelerine vermeleri halinde de bu raporlar işleme konulmayacak ve inceleme raporu sonucuna göre işlem tesis edilecektir.

6.10.2 İhraç kaydıyla teslimlerde verginin tecili ve terkini

ÖTV kapsamına giren malların ihraç edilmek üzere ihracatçılara tesliminde hesaplanan ÖTV'nin ihracatçıdan tahsil edilmemesi şartıyla, mükelleflerin talebi üzerine tecil edilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu uygulama, ihracatçının doğrudan ÖTV mükelleflerinden satın aldıkları mallar için söz konusudur. İhraç kaydıyla yapılacak teslimler için cins, nitelik veya miktar konusunda bir sınırlama yoktur.

İhraç kaydıyla teslimde bulunan ÖTV mükellefleri tarafından düzenlenecek faturada, mal bedeli üzerinden hesaplanan ÖTV ayrıca gösterilecek ve faturaya: "ÖTV Kanunu'nun 8. maddesinin 2 numaralı fıkrası hükmüne göre ihraç edilmek üzere teslim edilmiş olup ÖTV tahsil edilmemiştir." ibaresi yazılacaktır. Bu döneme ait ÖTV beyannamesinde, ihraç kaydıyla yapılan teslim bedeli ve bu bedel üzerinden hesaplanan, ancak ihracatçıdan tahsil edilmeyen ÖTV de beyan edilecektir. Vergi daireleri mükellefin bu beyanına göre gerekli tarhiyat işlemini yaptıktan sonra, ihraç kaydıyla teslimlere ait ÖTV tutarını tecil edecektir.

İhraç kaydıyla teslim edilen malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihracının gerçekleşmesi halinde, tecil edilen vergi, malın ihraç edildiğini gösteren gümrük çıkış beyannamesinin aslı veya ilgili gümrük idaresi, noter ya da Yeminli Mali Müşavir tarafından onaylanmış örneği vergi dairesine verilmek suretiyle terkin edilecektir.

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi halinde tecil edilen vergi, vade tarihinden itibaren 6183 Sayılı Kanun'un 51. maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte ÖTV mükellefinden tahsil edilecektir. Ancak ihracatın Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle süresinde gerçekleşmemiş olması halinde, tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 Sayılı Kanun'un 48. maddesine

göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

6.11 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.

6.12 Özel tüketim vergisi matrahında değişiklik

Kanun'un 15. maddesi gereğince, (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olan malların kayıt ve tescil edildikten sonra iade edilmesi hali hariç, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi veya diğer nedenlerle ÖTV matrahında değişiklik meydana geldiği ya da yersiz veya fazla vergi hesaplandığı hallerde, vergiye tabi işlemi yapmış olan mükellefler, bu işlem dolayısıyla vergi dairesine borçlandığı veya ödediği vergiler için değişikliğin mahiyetine uygun bir şekilde ve değişikliğin meydana geldiği dönem içinde düzeltme yapabilecek, bu döneme ait ödeyeceği vergiden mahsup edebilecek, ödenecek verginin olmaması halinde iade talebinde bulunabilecektir. (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olan mallar için dönem şartı aranmaz.

Ancak Kanun'un bahsi geçen hükmüne göre iade edilen malların fiilen işletmeye girmiş ve bu girişin defter kayıtlarında gösterilmiş olması şarttır. İthalat sırasında fazla veya yersiz uygulanan ÖTV, Gümrük Kanunu'na göre bu vergiye muhatap olana iade edilecektir.



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;

a. Yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile
b. 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.

Poliçe ve emre yazılı ticari senetlerin yalnız tedavüle çıkarılan nüshaları vergiye tabi tutulur.

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.

7.7 İstisnalar

Damga vergisinden istisna kağıtlar, Kanun'a ekli (2) sayılı tabloda ayrıntılı olarak belirtilmiştir.

Örneğin; resmi daireler lehine yapılan istimlaklerde düzenlenen kağıtlar, evlenme işlerinde kullanılan kağıtlar, hisse senetleri ve her türlü tahvillerin temettü ve faiz kuponları, kredi kartı üyelik sözleşmeleri, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre gerçekleştirilen birleşme, devir ve bölünme işlemleri dolayısıyla düzenlenen kağıtlar, bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullandırılacak kredilerin temini ve geri ödenmesi amacıyla düzenlenecek kağıtlar ile bu kağıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin kullanımları hariç) damga vergisinden istisnadır.

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 Nispet

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 değerleme oranında artırılmak suretiyle hesaplanmakta ve Maliye Bakanlığı tarafından duyurulmaktadır. Yıllar itibariyle uygulanan azami damga vergisi tutarlarına Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde, "14.14 Herbir kağıt için hesaplanacak 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 değerleme oranında artırılmaktadır.

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.

2011 yılında uygulanacak damga vergisi oran ve tutarlarına, Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.15 Damga vergisi oran ve tutarlarına ilişkin tablo (2011 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 uygulanacağının 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

Aşağıda yazılı kağıtlar basılı damga konulması suretiyle ödenebilir.

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 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

Bu Kanun'da gösterilen haller dışında, damga vergisi makbuz karşılığında ödenir.

8. Harçlar kanunu

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 Yürürlükteki harçlara ilişkin tablo

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 değerleme oranında artırılmaktadır. Bu suretle hesaplanan harç tutarlarının 10 kuruşa kadarki kesirleri dikkate alınmayacaktır.

Aynı maddeye göre, Bakanlar Kurulu, bu Kanun'a bağlı tarifelerde yer alan maktu harçları veya bu harçların yeniden değerleme 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.

2011 yılında uygulanacak harç oran ve tutarlarına, Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.16 Harç oran ve tutarlarına ilişkin tablo (2011 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;

a. Karayolları Trafik Kanunu'na göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları,
b. 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:

a. 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)

b. Karşılıklı olmak şartıyla, yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçilik ve konsolosluklarıyla, elçi, maslahatgüzar ve konsoloslarına (fahri konsoloslar hariç) ve o devletin uyruğunda 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. Sakatlık dereceleri % 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. 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 değerleme oranında artırılmaktadır.

Bakanlar Kurulu, yeniden değerleme 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.

2011 yılında uygulanacak motorlu taşıtlar vergisi tutarlarına, Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.17 Motorlu taşıtlar vergisi tutarları (2011 yılı)" başlığı altında yer verilmiştir.



10. Teşvik mevzuatında öngörülen destek unsurları

10.1 Yatırımlarda devlet yardımları

Yatırımların teşviki, yönlendirilmesi ve desteklenmesine ilişkin düzenlemeler, 16.07.2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 14.07.2009 tarih ve 2009/15199 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ve 28.07.2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ no: 2009/1) ile yürürlüğe konulmuştur. Anılan Karar ile Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında 2006/10921 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı yürürlükten kaldırılmıştır.

Öte yandan, 28.07.2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2009/1 Sayılı Tebliğ'de sırasıyla 2009/2, 2010/1 ve 2010/2 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2009/1 Sayılı Tebliğ'de Değişiklik Yapılması Hakkındaki Tebliğler ile bazı değişikliklere gidilmiştir.

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
- i. Gümrük vergisi muafiyeti
- ii. Katma değer vergisi istisnası

b) Bölgesel ve Büyük Ölçekli Yatırımlara Sağlanan Teşvikler
- i. Faiz desteği
- ii. Sigorta primi işveren hissesi desteği
- iii. Vergi indirimi
- iv. Yatırım yeri tahsisi

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. 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yukarıda yer verilen Karardaki sınıflandırmalardan, İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflandırması Düzey-2 dikkate alınmak suretiyle iller, sosyo-ekonomik gelişmişlik seviyelerine göre 4 gruba ayrılmıştır. Düzey-2 istatistiki bölge sınıflandırması kapsamında kodların da yer aldığı 4 gruba ayrılan iller aşağıda belirtilmiştir.

I. bölge

TR10	İstanbul
TR21	Tekirdağ, Edirne, Kırklareli
TR31	İzmir
TR41	Bursa, Eskişehir, Bilecik
TR42	Kocaeli, Sakarya, Düzce, Bolu, Yalova
TR51	Ankara

II. bölge

TR22	Balıkesir, Çanakkale (Bozcaada, Gökçeada hariç)
TR32	Aydın, Denizli, Muğla
TR61	Antalya, Isparta, Burdur
TR62	Adana, Mersin

III. bölge

TR52	Konya, Karaman
TR63	Hatay, Kahramanmaraş, Osmaniye
TR71	Kırıkkale, Aksaray, Niğde, Nevşehir, Kırşehir
TR33	Manisa, Afyonkarahisar, Kütahya, Uşak

TR72 Kayseri, Sivas, Yozgat
TR81 Zonguldak, Karabük, Bartın
TR83 Samsun, Tokat, Çorum, Amasya
TRC1 Gaziantep, Adıyaman, Kilis

IV. bölge

TR82 Kastamonu, Çankırı, Sinop
TR90 Trabzon, Ordu, Giresun, Rize, Artvin, Gümüşhane
TRA1 Erzurum, Erzincan, Bayburt
TRA2 Ağrı, Kars, Ardahan, Iğdır
TRB2 Van, Muş, Bitlis, Hakkari
TRB1 Malatya, Elazığ, Bingöl, Tunceli
TRC2 Şanlıurfa, Diyarbakır
TRC3 Mardin, Batman, Şırnak, Siirt
TR22 Çanakkale İli Bozcaada, Gökçeada İlçeleri

10.1.1.2 Yararlanılabilecek destek ve teşvik unsurları

Yer verilen düzenlemeler kapsamında yararlanılabilecek destek unsurları yatırımlar bazında aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilecektir.

I. ve II. Bölgedeki Yatırımlar	III. ve IV. Bölgedeki Yatırımlar	Büyük Ölçekli Yatırımlar
Vergi indirimi	Vergi indirimi	Vergi indirimi
Sigorta primi işveren hissesi desteği (*)	Sigorta primi işveren hissesi desteği (*)	Sigorta primi işveren hissesi desteği (*)
Yatırım yeri tahsisi	Yatırım yeri tahsisi	Yatırım yeri tahsisi
KDV istisnası	KDV istisnası	KDV istisnası
Gümrük vergisi muafiyeti	Gümrük vergisi muafiyeti	Gümrük vergisi muafiyeti
	Faiz desteği	

(*) Bu destekten yararlanılabilmesi için 31.12.2010 tarihinden önce yatırıma başlanmış olması gerekmektedir.

Ar-Ge ve çevre yatırımları ile doğrudan ticari mal üretimine yönelik olmayan, mevcut veya gerçekleştirilecek tesisin katı, sıvı veya gaz gibi atıklarının temizlenmesi veya yok edilmesine yönelik çevre yatırımları bölge ayrımı yapılmaksızın gümrük vergisi muafiyeti, KDV istisnası ve faiz desteğinden yararlanabilecektir.

Ayrıca teşvik edilmeyecek yatırım konuları ile aranan şartları sağlayamayan yatırım konuları hariç olmak üzere, asgari sabit yatırım tutarının üzerindeki yatırımlar için bölge ayırımı yapılmaksızın gümrük vergisi muafiyeti ile katma değer vergisi (KDV) istisnasından yararlanılacaktır.

Yukarıda yer verilen bölgesel yatırım teşviklerinden her türlü yatırımın faydalanması mümkün bulunmamaktadır. Bölgeler itibarıyla gruplandırılan illerde hangi yatırım konularının teşviklerden yararlanabileceği 2009/15199 Sayılı Karar ekindeki 2 numaralı listede yer almaktadır.

10.1.1.3 Destek unsurlarından yararlanabilmek için yapılması gereken asgari yatırım tutarları

Yatırımın, destek unsurlarından yararlanabilmesi için asgari sabit yatırım tutarının I. ve II. bölgelerde 1.000.000 TL, III. ve IV. bölgelerde 500.000 TL tutarında olması gerekmektedir.

Ancak büyük ölçekli yatırımlar, bölgesel yatırımlar ile genel teşvik sisteminden yararlanacak yatırımların söz konusu tutarların üzerindeki asgari sabit yatırım tutarı ve/veya asgari kapasite şartını sağlaması gerekmektedir.

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. Sadece taşınma desteklerinden yararlanacak tesisler için asgari sabit yatırım tutarı aranmayacaktır.

Ayrıca yatırımların destek unsurlarından yararlanabilmesi için, makro ekonomik programlar, arz-talep dengesi, sektörel, mali ve teknik değerlendirmeler çerçevesinde projenin uygun görülmesi ve teşvik belgesi düzenlenmesi gerekmektedir.

10.1.1.4 Büyük ölçekli yatırımlar

Büyük Ölçekli Yatırım, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde belirtilen 50.000.000 TL üzerindeki yatırımlardan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na ekli (Ek-3) listede belirtilen yatırımlar olarak kabul edilmektedir. Söz konusu Karar ekinde belirtilen sektörlere aşağıda yer verilmiştir.

- Kimyasal madde ve ürünlerin imalatı,
- Transit boru hattıyla taşımacılık hizmetleri,
- Motorlu kara taşıtları imalatı,
- Rafine edilmiş petrol ürünleri imalatı,
- İlaç üretimi yatırımları,
- Elektronik sanayi yatırımları,
- Madencilik yatırımları,
- Makine imalat yatırımları,
- Demiryolu, Lokomotif ve vagon imalatı,
- Liman ve liman hizmetleri,
- Tıbbi aletler, hassas ve optik aletler imalatı,
- Hava ve uzay araçları imalatı.

10.1.2 Genel teşvikler

Teşvik edilmeyecek yatırım konuları ile aranan şartları sağlayamayan yatırım konuları hariç olmak üzere, asgari sabit yatırım tutarının üzerindeki tüm yatırımlar, bölgesel ayrım yapılmaksızın gümrük vergisi muafiyeti ile KDV istisnasından yararlanabilecektir.

10.1.2.1 Gümrük vergisi muafiyeti

Teşvik belgesi kapsamındaki yatırım malları ile otomobil ve hafif ticari araç yatırımlarında yatırım dönemi içinde kalmak kaydıyla, CKD aksam ve parçalarının ithali, gemi ve elli metrenin üzerindeki yat inşa yatırımları ile ilgili tekne kabuğu ithali, yürürlükteki İthalat Rejimi Kararı gereğince ödenmesi gereken gümrük vergisinden muaftır.

Makine ve teçhizat bedelinin % 5'ini geçmemek kaydıyla yedek parçaların, otobüs, çekici (Euro normlarına uygun yeşil motoru haiz olanlar hariç), treyler (frigorifik 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 Kararında öngörülen oranlarda gümrük vergisi tahsil edilecektir.

Karar uyarınca düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında yukarıda belirtilenler hariç olmak üzere aşağıda yer verilen mallar ithal edilemeyecektir:

a. Teşvik belgeleri kapsamında; yatırım malları ile otomobil ve hafif ticari araç yatırımlarında yatırım dönemi içerisinde kalmak kaydıyla CKD aksam ve parçaları, gemi ve 50 metrenin

üzerindeki yat inşa yatırımları ile ilgili tekne kabuğu hariç olmak üzere ham madde, ara malı ve işletme malzemesi hariç olmak üzere ham madde, ara malı ve işletme malzemesi,
b. Binek aracı, inşaat malzemeleri, porselenden, seramikten ve camdan mamul sofra ve mutfak eşyası,
c. Ulusal çapta yayım yapan günlük gazete basım hizmetleri ile ambalaj yatırımlarına yönelik teşvik belgeleri hariç diğer teşvik belgeleri kapsamında basım ve matbaa makinaları,
d. Gıda ürünleri ve içecek imalatı ile entegre hayvancılık yatırımlarında; kamyon, kamyonet, frigorifik kamyon, frigorifik kasa, soğutucu ünite, çekici, kamyon kasası ve kamyonet kasası,
e. Havayolu taşımacılık hizmetlerine yönelik yatırımlar dışındaki diğer yatırımlar için uçak ve helikopterler,
f. Kullanılmış basım ve baskı makinaları.

Tekstil, hazır giyim ve konfeksiyon yatırımlarına yönelik teşvik belgeleri kapsamında kullanılmış makine ve teçhizat ithal edilemeyecektir.

Teşvik belgesi almak üzere müracaat edilmiş, ancak teşvik belgesine bağlanmamış yatırımlara ilişkin makine ve teçhizatın ithaline, Müsteşarlığın görüşüne istinaden Gümrük Müsteşarlığınca gümrük vergisi ile katma değer vergisinin toplam tutarı kadar teminatın alınması suretiyle müsaade edilebilecektir. Bu uygulama "teminatla ithalat" olarak adlandırılmaktadır.

Finansal kiralama şirketleri aracılığıyla 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.

Yatırım süresi içerisinde kambiyo mevzuatında yer alan ödeme şekillerinden herhangi biri ile ithalat işlemlerine başlanılmış ve bedeli kısmen veya tamamen ödenmiş ancak ithalatı gerçekleştirilememiş makine ve teçhizatın ithaline, yatırım süresi bitiş tarihini izleyen 4 ay içerisinde olmak kaydıyla, doğrudan gümrük idareleri tarafından izin verilmektedir.

Teşvik belgesi almak üzere müracaat edilmiş, ancak teşvik belgesine bağlanmamış yatırımlara ilişkin makine ve teçhizatın ithaline, Müsteşarlığın görüşüne istinaden Gümrük Müsteşarlığınca gümrük vergisi ile katma değer vergisinin toplam tutarı kadar teminatın alınması suretiyle müsaade edilebilecektir. Teminatla ithalatta, bir defada verilecek teminat süresi azami altı ay olacaktır. Teminat süresi içinde kesin ithalat için gerekli işlemler tamamlanmamış ise süre uzatımı için Gümrük Müsteşarlığına müracaat edilmektedir. Teminatın başlangıç tarihi, eşyanın serbest dolaşıma giriş tarihi olacaktır. Yatırımcının, teminatın çözümü için teminat süresi içinde teşvik belgesi ve eki ithal makine ve teçhizat listesi ile birlikte Gümrük Müsteşarlığına müracaat etmesi gerekecek, aksi takdirde teminat irat kaydedilecektir.

Teşvik belgesinin yatırım süresi içerisinde; evsafa uygun çıkmaması nedeniyle yerine yenisi getirilmek kaydıyla, eşyanın serbest dolaşıma girişini müteakip garanti süresi içinde yurt dışı edilecek makine ve teçhizatın ve herhangi bir şekilde tamir ve bakım veya diğer nedenlerle yurt dışına gönderilecek makine ve teçhizatın mahrece iade işlemleri için doğrudan gümrük idaresine müracaat edilecektir. Bu yöndeki talepler ilgili gümrük idaresince, gümrük mevzuatı çerçevesinde sonuçlandırılacaktır. Mahrece iade işlemine konu yatırım mallarının yurt dışı edilmesinden itibaren bir yıl içinde aynısı veya yenisinin yurda giriş işlemleri, Müsteşarlığın herhangi bir iznine tabi olmaksızın gümrük vergisi ile katma değer vergisi istisnasından yararlandırılmak suretiyle doğrudan gümrük idarelerince sonuçlandırılacaktır.

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 ziyaı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edileceği belirtilmektedir. Anılan madde uyarınca zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren geçerli olacaktır.

2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 7. maddesinde, teşvik belgesi kapsamında uygun görülen makine ve teçhizatın ithali ve yerli teslimlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında katma değer vergisinden istisna edileceği belirtilmektedir.

10.1.3 Bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlarda yararlanılan teşvikler

Mezkur Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca aranan şartları sağlayan teşvik belgesine bağlı bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlar, yukarıda yer verilen genel teşvikler haricinde aşağıda belirtilen destek ve teşvik unsurlarından ayrıca yararlanabilirler.

10.1.3.1 Faiz Desteği

Talep edilmesi halinde, bölgesel desteklerden yararlanacak yatırımlar ile Ar-Ge ve çevre yatırımları için bankalardan kullanılacak en az bir yıl vadeli kredilerin teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarının % 70'ine kadar olan kısmı için ödenecek faizin veya kar payının aşağıdaki tabloda yer verilen kısımları, Müsteşarlıkça da uygun görülmesi halinde azami ilk 5 yıl için ödenmek kaydıyla bütçe kaynaklarından karşılanabilecektir.

	Bölgesel desteklerden yararlanacak yatırımlar		Ar-Ge ve çevre yatırımları	
Bölgeler	**TL kredi**	**Döviz veya dövize endeksli kredi**	**TL kredi**	**Döviz veya dövize endeksli kredi**
I	-	-	5 puan	2 puan
II	-	-	5 puan	2 puan
III	3 puan	1 puan	5 puan	2 puan
IV	5 puan	2 puan	5 puan	2 puan
	III. ve IV. bölgede yapılacak yatırımlar için azami 500.000 TL		Azami 300.000 TL	

Faiz desteği içeren teşvik belgelerine konu yatırımlardan finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek olanlar için de faiz ödemelerini içeren itfa planı yapılması kaydıyla aynı şartlarla faiz desteği uygulanabilecektir.

Teşvik belgelerinde faiz desteğinin öngörülmüş olması doğrudan faiz desteğinden yararlanmaya hak oluşturmayacaktır. Faiz desteğinden yararlanabilmek için söz konusu desteği içeren teşvik belgesi konusu yatırım için bankaların kredi kullandırımını öngörmesi ve bankaca Müsteşarlığa yapılacak müracaatın Müsteşarlıkça yapılacak değerlendirme çerçevesinde uygun görülmesi gerekmektedir.

Teşvik belgesinde faiz desteği öngörülen yatırımcılar faiz desteğinden yararlanabilmek için, Müsteşarlık ile protokol imzalayan bankalardan birine başvurabilecek; bankaca yapılan değerlendirme sonucunda kredi kullandırılması uygun görülen projelere ilişkin faiz desteği müracaatları, yatırımcı adına protokolde belirtilen esaslar çerçevesinde bankaca Müsteşarlığa yapılacaktır.

Aynı teşvik belgesi kapsamı yatırım için faiz desteği uygulamasına yönelik olarak birden fazla banka talepte bulunamayacak; aynı teşvik belgesi kapsamında faiz desteğinden yararlanabilmek amacıyla bankadan kullanılan kredi ve finansal kiralama işlemleri için de birlikte talepte bulunulamayacaktır. Bu tür durumlarda faiz desteği müracaatı yatırımcının tercihine göre finansal kiralama şirketi veya bankalardan birisi tercih edilerek yapılacak ve aracı kurum değiştirilmemek kaydıyla aynı teşvik belgesi kapsamı yatırım için birden fazla itfa tablosuna göre işlem yapılabilecektir.

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 öngörülmemiştir. Ayrıca, diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca kullandırılan veya kamu kaynaklarından sübvanse edilen krediler için de faiz desteği uygulanmayacaktır.

Kullanılan kredilerin faiz, kar payı veya ana paralarının yatırımcı tarafından itfa planlarında belirtilen sürelerde ilk defa geri ödenmemesi halinde, bu durum ilgili aracı kurumlar tarafından en kısa sürede Müsteşarlığa bildirilecek ve Müsteşarlıkça faiz desteği ödemeleri durdurulacaktır. Yatırımcının kredi geri ödeme yükümlülüklerini yerine getirdiğinin daha sonra ilgili aracı kurumca Müsteşarlığa bildirilmesi halinde, bildirimi takip eden dönemler için faiz desteği ödemeleri başlangıçta öngörülen ödeme tarihlerinde herhangi bir uzatmaya gidilmeksizin tekrar başlatılacak; kredi geri ödemesine ait yükümlülüklerin yeniden aksaması halinde ise faiz desteği ödemesine son verilecektir.

Teşvik belgesi kapsamı 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, faiz desteği miktarı ve benzeri şartlar değiştirilmeksizin bakiye kredi için düzenlenecek yeni itfa planına göre faiz desteği ödenmesine devam edilecek; aksi takdirde, devredilen makine ve teçhizata yönelik faiz desteği uygulaması durdurulacaktır.

Aracı kurum, faiz desteğine esas olan kredinin teşvik belgesi kapsamındaki harcamalar için kullandırılmasıyla yükümlüdür. Kredinin amacı dışında kullanıldığının tespiti halinde bankaca, Müsteşarlıkça kullandırılan faiz desteği tutarına ilgili bankanın bu kapsamdaki krediye uygulanan faiz oranı uygulanmak suretiyle tespit edilecek meblağın, finansal kiralama şirketlerince ise itfa planında belirtilen toplam faiz desteği miktarının beş iş günü içerisinde bütçeye gelir yazılmak üzere muhasebe birimi hesabına yatırılması gerekmektedir.

Aksi takdirde söz konusu meblağlar Müsteşarlıkça, bankalar için, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası nezdindeki karşılık hesabından virman yapılarak veya diğer hukuki yöntemler kullanılarak ve finansal kiralama şirketleri için ise 6183 Sayılı Kanun hükümleri uygulanarak geri alınacaktır.

Teşvik belgesinin herhangi bir nedenle iptal edilmesi halinde yararlanılan faiz desteği tutarı 6183 Sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde tahsil edilecektir.

10.1.3.2 Sigorta primi işveren hissesi desteği

Büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama 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 (mevsimsellik özellik taşıyan yatırımlarda bir önceki yıla ait mevsimsel istihdam ortalamaları dikkate alınır) Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğüne verilen aylık prim ve hizmet belgesinde bildirilen ortalama işçi sayısına ilave edilen istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işveren hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmı aşağıda belirtilen sürelerde Hazinece karşılanır.

Bölgeler	31.12.2010 tarihine kadar başlanılan yatırımlar	31.12.2010 tarihinden sonra başlanılan yatırımlar
I	2 yıl	-
II	3 yıl	-
III	5 yıl	3 yıl
IV	7 yıl	5 yıl

Komple yeni yatırım cinsi dışında düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında sigorta primi işveren hissesi desteği mevcut istihdam sayısının üzerindeki ilave istihdam için uygulanacak olup, aylık prim ve hizmet belgesinde kayıtlı işçi sayısının mevcut istihdamın altında olması halinde ilgili ay için prim desteği uygulanmayacaktır.

5084 Sayılı Kanun kapsamındaki desteklerden yararlanmakta olan işletmeler için, bu Karar kapsamında ayrıca prim desteği uygulanmayacak; ancak, söz konusu işletmelerde 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na istinaden düzenlenecek teşvik belgeleri kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlara istinaden oluşacak ilave istihdam için de prim desteği uygulanacaktır.

İşveren hissesine ait primlerin karşılanabilmesi için işverenlerin çalıştırdıkları sigortalılarla ilgili olarak 5510 Sayılı Kanun uyarınca aylık prim ve hizmet belgelerini yasal süresi içerisinde Sosyal Güvenlik Kurumuna vermesi ve sigortalıların tamamına ait sigorta primlerinin sigortalı hissesine isabet eden tutarın Hazinece karşılanmayan işveren hissesine ait tutarı ödemiş olması şartı aranacaktır. İşveren tarafından ödenmesi gereken primlerin geç ödenmesi halinde, Hazineden Sosyal Güvenlik Kurumu'na yapılacak ödemenin gecikmesinden kaynaklanan gecikme zammı işverenden tahsil edilecektir.

Sigorta primi işveren hissesi desteği uygulamasına, işletmeye geçiş tarihinin Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilmesini takip eden aydan itibaren başlanır. Uygulamanın ilk başladığı ay esas alınarak teşvik belgesinde belirtilen süre kadar yararlandırıldıktan sonra uygulamaya son verilir.

10.1.3.3 İndirimli kurumlar vergisi uygulaması

Bilindiği üzere Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde kurumlar vergisi oranı % 20 olarak belirlenmiştir. Söz konusu Kanun'a 5838 Sayılı Kanun ile eklenen 32/A maddesi ile başlanmış olan bazı yatırımlardan sağlanan kazançlara % 20'den daha düşük bir oranda kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yatırımların Devletçe desteklenmesi mümkün hale getirilmiştir. Yatırımlardan sağlanan kazanca uygulanacak vergi oranları ile yatırıma katkı oranları Kanun'un verdiği yetki çerçevesinde önceki bölümlerde yer verilen mezkur Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir.

İndirimli vergi oranları yatırımcıların münhasıran teşvik belgesine başlanmış yatırımlardan elde edecekleri kazanca uygulanacaktır. Önceki yatırım indirimi uygulamalarının aksine, yatırımcıların tüm kazançları yerine sadece teşvik belgesine konu yatırımlar dolayısıyla elde etikleri kazançlara uygulanacak olması nedeniyle, eski uygulamalara nazaran sınırlayıcı ve daraltıcı bir özelliği bulunmaktadır.

Sağlanan vergisel teşvikten kurumlar vergisi mükelleflerinin yanında gelir vergisi mükellefleri de yararlanabilecektir. Kurumlar ve gelir vergisi mükellefleri Kanun kapsamında gerçekleştirmiş oldukları teşvik belgeli yatırımlardan elde ettikleri kazançlarına indirimli gelir/kurumlar vergisi oranı uygulayacaklardır. İndirimli oranlar stopaj suretiyle yapılan vergilendirmede uygulanamayacaktır.

Söz konusu Kanun hükmü gereği finans ve sigortacılık konularında faaliyet gösteren kurumlar ve iş ortaklıkları, taahhüt işleri yapanlar 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, rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar, indirimli kurumlar vergisi veya gelir vergisi uygulamasından yararlanamayacaktır.

Büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlar için geçerli olacak vergi indirimi uygulamasında, arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismana tabi olmayan diğer harcamalar indirimli vergi uygulamasından yararlanamayacaktır.

İndirilen kurumlar vergisi veya gelir vergisi tutarı yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli vergi uygulamasına devam edilecektir. 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 değerlenmiş tutarları ile dikkate alınacaktır.

Büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi çerçevesinde, kurumlar vergisi veya gelir vergisine uygulanacak indirim oranları ile yatırıma katkı oranları aşağıda belirtilmiştir.

	Bölgesel uygulama		Büyük ölçekli yatırımlar	
Bölgeler	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
I	10	25	25	25
II	15	40	30	40
III	20	60	40	60
IV	25	80	45	80

Ancak, teşvik belgesi kapsamında 31.12.2010 tarihine kadar yatırıma başlanması halinde aşağıda belirtilen indirim oranları ile yatırıma katkı oranları uygulanacaktır.

	Bölgesel uygulama		Büyük ölçekli yatırımlar	
Bölgeler	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
I	20	50	30	50
II	30	60	40	60
III	40	80	50	80
IV	60	90	70	90

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasına, yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği tarihten itibaren başlanacaktır. Bu durumda geçici vergi döneminde de uygulama olabilecektir. Diğer bir ifadeyle, indirimli kurumlar vergisi uygulaması için dönem sonunu beklemek gerekmeyecektir. Geçici vergi döneminde, yapılan teşvikli yatırımdan kazanç elde edilmesi halinde, indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanabilecektir. Aynı mükellef tarafından farklı il gruplarında yatırım yapılması ve teşvik belgesi alınması durumunda, her ile ilişkin yatırıma katkı oranı ve indirimli kurumlar vergisi oranı ayrı ayrı dikkate alınacaktır.

Şartlar sağlanmadan indirimli vergi oranı uygulamasından yararlanılması durumunda, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

10.1.3.3.1 Örnek indirimli kurumlar vergisi uygulaması
Yatırımcı (A) A.Ş. III. bölgede bulunan bir ilde 2009/15199 Sayılı Karar çerçevesinde gerçekleştireceği yatırım (büyük ölçekli yatırım kriterlerine uymamaktadır) için Hazine Müsteşarlığından teşvik belgesi almıştır. Belge kapsamında 2010 yılında 4.000.000 TL tutarında yatırım harcaması gerçekleştirilmiştir. Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere bu yatırım için Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen katkı oranı % 40, kurumlar vergisi indirim oranı ise % 80'dir. Buna göre;

- İndirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle Devletçe alınmasından vazgeçilen vergi yoluyla yatırıma sağlanan katkı tutarı (4.000.000 * % 40 =) 1.600.000 TL,

- Yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar yatırımın işletilmesinden sağlanacak kazanca uygulanacak kurumlar vergisi oranı [% 20 - (% 20 * % 80) =] % 4,

- Katkı tutarına ulaşıncaya kadar yıllar itibarıyla indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecek toplam kazanç tutarı [1.600.000 / (0,20 - 0,04) =] 10.000.000 TL (Katkı tutarının, normal kurumlar vergisi oranı ile indirimli kurumlar vergisi oranı arasındaki farka bölünmesi suretiyle hesaplanmıştır.) olacaktır.

Yatırım 2010 yılında işletilmeye başlanmıştır. Bu yatırımdan elde edilen kazançların aşağıdaki tablodaki gibi olduğu kabul edildiğinde, yıllar itibarıyla bu kazançlar üzerinden ödenecek olan kurumlar vergileri ile yatırıma katkı tutarları aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi			Yatırıma devlet katkısı		
Yıllar	Yatırımdan elde edilen kazanç	Normal orana göre hesaplanan (%20)	BKK'na göre ödenecek (%4)	Yıllık tutar	Toplam tutar	Kalan tutar
2010	3.500.000	700.000	140.000	560.000	560.000	1.040.000
2011	5.000.000	1.000.000	200.000	800.000	1.360.000	240.000
2012	4.000.000	800.000	560.000	240.000	1.600.000	---
Toplam	**12.500.000**	**2.500.000**	**900.000**	**1.600.000**		

a. 2010 yılı

2010 yılında indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecek toplam kazanç tutarı 10.000.000 TL'dir. Aynı yılda yatırımdan sağlanan 3.500.000 TL'lik kazanç, bu tutardan düşük olduğundan, 2010 yılı kazancının tamamına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanabilecektir.

2010 yılında yatırımdan elde edilen 3.500.000 TL'lik kazanç üzerinden % 20 oranı yerine % 4 oranında kurumlar vergisi hesaplanması nedeniyle, 2010 yılında Devletin yatırıma katkısı (700.000 - 140.000 =) 560.000 TL olmaktadır. Katkı tutarının (1.600.000 - 560.000 =) 1.040.000 TL'si sonraki yıllara devretmiştir.

b. 2011 yılı

2011 yılında indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanabilecek toplam tutar (10.000.000 - 3.500.000 =) 6.500.000 TL'dir. Aynı yılda yatırımdan sağlanan 5.000.000 TL'lik kazanç, bu tutardan düşük olduğundan, 2011 yılı kazancının tamamına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanabilecektir. 2011 yılında yatırımdan elde edilen 5.000.000 TL'lik kazanç üzerinden % 20 oranı yerine % 4 oranında kurumlar vergisi hesaplanması nedeniyle, 2011 yılında Devletin yatırıma katkısı (1.000.000 - 200.000 =) 800.000 TL olmaktadır. Katkı tutarının (1.040.000 - 800.000 =) 240.000 TL'si sonraki yıllara devretmiştir.

c. 2012 yılı

2012 yılında indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanabilecek toplam tutar (6.500.000 - 5.000.000 =) 1.500.000 TL'dir. Aynı yılda yatırımdan sağlanan 4.000.000 TL'lik kazanç, bu tutardan fazla olduğundan, 2012 yılı kazancının ancak 1.500.000 TL'lik kısmına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanabilecek, kazancın kalan (4.000.000 - 1.500.000 =) 2.500.000 TL'lik kısmına ise normal kurumlar vergisi oranı uygulanacaktır. Buna göre 2012 yılında yatırımdan sağlanan kazanç üzerinden;
1.500.000 x % 4 = 60.000 TL 2.500.000 x % 20 = 500.000 TL olmak üzere, toplam 560.000 TL kurumlar vergisi ödenecektir.

Bu hesaplamalar uyarınca, yapılan yatırımın 2010 yılında 560.000 TL'si, 2011 yılında 800.000 TL'si ve 2012 yılında da 240.000 TL'si olmak üzere toplam 1.600.000 TL'lik kısmı Devlet katkısı ile gerçekleştirilmiş olmaktadır.

10.1.3.4 Yatırım yeri tahsisi

5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 23. madde hükmü çerçevesinde Müsteşarlıkça teşvik belgesi düzenlenmiş büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel desteklerden yararlanacak yatırımlar için Maliye Bakanlığınca belirlenen esas ve usuller çerçevesinde yatırım yeri tahsis edilebilecektir.

5520 Sayılı Kanun gereği finans 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 kapsam dışı bırakılmıştır.

10.1.4 Diğer teşvikler

10.1.4.1 KKDF istisnası

Yatırım teşvik belgesi kapsamında kullanılan krediler üzerinden Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesintisi yapılmamaktadır.

10.1.4.2 Tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerine taşınma desteği

Tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde I. ve II. bölgelerdeki illerde faaliyette bulunan işletmelerin IV. bölgedeki illere 31.12.2010 tarihine kadar bütünüyle taşınması ve en az 50 kişilik istihdam sağlanması halinde bu tesisler için;

a. Kurumlar veya gelir vergisi nakil tarihini izleyen hesap döneminden itibaren 5 yıl süreyle % 75 oranında indirimli olarak uygulanacaktır.

b. Taşınma ile birlikte yapılacak ilave yatırımları da içeren teşvik belgesi kapsamı yatırımlar için yatırım yeri tahsis edilebilecek; sadece taşınma işlemini gerçekleştiren işletmeler için yatırım yeri tahsis edilmeyecektir.

5084 Sayılı Kanun kapsamı desteklerden yararlanmakta olan I. ve II. bölgedeki işletmeler IV. bölgeye taşındıkları tarihten sonraki dönem için sigorta primi işveren hissesi desteği uygulamasından yararlanabileceklerdir.

10.2 Teşvik belgesi ve belge ile ilgili hususlar

10.2.1 Teşvik belgesi

Teşvik belgesi düzenlenmesine ilişkin talepler Hazine Müsteşarlığına yapılacaktır. Müsteşarlığa yapılacak müracaatların, yabancı sermayeli şirket ve şubelerce gerçekleştirilecek yatırımlar için Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğüne, diğer bütün yatırımlar için Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğüne yapılması gerekmektedir. Ancak bazı yatırımlar için yatırımcının tercihine bağlı olarak sanayi odalarına da başvuru imkanı bulunmaktadır.

Teşvik belgesi düzenlenebilmesi için;

a. Yatırımcıyı temsil ve ilzama yetkili kişilerce imzalı müracaat dilekçesi,
b. Yatırımcıyı temsil ve ilzama yetkili kişilere ait noter tasdikli imza sirküleri,
c. Yatırım bilgi formu: 2009/1 No.lu Tebliğ'in ekinde (Ek-1) yer almaktadır. Bir nüsha olarak hazırlanacak olan bu belgenin her sayfasının yatırımcıyı temsil ve ilzama yetkili kişilerce imzalanması ve kaşelenmesi gerekmektedir.
d. Müsteşarlığa yapılacak müracaatlarda, 400 TL tutarındaki meblağın Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası nezdindeki muhasebe birimi hesabına yatırıldığına dair makbuzun ikinci nüshası, sanayi odalarına yapılacak müracaatlarda, yukarıda belirtilen meblağın 100 TL tutarındaki kısmının ilgili sanayi odasının hesabına yatırıldığını gösterir makbuz nüshası ile bakiye kısmının Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası nezdindeki muhasebe birimi hesabına yatırıldığına dair makbuzun ikinci nüshası,
e. Firmanın sermaye 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. 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca Türkiye genelinde Sosyal Güvenlik Kurumuna muaccel olmuş prim ve idari para cezası borçlarının bulunmadığına veya tecil ve taksitlendirildiğine ya da yapılandırıldığına ve yapılandırmanın bozulmadığına dair Sosyal Güvenlik Kurumu'nun ilgili birimlerinden alınacak yazının aslı,
g. 2872 sayılı Çevre Kanunu'na istinaden, sadece ÇED 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 Orman Bakanlığından alınan Karar ve/veya Karara ilişkin yazı.

ile birlikte Müsteşarlığa müracaat edilecektir.

Ancak, yabancı sermayeli yatırımlar, büyük ölçekli yatırımlar, bölgesel uygulamalar kapsamındaki yatırımlar ile araştırma ve geliştirme ile çevre yatırımları hariç olmak üzere sabit yatırım tutarı 8.000.000 TL'yi aşmayan ve tebliğle belirlenecek imalat sanayi yatırımları için firmanın tercihine bağlı olarak yatırımın yapılacağı yerdeki Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'ne bağlı sanayi odalarına da müracaat edilebilecektir.

Hazine Müsteşarlığının yapacağı nihai değerlendirme sonucunda uygun görülen yatırımlar teşvik belgesine bağlanacak olup, müsteşarlık, gerekli görülen hallerde ilave bilgi ve yatırımın konusuna bağlı olarak ilgili kamu kurum ve kuruluşlarından alınmış görüş, izin, ruhsat ve benzeri belgeleri istemeye yetkilidir.

Tamamlanmış yatırımlar ile müracaat tarihinden önce gerçekleştirilmiş bulunan yatırım harcamaları teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmemektedir.

Teşvik belgeleri kapsamında; yatırım malları ile otomobil ve hafif ticari araç yatırımlarında yatırım dönemi içerisinde kalmak kaydıyla CKD aksam ve parçaları, gemi ve 50 metrenin üzerindeki yat inşa yatırımları ile ilgili tekne kabuğu hariç olmak üzere ham madde, ara malı ve işletme malzemesi, kullanılmış yerli makine ve teçhizat, arazi tipi olanlar dahil otomobil, minibüs vb. binek araçları, porselenden, seramikten ve camdan mamul sofra ve mutfak eşyası, ulusal çapta yayım yapan günlük gazete basım hizmetleri ile ambalaj yatırımlarına yönelik teşvik belgeleri hariç diğer teşvik belgeleri kapsamında basım ve matbaa makinaları ile kullanılmış basım ve baskı makinaları değerlendirilmeyecektir.

Gıda ürünleri ve içecek imalatı ile entegre hayvancılık yatırımlarında; kamyon, kamyonet, frigorifik kamyon, frigorifik kasa, soğutucu ünite, çekici, kamyon kasası ve kamyonet kasası, havayolu taşımacılık hizmetlerine yönelik yatırımlar dışındaki diğer yatırımlar için uçak ve helikopter teşvik belgeleri kapsamına dahil edilmemektedir. Diğer yatırım konularında ise sektörel özellikler dikkate alınarak teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeyecek harcamalar belirlenmektedir.

Teşvik belgelerine ait ithal ve yerli listelerde inşaat malzemelerine yer verilmemektedir.

Yatırım malı ifadesi ile bina ve arsa hariç teşvik belgesi kapsamındaki mal ve hizmet üretimi için kullanılan her türlü makine, teçhizat, tesisat ve yatırımın cinsine bağlı olarak mefruşat gibi sabit harcamalar anlaşılmaktadır.

Teşvik belgesi düzenlenmesine yönelik müracaat tarihinden önce gerçekleştirilmiş bulunan yatırım harcamalarının teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Teşvik belgesinde öngörülen yatırıma başlama tarihi, teşvik belgesi için Müsteşarlığa veya sanayi odasına müracaat tarihidir.

Yatırıma başlanıldığının kabul edilebilmesi için, arazi-arsa alımı, altyapının hazırlanması, inşaata başlama, makine ve teçhizat temini gibi harcamalardan bir veya birkaçının gerçekleştirilmesi şarttır. Ancak teşvik belgesinin ilk düzenlendiği tarihteki sabit yatırım tutarı esas alınmak üzere; bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarının en az % 10'u oranında, büyük ölçekli yatırımlarda ise en az 5 milyon Türk lirası tutarında harcama yapılması halinde yatırıma başlanılmış sayılmaktadır.

Yatırım projesine ilişkin karar alınması, ön hazırlık yapılması, fizibilite yapılması ve şirket kurulması yatırıma başlama sayılmamaktadır.

Komple yeni yatırım, tevsi, modernizasyon, ürün çeşitlendirmesi, entegrasyon yatırımları, teşvik belgesi kapsamında yapılabilecek olan yatırım cinsleri 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 altyapı bütünlüğü bulunmayan yatırımlardır. Ayrıca, mevcut tesislerde makine ve teçhizat ilavesi nedeniyle kapasite artışının % 100'ü geçmesi halinde bu yatırımlar yeni yatırım sayılacaktır.

Tevsi
Mevcut bir yatırıma ilave üretim hattı veya makine ve teçhizat ilave yapılması suretiyle üretim miktarının artırılması veya yeni bir yatırım hüviyeti taşımayan, mevcut üretim hattında yer alan makine ve teçhizatların bir bölümünün kapasite açısından ve işlevsel olarak üretim akışındaki diğer makine ve teçhizatlarla uyum içinde olmadığı durumlarda makine ve teçhizatların değiştirilmesi veya yenilerinin ilave edilmesi ve genişleme yapıldıktan sonra mevcut tesis ile alt yapı müşterekliği oluşturarak bir bütün teşkil eden, aynı işletmede aynı mal ve hizmetin kapasitesini en fazla % 100'e kadar artırmaya yönelik yatırımlardır.

Modernizasyon
Mevcut tesislerin üretim hatlarında, gelişen teknoloji sonucunda teknik ve/veya ekonomik ömrünü tamamlamış makine ve teçhizatlara teknolojiye uygun parçaların eklenmesi veya mevcut bir aksamın gelişmiş bir modeli ile veya makine teçhizatın yenileri ile değiştirilmesini, tesiste eksik kalmış yatırım harcamalarının 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 bütünleyici 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 değerler nihai değerler olmayıp, yatırımın her aşamasında tevsik edilen bilgi ve belgelere istinaden yapılacak değerlendirme sonucunda teşvik belgesini düzenleyen merci tarafından değişiklik yapılabilmektedir.

Teşvik belgesinin sabit yatırım tutarında % 50'nin üzerinde artış veya azalışlarda 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, talep edilmesi halinde teşvik belgesi kapsamına dahil edilecektir.

10.2.1.2 Süre uzatımı
Teşvik belgesi kapsamı yatırımların proje bazında yapılacak değerlendirme sonucunda öngörülecek sürede gerçekleştirilmesi esastır. Yatırımın öngörülen sürede gerçekleştirilememesi halinde, yatırıma başlanılmış 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.

Mücbir sebep veya fevkalade hal durumları nedeniyle yatırımcıların faaliyetlerini durdurmaları veya yürütememeleri halinde, yatırımın verilen ek süre de dahil gerçekleştirilemediğinin tevsik edilmesi durumunda Müsteşarlıkça proje bazında ek süre verilebilecektir.

10.3 Yatırım teşvik mevzuatına ilişkin diğer hususlar

10.3.1 Yatırımların nakli
Büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımların, işletmeye geçiş tarihinden itibaren asgari beş yıl süre ile bulunduğu bölgede faaliyette bulunması gerekmektedir. Ancak Müsteşarlıktan izin alınması ve yatırım konusunun taşınılacak bölgede desteklenecek konular arasında yer alması kaydıyla diğer bölgelere taşınılabilecektir. Sosyo-ekonomik gelişmişlik seviyesi daha yüksek bölgelere veya ilgili yatırım konusunun desteklenmediği bölgelere taşınmalarda, fazladan yararlanılan destekler ilgili mevzuatı çerçevesinde geri alınacaktır. İşletmeye geçiş tarihinden itibaren beş yıllık süre ile bulunduğu bölgede faaliyette bulunan yatırımların diğer bölgelere taşınması serbesttir. Ancak bu durumda, varsa taşınma tarihinden itibaren bakiye yatırıma katkı tutarı için indirimli kurumlar vergisi veya gelir vergisi uygulaması yapılmayacaktır.

Beş yıllık süreyi doldurmuş ancak tamamlama vizesi yaptırılmamış yatırımlar için, taşınma öncesinde Müsteşarlığa 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 Müsteşarlıkça değerlendirilerek proje bazında sonuçlandırılacaktır.

10.3.2 Finansal kiralama
Finansal kiralama şirketi finansal kiralama işlemine konu makine ve teçhizatlar için, teşvik belgesi sahibi yatırımcı ile sözleşme yapması ve sözleşme kapsamı yatırım mallarını sözleşme yaptığı yatırımcıya kiralaması durumunda gümrük vergisi muafiyeti ve KDV istisnası desteklerinden yararlanabilmektedir.

Finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlar için finansal kiralama şirketi adına ayrı bir teşvik belgesi düzenlenmeksizin yatırımcının teşvik belgesi dikkate alınarak ve teşvik belgesini düzenleyen mercice onaylanan finansal kiralama işlemine konu makine ve teçhizat listesi ile yerli temin ve/veya ithalat işlemleri yapılmaktadır. Bu işlemlerde yatırımcı ile finansal kiralama şirketleri müteselsilen sorumlu olacaktır.

Finansal kiralamaya konu makine ve teçhizatın yatırımcıya teslim tarihinden itibaren 5 yıllık süre dolmadan devredilmesi durumunda her türlü yükümlülük finansal kiralama şirketine aittir. İflas veya sözleşmenin feshi veya yatırımın gerçekleşmemesi durumunda, beş yıllık süreyi doldurmamış makine ve teçhizat içeren teşvik belgeleri kapsamında yararlanılan destek unsurları ilgili mevzuatı çerçevesinde finansal kiralama şirketinden tahsil olunacaktır.

Finansal kiralama işlemine konu makine ve teçhizatın başka bir yatırım için kullanılmasının talep edilmesi halinde; finansal kiralama şirketi, devredecek yatırımcı ve devralacak yatırımcının birlikte müracaatına istinaden, teşvik belgeli bir yatırımcıya yapılacak sözleşmeye istinaden devredilebilecektir. Bu durumda devreden yatırımcının yatırım bütünlüğünün bozulması halinde söz konusu makine ve teçhizatın diğer yollardan temin edilecek şekilde tekrar ilave edilmesi gerekmektedir. Ayrıca yeni yatırımcının teşvik belgesinde kayıtlı destek unsurlarının, ilk yatırımcının yararlandığı destek unsurlarından daha düşük olması veya destek unsurunun hiç bulunmaması durumunda fazladan kullanılan destekler ilgili mevzuatı çerçevesinde geri alınacaktır.

Finansal kiralama yoluyla gerçekleştirilecek yatırımlarda, kiralamaya konu makine ve teçhizatın yatırımcıya teslim edilerek beş yıllık sürenin dolması kaydıyla, yatırımcıya ait teşvik belgesinin herhangi bir nedenle iptali, finansal kiralama şirketine müeyyide uygulamayı gerektirmeyecektir. 5 yıllık sürenin dolmaması halinde, yatırımcının yükümlülüklerini yerine getirmemesi nedeniyle uygulanacak olan müeyyidelerden finansal kiralamaya konu makine ve teçhizata tekabül eden bölümü kısmen veya tamamen finansal kiralama şirketlerine de uygulanacaktır.

Sözleşmede devir yetkisinin tanınması halinde de finansal kiralamaya konu makine ve teçhizat, yatırımcının uygun görüşü olmadan başka bir finansal kiralama şirketine devredilemeyecektir. Yatırımcının teşvik belgesi kapsamında bulunan kullanılmış makine ve teçhizatın finansal kiralama yoluyla teminine izin verilebilmektedir.

Finansal Kiralama Kanunu'nun 23. maddesinde belirtilen ihbar süresinin bitimini müteakip en geç 3 ay içerisinde kiralayan veya kiracı tarafından ilgili mercie bildirimde bulunulması halinde, sözleşmenin feshi halinde 6. fıkra hükümleri çerçevesinde devir yapılabilecektir. Belirtilmeyen hususlarla ilgili olarak Finansal Kiralama Kanunu hükümleri dikkate alınarak Müsteşarlığın görüşü doğrultusunda işlem tesis edilecektir.

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 olması halinde serbesttir. Ancak söz konusu satışların işletmenin asgari beş yıl süre ile faaliyette bulunmasını engelleyecek mahiyet taşımaması gerekmektedir.

2009/15199 Sayılı Karar çerçevesinde sadece modernizasyon cinsinde teşvik belgesi düzenlenebilen konularda düzenlenecek teşvik belgelerinde modernizasyona yönelik olarak aktiflerden düşülecek makine ve teçhizatın asgari 3 yıl firma aktifinde bulunmuş olması ve aktiflerden düşmeye yönelik satışlarda satışı yapan firmanın ortakları ve birinci dereceden yakınlarının satın alan firma ortaklık yapısında % 50'nin üzerinde pay sahibi olmamaları şartı aranmaktadır.

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 Müsteşarlığın 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 satıldığının 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 kullanılabilecek azami kredi tutarında da azalma oluşması durumunda fazladan kullanılan krediye tekabül eden faiz desteği, vadeli ithalat ile kredi kullanımında tahsil edilmeyen Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesintisi ise ilgili mevzuatı çerçevesinde geri alınacaktır.

10.3.4 Kullanılmış makine ve teçhizat ithali
Bölgesel 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. maddesi uyarınca ithaline izin verilen makine ve teçhizat teşvik belgesi kapsamında ithal edilebilecektir.

Kullanılmış komple tesisler Hazine Müsteşarlığınca proje bazında yapılacak değerlendirme sonucunda uygun görülmesi halinde teşvik belgesi kapsamında ithal edilebilecektir. Kullanılmış komple tesislerin (karayolu nakil vasıtaları hariç) ithaline yönelik talepler Müsteşarlıkça, ülke ekonomisine katkısı, katma değeri, istihdama etkisi, makine parkının teknolojik ve ekonomik ömrü gibi esaslar dikkate alınmak suretiyle proje bazında değerlendirilmektedir. Teşvik belgesi kapsamında ithaline izin verilen kullanılmış komple 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 oluşabilmektedir. Komple tesisler, bir firmaya ait tek bir tesisteki makine ve teçhizatları kapsayabileceği gibi, aynı firmaya veya iştiraklerine ait farklı tesislerdeki makine ve teçhizatlardan da oluşabilmektedir. Ancak, farklı firmalardan temin edilen münferit makine ve teçhizatlar ile tesis oluşturulamayacağı gibi, söz konusu tesislerin revizyon ve ticareti ile iştigal eden firmalardan da ithalat yapılamayacaktır.

Türkiye'deki serbest bölgelerden kullanılmış komple tesis ithal edilmek istenmesi halinde; Dış Ticaret Müsteşarlığından alınmış mevcut tesisin faaliyet ruhsatı ile tesisin ülke içerisine ithalinde serbest bölgeler mevzuatı açısından herhangi bir sakınca bulunmadığına ilişkin uygunluk yazısının Müsteşarlığa ibrazını müteakip, belge aranmaksızın Müsteşarlık elemanlarınca kullanılmış komple tesisin bulunduğu serbest bölgede yapılacak ekspertiz neticesinde düzenlenecek rapora göre ithal izni verilebilmektedir.

Tekstil, hazır giyim ve konfeksiyon yatırımlarına yönelik teşvik belgeleri kapsamında kullanılmış makine ve teçhizat ithal edilemeyecektir. Kullanılmış olarak ithal edilen makine ve teçhizatın amacı dışında kullanılması veya satılması halinde sağlanan destek unsurları ilgili mevzuat çerçevesinde geri alınacak ve söz konusu makine ve teçhizat gümrüklere iade edilecektir.

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. İlgili mevzuatı gereği kamu kurum ve kuruluşlarından alınması gerekli izin ve ruhsat gibi diğer belgelerin temini veya kamu kurum ve kuruluşlarının uygulamaları sonucu firmaların faaliyetlerini durdurmalarından veya yürütememelerinden kaynaklanan süre nedeniyle, yatırımın verilen ek süreler de dahil belgede kayıtlı yatırım süresi sonuna kadar gerçekleştirilemediğinin yatırımcılar tarafından tevsik edilmesi halinde veya tebliğle belirlenecek mücbir sebep veya fevkalade hal durumlarında Müsteşarlıkça proje bazında ek süre verilebilecektir.

Öngörülen süre veya ek süre bitimini müteakip altı ay içinde yatırımın tamamlama vizesinin yapılması için, teşvik belgesini düzenleyen merciye veya Müsteşarlığa müracaat edilmesi gerekecektir. Bu süre içinde müracaat edilmemesi halinde, Müsteşarlık resen tamamlama vizesi işlemlerini başlatabilecektir.

Müsteşarlıkça uygun görülmesi halinde, yatırımların tamamlama vizesi işlemleri için ticaret ve sanayi odaları, sanayi odaları, ticaret odaları, deniz ticaret odaları, bankalar veya yatırımın bulunduğu il valiliği görevlendirilebilmektedir.

Uçak, helikopter ve vinç hizmetlerine yönelik yatırımların tamamlama vizesi işlemleri, 2009/1 Sayılı Tebliğ'in 7 numaralı ekinde yer alan bilgi ve belgeler ile yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek tamamlama ekspertiz raporlarına istinaden doğrudan teşvik belgesini düzenleyen mercice yapılabilecektir.

Yatırımların öngörülen süre içinde tamamlanamaması veya asgari yatırım tutarlarına uyulmaması halinde, teşvik belgeleri iptal edilerek veya kısmi olarak müeyyide uygulanarak, sağlanmış olan destek unsurları ilgili mevzuat çerçevesinde yatırımcılardan geri alınacaktır.

10.3.6 Uygulama

Teşvik belgesinde öngörülen destek unsurlarının ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından uygulanması zorunludur. Müsteşarlık, bazı işlemlerin yürütme yetkisini diğer kurum ve kuruluşlara devredebilmektedir.

Müsteşarlık, makro ekonomik politikalar ve gelişen şartları göz önünde bulundurarak gerekli tedbirleri almaya, gerekli düzenlemeleri yapmaya, çeşitli kurum ve kuruluşlara verilecek görevlere ilişkin usul ve esasları tebliğler ile belirlemeye, ilgili kuruluşlardan bilgi istemeye, özel durumları inceleyip sonuçlandırmaya, mücbir ve haklı sebeplerin varlığı hâlinde teşvik belgesi ile ilgili gerekli işlemleri yapmaya, yatırımlarda öngörülen şartlara uyulup uyulmadığını denetlemeye ve denetim sonuçlarına göre gerekli tedbirleri almaya, belgelerde tahrifat yapan, yanlış ve yanıltıcı bilgi ve belge veren yatırımcıların işlemlerini sınırlamaya, teşvik belgelerini iptal etmeye veya teşvik belgesi kapsamında sağlanan destek unsurlarına yönelik kısmen veya tamamen müeyyide uygulamaya yetkilidir.

Destek unsurlarının uygulanmasında ortaya çıkacak tereddüt ve ihtilaflarda Müsteşarlığın görüşü doğrultusunda işlem tesis edilecektir.

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 edilecektir. 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın yürürlüğe girdiği tarihten önceki kararlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında devam etmekte olan yatırımların, söz konusu Karar'da öngörülen ilgili yatırım konusuna ait asgari kapasiteleri ve bakiye kısımlarının asgari yatırım tutarını sağlaması halinde, yatırımların bakiye kısımlarına bu Kararın lehe gelen hükümleri uygulanmak üzere yeni teşvik belgesi düzenlenebilecektir. Bu kapsamda, yeni teşvik belgesinin düzenlenmesiyle beraber adı geçen yatırımlar, diğer şartların da sağlanması halinde ilgili teşvik unsurlarından yararlanabileceklerdir.

10.4 Yatırım indirimi istisnası uygulaması

Yatırım indirimi uygulamasına ilişkin açıklamalar Rehber'in "3.5.12 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.

05.12.2008 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" (İhracat 2008/6) 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, 01.01.2004 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 kullandırılan her türlü sevk öncesi ve sevk sonrası krediler,
b. Türk Eximbank tarafından aracı bankalar vasıtasıyla kullandırılan krediler,
c. T.C. Merkez Bankasınca Eximbanka açılan kısa vadeli senet reeskont kredileri ile Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkındaki mevzuat uyarınca ihracat taahhüdüne bağlı olarak kullandırılan 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 Eximbankın 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 işlem 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 Dış Ticaret Müsteşarlığından "Dahilde İşleme İzin Belgesi" alınması zorunludur. Bu çerçevede kullandırılan 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; 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, SSK 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 Ofisinden veya T.C. Şeker Kurumu'nca 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 Dış Ticaret Müsteşarlığına 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. Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) Müsteşarlığınca 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 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 (işi 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, Müsteşarlıkça 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 bulundukları sınai mamulleri teslim eden yerli imalatçı firmalar ile uluslar arası 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 yurtdışında mağaza açılması veya işletilmesi,

n. Bedelleri döviz olarak alınmak kaydıyla yurt dışında yerleşik firmalar adına garanti kapsamında gerçekleştirilen bakım ve onarım hizmetleriyle, 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 uluslar arası ihaleye çıkarılan maden havzalarından rödövans 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 bulundukları 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 Dış Ticaret Müsteşarlığından belge alınması gerekmektedir. Bu çerçevede kullandırılan krediler ve uygulanan istisnalar belgeye kaydedilmektedir. 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 Müsteşarlığa 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 kar-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 Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) Müsteşarlığınca 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 DPT Müsteşarlığının cari yıla ait yatırım programı numarası).

Diğer taraftan Vergi, Resim Harç İstisnası Belgeleri, belge süresi içerisinde ilgili firmanın başvurması durumunda, Müsteşarlıkça 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; Dış Ticaret Müsteşarlığının uygun görüşüne istinaden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca 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 Müsteşarlıktan 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 kullandırılan kredilerin ihracat taahhütleri transit ticaret faaliyetinden elde edilen gelirlerle kapatılır.

10.5.1.8 Kaynak kullanımını destekleme fonu istisnası

12.5.1988 Tarih ve 88/12944 Sayılı Kararnameye İlişkin Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Hakkındaki 6 Sıra Numaralı Tebliğ uyarınca, Bankalar ve Finansman şirketlerince kullandırılan 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 kullandırılan 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 kullandırılanlar 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 karara ilişkin olarak çıkartılan Para Kredi ve Koordinasyon Kurulunun tebliğleri ile İhracata Yönelik Devlet Yardımları hakkında bazı düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan düzenlemelerle sağlanan ihracata yönelik devlet yardımları aşağıda gösterilmiştir.

a. Uluslararası nitelikteki yurtiçi ve yurtdışı ihtisas fuarlarının desteklenmesi
b. Çevre koruma yardımları
c. Araştırma - geliştirme (AR-GE) yardımları
d. Yurtdışında ofis, mağaza işletme ve tanıtım faaliyetlerinin desteklenmesi
e. Pazar araştırmasına yönelik yardımlar
f. Eğitim yardımı
g. Tarımsal ürünlerde ihracat iadesi yardımları
h. Toplumsal ve ekonomik hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik uluslararası taahhütlerimize aykırılık teşkil etmeyecek diğer devlet yardımları.

10.6 Dahilde işleme rejimi

Dâhilde işleme tedbirlerinin uygulama usul ve esasları daha önce, 99/13819 sayılı Dâhilde 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 düzenlenmiştir. Yeni düzenlemede dâhilde işleme izin belgesi yanında dâhilde işleme izni müessesi oluşturulmuştur. Dâhilde işleme tedbirleri, genel olarak, ihraç edilen işlem görmüş ürünlerin elde edilmesinde kullanılan, ithali vergiye tabi eşyalara yönelik olarak uygulanacak rejimleri içermektedir.

Dâhilde 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

Dâhilde işleme izin belgesi veya dâhilde 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 dâhil), 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 dâhilde işleme izin belgesi/dâhilde işleme izni alınması, eşyanın geri ödeme sistemi kapsamında olduğunun gümrük idarelerince ithalat esnasında belgeye/izne ilişkin gümrük beyannamesine kaydedilmesi, Gümrük idarelerince Dahilde İşleme İzin Belgesi ile ilgili bilgilerin gümrük beyannamesi üzerine kaydedilmesi ve belgenin bir örneğinin gümrük beyannamesine eklenmesi gerekmektedir.

10.6.3 Dahilde işleme izni/ izin belgesi
Müsteşarlıkça, 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, dâhilde işleme izin belgeleri / dahilde işleme izinleri kapsamında gerçekleştirdiği performansı,

kriterleri çerçevesinde izin belgesi verilir.

Dâhilde İşleme Rejimine ilişkin işlemlerin bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla yapılmasına yönelik uygulama ve esasların belirlendiği 03.08.2005 tarih ve 25895 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2005/9 Sayılı Tebliğ, 01.04.2007 tarih ve 26480 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2007/2 Sayılı Dâhilde 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, Dâhilde İşleme Rejimine ilişkin işlemleri bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla gerçekleştirebilmek için web sayfası vasıtasıyla elektronik ortamda Dış Ticaret Müsteşarlığına müracaat ederler. Belge müracaatlarının değerlendirilmesi neticesinde, Müsteşarlık 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 Müsteşarlık web sayfasından elektronik ortama aktarılması gerekmektedir.

10.6.3.1 Süresi
Dâhilde işleme izin belgesinin / dâhilde 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 /iznin süresi, proje süresi kadar tespit edilebilmektedir. Belge kapsamında ilk ithalatın yapıldığı tarih esas alınmak suretiyle azami 3 ay olmak üzere Dâhilde İşleme İzin Belgelerine ek süre verilebilir. Dahilde işleme izin belgesi kapsamında gerçekleştirilen ihracat değerinin belge ihracat taahhüdü değerine oranının en az % 50 olması halinde, dahilde işleme izin belgesine azami 6 ayı geçmemek kaydıyla belge orijinal süresinin yarısı kadar ek süre verilebilir. Firmaların, ek süre almak için en geç belge süresi sonundan itibaren 1 ay içerisinde elektronik ortamda Müsteşarlığa müracaat etmeleri gerekmektedir.

10.6.3.2 Yeni belge verilmesi
Dâhilde işleme izin belgesi sahibi firmaların müteakip belge talepleri, önceki belgelerin gerçekleşme seyrine göre değerlendirilmektedir.

10.6.3.3 Dâhilde işleme izin belgelerinin kapatılması
Belgenin kapatılması için ihracat süresi (ek süreler dâhil) 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 Dâhilde İşleme İzin Belgeleri/ Dâhilde işleme izinleri İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliklerince/gümrük idaresince müeyyide uygulanarak re'sen kapatılır. Re'sen kapatma işlemi ilgili mercilere ve ilgili vergi dairesine ayrıca bildirilmez ancak Resmi Gazete'den takip edilir.

Ayrıca, 30.05.2008 tarih ve 26891 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren İhracat 2008/4 Sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliğinde 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 kullanılabiliceği hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 08.04.2008 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, 30.12.2006 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 10.02.2009 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
Dâhilde İşleme Tedbirlerini, Dahilde İşleme Rejimi ve belgede/izinde belirtilen esas ve şartlara uygun olarak yerine getirmeyenlerden;

a. Şartlı muafiyet sistemi çerçevesindeki dâhilde 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 dâhilde 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, demirbaşa 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. Döviz kullanım oranının aranmayacağı haller haricinde, belge kapsamında ithal edilen eşyanın tamamı ihraç edilen işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanılmış olsa dahi döviz kullanım oranının bu Karara istinaden yayımlanacak tebliğle belirlenen oranları 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 ihraç tutarının % 2'sinden (doğal taşlar ile kıymetli maden ve taş ihraç 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 ihraç 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 Kümülasyonuna taraf ülkelere veya Serbest Ticaret Anlaşması imzalanmış bir ülkeye işlem görmüş ürün olarak ihraç edilmek üzere ithal edilen ancak süresi içerisinde ihracı gerçekleştirilmeyen eşyaya ilişkin alınmayan vergi,

h. Dâhilde işleme izin belgesinin/dahilde işleme izninin iptal edilmesi halinde, belge/izin kapsamında varsa alınmayan vergi,

i. Dâhilde İşleme İzin Belgesinin/İzninin re'sen kapatılması halinde, belge/izin kapsamında alınmayan vergi,

ithal tarihi itibarıyla 4458 sayılı 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 4458 Sayılı Kanun'un 238. maddesi hükmü çerçevesinde gümrük vergilerinin 2 katı para cezası alınır.

10.7 5084 Sayılı Kanun uyarınca sağlanan yardımlar

Bazı illerde vergi ve sigorta primi teşvikleri uygulamak, enerji desteği sağlamak ve yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi temin etmek suretiyle yatırımları ve istihdam imkânlarını artırmak amacıyla 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun düzenlenmiştir.

Kanunda 5350 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik uyarınca düzenleme;

a. Vergi ve sigorta primi teşvikleri ile enerji desteği açısından Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığınca 2001 yılı için belirlenen fert başına gayri safi yurt içi hâsıla tutarı, 1500 ABD Doları veya daha az olan iller ile bu iller dışında kalan ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca 2003 yılı için belirlenen sosyo-ekonomik gelişmişlik sıralamasına göre endeks değeri eksi olan illeri,
b. Bedelsiz arsa ve arazi temini açısından (a) bendindeki iller ile kalkınmada öncelikli yöreler kapsamındaki diğer illeri,

kapsamakta olup, destek unsurlarının uygulama esasları 04.04.2007 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5615 Sayılı Kanun ile revize edilmiştir.

5084 Sayılı Kanun'un gelir vergisi stopajı (md. 3), sigorta primi işveren hissesi (md. 4) ve enerji (md. 6) desteklerine ilişkin hükümlerinin uygulanmasında aşağıda yer verilen süre sınırlamalarına bakılmaksızın, Kanun kapsamına giren illerdeki yeni yatırımlardan; 31.12.2007 tarihine kadar tamamlananlar için münhasıran sigorta primi işveren hissesi desteğinin uygulaması açısından 31.12.2012 tarihine kadar, 31.12.2007 tarihine kadar tamamlananlar için 5 yıl, 31.12.2008 tarihine kadar tamamlananlar için 4 yıl, 31.12.2009 tarihine kadar tamamlananlar için 3 yıl süreyle söz konusu destek ve teşvikler uygulanır.

10.7.1 Gelir vergisi stopajı desteği
31.12.2009 (*) tarihine kadar uygulanmak üzere, yukarıdaki (a) kapsamındaki illerde, 01.04.2005 tarihinden itibaren yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, en az 10 işçi çalıştırmaları koşuluyla, bu iş yerlerinde çalıştırdıkları işçiler ile 01.04.2005 tarihinden önce işe başlamış olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden asgari 10 işçi çalıştıranların iş yerlerinde fiilen çalışan işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin; organize sanayi veya endüstri bölgelerinde kurulu iş yerleri için tamamı, diğer yerlerdeki iş yerleri için % 80'i, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilmektedir.

Ancak terkin edilecek tutar, işçi sayısı ile asgari ücret üzerinden ödenmesi gereken gelir vergisinin çarpımı sonucu bulunacak tutarın organize sanayi ve endüstri bölgelerindeki iş yerlerinde tamamını, diğer yerlerdeki iş yerlerinde ise % 80'ini aşamamaktadır.

(*) Belirtilen sınırlamaya bakılmaksızın Kanun kapsamına giren illerdeki yeni yatırımlardan 31.12.2007 tarihine kadar tamamlananlar için 5 yıl, 31.12.2008 tarihine kadar tamamlananlar için 4 yıl, 31.12.2009 tarihine kadar tamamlananlar için 3 yıl süreyle gelir vergisi stopajı desteği uygulanır.

10.7.2 Sigorta primi işveren hissesi desteği
31.12.2012 tarihine kadar uygulanmak üzere, yukarıda belirtilen (a) bendi kapsamındaki illerde;

a. 01.04.2005 tarihinden itibaren yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, en az 10 işçi çalıştırmaları koşuluyla, bu iş yerlerinde çalıştırdıkları işçilerin,

b. 01.04.2005 tarihinden önce işe başlamış olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden asgari 10 işçi çalıştıranların iş yerlerinde fiilen çalışan işçilerin,

prime esas kazançları üzerinden 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 79 ve 81. maddeleri uyarınca hesaplanan sigorta primlerinin işveren hissesinin, organize sanayi veya endüstri bölgelerinde kurulu iş yerleri için tamamı, diğer yerlerdeki iş yerleri için % 80'i Hazinece karşılanmaktadır.

Ancak Hazinece karşılanacak tutar, organize sanayi ve endüstri bölgelerindeki iş yerleri için işçi sayısı ile 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 82. maddesi uyarınca belirlenen prime esas kazanç alt sınırına göre hesaplanan işveren hissesi prim tutarının çarpımı sonucu bulunacak değerin, diğer yerlerdeki iş yerleri için işçi sayısı 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 82. maddesi uyarınca belirlenen kazanç alt sınırına göre hesaplanan işveren hissesi prim tutarının çarpımı sonucu bulunacak değerin % 80'ini aşamamaktadır.

Öte yandan Hazinece karşılanan prim tutarları gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınamamaktadır.

10.7.3 Enerji desteği
31.12.2009 (*) tarihine kadar uygulanmak üzere 10.7-(a) bölümünde belirtilen illerde,

a. 01.04.2005 tarihinden itibaren faaliyete geçen ve asgari on işçi çalıştıran işletmeler ile
b. 01.04.2005 tarihinden önce faaliyete geçmiş ve asgari on işçi çalıştıran işletmelerden;

fiilen ve sürekli olarak hayvancılık (su ürünleri yetiştiriciliği ve tavukçuluk dahil), organik ve biyoteknolojik tarım, kültür mantarı yetiştiriciliği ve kompostu, seracılık, sertifikalı tohumculuk ve soğuk hava deposu ile imalat sanayi, madencilik, turizm konaklama tesisi, eğitim veya sağlık alanlarında faaliyette bulunanların elektrik enerjisi giderlerinin yüzde yirmisi Hazinece karşılanır.

Bu orana; 01.04.2005 tarihinden sonra faaliyete geçen işletmelerde asgari sayıdan sonraki her bir işçi için, 01.04.2005 tarihinden önce faaliyete geçmiş işletmelerde ise bu tarihten sonra işe başlayan ve asgari işçi sayısından sonraki her bir işçi için 0,5 puan eklenir.

Hazinece karşılanacak oran, organize sanayi veya endüstri bölgelerinde faaliyette bulunan işletmeler için % 50'yi, diğer alanlarda faaliyette bulunan işletmeler için % 40'ı geçemez. Fiilen ve sürekli olarak çalıştırılan işçi sayısının tespitinde, aylık prim ve hizmet belgeleri esas alınır.

(*) Belirtilen sınırlamaya bakılmaksızın Kanun kapsamına giren illerdeki yeni yatırımlardan 31.12.2007 tarihine kadar tamamlananlar için 5 yıl, 31.12.2008 tarihine kadar tamamlananlar için 4 yıl, 31.12.2009 tarihine kadar tamamlananlar için 3 yıl süreyle gelir vergisi stopajı desteği uygulanır.

10.7.4 Bedelsiz arsa desteği
5084 sayılı Kanun'un 5. maddesinde "Bedelsiz yatırım yeri tahsisi" desteğine ilişkin hüküm yer almaktadır. Ancak bu hüküm 28 Şubat 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5838 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Diğer taraftan 5838 sayılı Kanun'un 23. maddesi ile 4706 sayılı "Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"a ek 3. madde eklenmiştir.

Bu hüküm uyarınca Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 32/A maddesi kapsamındaki yatırımlarla ilgili olarak, Hazineye, özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine veya belediyelere ait arazi veya arsaların üzerinde 49 yıl süreli bağımsız ve sürekli nitelikli irtifak hakkı tesis edilebilecektir.

Bunun için yatırımlarla ilgili olarak talep edilen taşınmazın bulunduğu ilçenin mülki sınırları içindeki organize sanayi veya endüstri bölgelerinde bu yatırımlar için tahsis edilebilecek boş parsel bulunmaması gerekmektedir. Ayrıca gerçekleştirilecek yatırımın toplam tutarının, talep edilen taşınmazların maliki idarelerce takdir edilecek rayiç değerinin;

- Tarım ve hayvancılık yatırımları için 1,
- Turizm yatırımları için 2,
- Diğer yatırımlar için 3,

katından az olmaması gerekmektedir.

6831 sayılı Orman Kanunu'na tabi alanlar hariç olmak üzere, Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunması nedeniyle irtifak hakkı tesis edilemeyen taşınmazlar üzerinde ise aynı şartlarla 49 yıl süreli kullanma izni verilebilecektir.

Yatırımcılar lehine tesis edilecek irtifak hakkı veya kullanma izinlerinde ilk yıl bedeli, yatırım konusu taşınmazın emlak vergi değerinin yüzde üçü olacaktır. İrtifak hakkı veya kullanma izni verilenlerden ayrıca hasılat payı alınmayacaktır.

İrtifak hakkı tesis edilecek veya kullanma izni verilecek taşınmazlar üzerindeki kamuya ait ve ihtiyaç dışı bina ve müştemilat ile üzerinde henüz faaliyete geçmemiş yatırım bulunan arazi veya arsalar da bu kapsamda değerlendirilir.

İrtifak hakkı tesis edilecek veya kullanma izni verilecek taşınmazlardan imar planı bulunmayanların planları ile uygulama projeleri, bedelsiz olarak verilen ön izin süresi içinde yapılır. Ön izin süresi iki yılı geçemez.

İstihdam edilecek işçi sayısına, yatırım konusu işletmenin faaliyete geçtiği tarihten itibaren beş yıl süreyle uyulması zorunludur. İstihdam edilecek kişi sayısına ilişkin olarak KVK 32/A maddesinde herhangi bir belirleme bulunmamakla birlikte, maddede Bakanlar Kuruluna tespit edeceği iller için ayrı ayrı istihdam büyüklüklerini belirlemeye yetkisi verilmektedir.

Yatırımcının bu madde kapsamında belirlenen şartlara uymadığının veya mücbir sebepler hariç öngörülen sürede yatırımın tamamlanmadığının tespiti halinde, herhangi bir yargı kararı aranmaksızın irtifak hakkı veya kullanma izni iptal edilir. Bu durumda taşınmaz üzerindeki tüm yapı ve tesisler sağlam ve işler durumda tazminat veya bedel ödenmeksizin taşınmaz maliki idareye intikal eder ve bundan dolayı hak lehtarı veya üçüncü kişilerce herhangi bir hak ve talepte bulunulamaz. Ancak, öngörülen sürede yatırımın en az yüzde ellisinin

gerçekleştirilmesine rağmen yatırımın tamamlanmaması veya öngörülen istihdam sayısına yüzde onu aşan oranda uyulmaması halinde ise irtifak hakkı veya kullanma izni bedelleri için sağlanan indirimler iptal edilir ve iptal tarihinden itibaren ayrıca hasılat payı alınır.

İrtifak hakkı veya kullanma izni süresinin sonunda makine, teçhizat ve demirbaşlar hariç diğer yapı ve tesisler taşınmaz maliki idareye intikal eder, yatırımcının talep etmesi halinde ise genel hükümlere göre doğrudan irtifak hakkı tesis edilir veya kullanma izni verilir.

Hazineye ait taşınmazlar; tarım ve hayvancılık yatırımları hariç olmak üzere, en az elli milyon ABD Doları karşılığı Türk lirası tutarında, en az yüz kişiye istihdam sağlayacak şekilde ve taşınmazın rayiç değerinin en az 3 katı tutarında yatırım yapacaklara, 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 63. maddesinde yer alan harca esas değer üzerinden doğrudan satılabilir. Bu yerlerin amacı dışında kullanılmayacağına dair tapu kütüğüne şerh konulur.

10.8 Teknoloji geliştirme bölgeleri

Üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliği ile ülke sanayisinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması maksadıyla 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 girişini hızlandıracak teknolojik alt yapıyı sağlamak amacıyla Teknoloji Geliştirme Bölgeleri'nin kurulabilmesine olanak sağlanmıştır.

Yönetici şirket (Belirlenen şartlara uygun ve anonim şirket olarak kurulan, Bölgenin yönetimi ve işletmesinden sorumlu şirket), uygulama ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. Atık su arıtma tesisi işleten Bölgelerden, belediyelerce atık su bedeli alınmamaktadır.

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 31.12.2013 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 araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2013 tarihine kadar her türlü vergiden istisnadır. Bu istisna TUBİTAK Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi'nde çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da uygulanmaktadır. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetlemekle yükümlüdür. Bölgede fiilen çalışmayanlara istisna uygulandığının tespit edilmesi halinde, alınmayan vergi ve buna ilişkin cezalardan yönetici şirket de ayrıca sorumludur.

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 beklemeksizin TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından hibe şeklinde sağlanan destekler ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları kurum kazancına dâhil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır. Öte yandan geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan yardımlar borç mahiyetinde olduğundan ticari kazanca dâhil edilmeyecektir.

Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararla 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 dağıtıma 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.

Öte yandan Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında Teknoloji Geliştirme Bölgeleri içerisinde gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar veya uluslar arası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projeleri için "10.9.2 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.

10.9 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 de gerek 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Ar-Ge indirimi ile ilgili değişikliğe gidilmiş hem de belirli şartlar dahilinde vergisel teşviklerin kapsamı genişletilmiştir.

10.9.1 Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında Ar-Ge indirimi

10.9.1.1 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 (5746 Sayılı Kanun gereği 31.12.2023 tarihine kadar geçerli olmak üzere dikkate alınacak orandır) oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi" gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının hesaplanmasında ayrıca indirim konusu yapılmaktadır.

10.9.1.2 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 ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesine yönelik olarak yeni yöntemler geliştirilmesi veya yeni teknikler üretilmesi, bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin / teknolojilerin araştırılması, yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri 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 yada mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı, biçimsel değişiklikler (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 vs, üretilen prototiplerin rutin ayarlamaları), ilk 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 şeklindeki faaliyetler Ar-Ge faaliyetleri kapsamında değerlendirilmemektedir.

10.9.1.3 Ar-Ge indirimine konu edilebilecek harcamalar

Ar-Ge faaliyeti, esas itibarıyla denemelerin son bulduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. Diğer bir ifade ile Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya gelmesi bu projenin Ar-Ge vasfını bitirmektedir. Ancak tamamlanan bir proje sonucunda elde edilen ürünün geliştirilmesi amacıyla yapılacak çalışmalar yeni bir Ar-Ge projesi olarak değerlendirilebilir.

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 (araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismana tabi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanamamaktadır) ile finansman giderlerinden oluşmaktadır.

10.9.1.4 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.

10.9.1.5 Ar-Ge indiriminin uygulanması

Mükellefler Ar-Ge harcamaları üzerinden hesaplayacakları Ar-Ge indirimini, beyanname üzerinden hesaplanan kurum kazancından indirebileceklerdir. Ar-Ge indiriminden Ar-Ge faaliyetine başlandığı andan itibaren, hem yıllık beyannamede hem de geçici vergi beyannamelerinde yararlanılabilir. Hesaplanan Ar-Ge indirimi tutarı, mükellefler tarafından yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile geçici vergi beyannamesinin ilgili satırına yazılarak kazançtan indirilecektir. İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge indirimi tutarının sonraki hesap dönemlerine devretmesi mümkündür.

10.9.1.6 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 indirimi 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 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.

10.9.1.7 Ar-Ge projesi ile ilgili olarak istenecek belgeler

Ar-Ge indiriminin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici

vergi beyannamesinin 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'dan alınan destek karar yazısının bir örneğinin YMM tasdik raporuna eklenmesi yeterli olacaktır.

10.9.2 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 Remi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği" ile belirlenmiştir.

10.9.2.1 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.

10.9.2.2 İndirim, istisna, destek ve teşvikler

10.9.2.2.1 Ar-Ge indirimi

Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan yada 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 yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda her yıl belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınır.

10.9.2.2.2 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 yada 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 çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için % 90'ı , diğerleri için % 80'i gelir vergisinden müstesnadır.

06.08.2008 tarihli Resmi Gazete'lerde 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 yada 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 01.03.2009-31.12.2013 tarihleri arasında 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 31.12.2013 tarihine kadar uygulanmak üzere, Ar-Ge ve destek personelinin bu çalışmaları 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.

10.9.2.2.3 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 yada 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 Genelgeleri ile belirlenmiştir.

10.9.2.2.4 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.

10.9.2.2.5 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 10.000.000 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 yada 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.

10.9.2.2.6 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.

10.9.2.3 Ar-Ge projelerine TÜBİTAK tarafından sağlanan destekler

10.9.2.3.1 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.

Destek programları

a. 1501- Sanayi Ar-Ge Projeleri Destek Programı
b. 1503- Proje Pazarları Destekleme Programı
c. 1507- KOBİ Ar-Ge Başlangıç Destek Programı
d. 1508- Teknogirişim Destek Programı
e. 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 Yönetmelike 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. Program genel anlamda 6 ana süreçten oluşmakta olup destekten faydalanılabilmesi için tamamlanması gereken formlara aşağıda yer verilmektedir:

a. Proje başvurusunda bulunacak kuruluşların hazırlamaları gereken Proje Öneri Bilgileri (AGY100)
b. YMM Kuruluşlara Ait Başvuru Kriterleri Değerlendirme ve Tasdik Raporu (AGY600)
c. Proje hakem incelemesinde kullanılan Proje Öneri Değerlendirme Formu (AGY200)
d. Desteklenmesine karar verilen projeler için Ar-Ge Yardımı İstek Formu (AGY300)
e. Dönemsel faaliyet ve harcamaların değerlendirilmesi için Dönemsel İzleme Formu (AGY400)
f. Mali değerlendirmeyi hızlandırmak üzere yürürlüğe konulan Yeminli Mali Müşavirlik Ar-Ge Harcamaları Değerlendirme Raporu (AGY500)

10.9.2.3.2 TÜBİTAK'ın özel sektöre yönelik diğer destek programları
a. Proje Pazarları Destekleme Programı (1503)
b. KOBİ Ar-Ge Başlangıç Destek Programı (1507)
c. Teknoloji ve Yenilik Odaklı Girişimleri Destekleme Programı (1508)
d. Uluslararası Sanayi Ar-Ge Projeleri Destekleme Programı (1509)
e. Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Projelerini Destekleme Programı (1001)
f. Kamu Kurumları Araştırma ve Geliştirme Projeleri Destekleme Programı (1007)

10.10 KOBİ yardımları

19.10.2005 tarih ve 2005/9617 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte belirtilen esaslar çerçevesinde 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden, yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosu değeri 25 milyon Türk lirasını aşmayan işletmeler KOBİ olarak sınıflandırılır.

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.

10.10.1 Kredi faiz desteği

10.10.1.1 Acil kredi faiz desteği
20.11.2009 tarihinde KOSGEB ile aralarında kamu ve özel 13 bankanın da bulunduğu KGF işbirliği içinde imzalanan Acil Destek Kredisi Protokolü; 01.01.2009 tarihinden sonra özellikle sel, su

baskını, zelzele, büyük kuraklık, anormal şiddette fırtına, harp, genel grev, yangın ile halk hareketleri, terör v.b. durumlardan etkilenen ve bu durumu ilgili resmi makamlardan belgeleyen, KOSGEB Veri Tabanı'na kayıtlı işletmelere uygun koşullarda finansal destek sağlamak amacıyla hazırlanmıştır.

Uygulamaya katılan bankalar:

İşletmeler, Acil Destek Kredisi Protokolüne taraf olan; Akbank T.A.Ş., Alternatifbank A.Ş., Denizbank A.Ş., Finansbank A.Ş., Fortisbank A.Ş., Garanti Bankası A.Ş., HSBC Bank A.Ş., T.C. Ziraat Bankası A.Ş., Türk Ekonomi Bankası A.Ş., T. Halk Bankası A.Ş., T. İş Bankası A.Ş., T. Vakıflar Bankası T.A.O. ve Yapı ve Kredi Bankası A.Ş. şubelerinden herhangi biri aracılığı ile başvurabileceklerdir.

Uygulama aşamaları:

1. Acil Destek Kredisinin üst limiti her bir KOBİ için 100.000 TL'dir. Kredi faiz bedelinin tamamı KOSGEB tarafından karşılanmaktadır.

2. Kredinin ilk 6 ayı ödemesiz kalanı eşit taksitlerle ödemeli olmak üzere, toplam 24 aydır.

3. Protokol çerçevesinde, işletme kullanacağı KOSGEB Acil Destek Kredisi için bankaya, asgari 500 TL olmak üzere kredi tutarı üzerinden % 0,5 (binde beş) oranında hizmet masrafını ve ipotek alınması halinde ise ayrıca azami 750 TL ekspertiz masrafını peşin olarak ödeyecektir.

4. KOSGEB hizmet merkezleri tarafından verilen KOSGEB ÖN ONAYI, işletmenin ilgili destekten yararlanabilecek, KOSGEB Veri Tabanı'na kaydı onaylanmış bir KOBİ olduğu, ayrıca işletmenin ibraz edeceği, ilgili resmi makamlardan alınan belgenin uygun olduğu anlamına gelmektedir.

5. İşletmenin vergi ve SGK prim borcu olmadığına veya yapılandırdığına dair belge, ancak gecikmiş vergi ve/veya SGK prim borcu olması halinde ise, borç tutarlarının yer aldığı resmi belge, kredi kullandırım aşamasında alınmak üzere vergi dairesinden alınan belge tarihinin son 15 gün, SGK'dan alınan belge tarihinin ise son 30 güne ait olması gerekmektedir.

6. İşletmelerin SGK borç tutarının; 01.01.2010 tarihinden itibaren Asgari Ücret Tespit Komisyonu tarafından dönemler halinde yeniden belirlenecek olan aylık asgari ücretin brüt tutarını geçmemesi halinde mahsup işlemi yapılmadan kredilendirme süreci devam edebilecektir.

7. KOSGEB Hizmet Merkezince KOSGEB ÖN ONAYI verilen işletmelerin kredi başvuruları banka tarafından; genel bankacılık mevzuatı, bankacılık teamülleri, banka mevzuatı ve kredi politikaları doğrultusunda değerlendirilerek, kabul veya red edilebilecektir.

8. Protokole taraf 13 banka aracılığıyla Acil Destek Kredisi başvuruları Rehber'in hazırlandığı tarih itibarıyla devam etmektedir.

10.10.1.2 GAP Bölgesi KOBİ makine teçhizat yatırımı destek kredisi

KOSGEB GAP Bölgesi KOBİ Makine Teçhizat Yatırımı Destek Kredisi Protokolü; KOSGEB, BANKA ve KGF işbirliğiyle GAP Bölgesi kapsamına giren illerde (Adıyaman, Batman, Diyarbakır, Gaziantep, Kilis, Mardin, Siirt, Şanlıurfa, Şırnak) KOSGEB Veri Tabanına kaydı onaylı işletmelere yatırım amacıyla satın alacakları makine-teçhizat için uygun koşullarda finansal destek sağlanmak amacı ile 20.11.2009 tarihinde imzalanmıştır.

Protokol kapsamında makine teçhizat tanımı:

1. Makine: En az bir parçası, uygun çalıştırıcı, kumanda ve güç devreleri vasıtasıyla hareket eden muhtelif parça ve gruplardan oluşan, malzemeyi işlemeye, taşımaya veya ambalajlamaya yarayan gereçler, tek başına kullanıldığında ulaşılan amacı sağlamak için, tek bir bütünmüş gibi çalışmak üzere düzenlenen ve kontrol edilen yerli ve ithal yeni makineler grubu.

2. Teçhizat: Bir makineye veya muhtelif makineler grubuna monte edilmek üzere piyasaya arz edilen ve bir makinenin fonksiyonunu değiştiren değiştirilebilir parçalar veya makine ile birlikte yeni satın alınacak makinenin yedek parçaları, makinenin işletimi için gerekli olan yazılım ve gereçler.

3. İş makineleri, vinç, yük asansörü, kantar, kalıp vb ekipmanlar yerli ve ithal yeni teçhizat tanımı içerisindedir.

4. Her türlü yük ve insan taşımaya yarayan araçlar ve kullanılmış (2. el) makine-teçhizat bu tanım dışında tutulmuştur.

Uygulamaya katılan bankalar:

Akbank T.A.Ş., Denizbank A.Ş., Finansbank A.Ş., Fortisbank A.Ş., HSBC Bank A.Ş., T.C. Ziraat Bankası A.Ş., Türk Ekonomi Bankası A.Ş., Türkiye Finans Katılım Bankası A.Ş., Türkiye Garanti Bankası A.Ş., Türkiye İş Bankası A.Ş., Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O. ve Yapı ve Kredi Bankası A.Ş.

Uygulama aşamaları:

1. İşletmelere banka tarafından kullandırılacak kredi üst limiti azami 300.000 TL olup, bu tutar için KOSGEB tarafından ödenecek peşin faiz/kar payı bedeli 48.796 TL'dir. Kredinin ilk 6 ayı ödemesiz kalanı aylık eşit taksitler halinde ödemeli toplam 36 ay vadeli kullandırılacak kredi için, işletme 18.584 TL'yi ödeme planına bağlı olarak ödeyecektir.

2. Protokol çerçevesinde işletme kullanacağı; KOSGEB GAP Bölgesi KOBİ Makine Teçhizat Yatırımı Destek Kredisi için bankaya, asgari 1000 TL olmak üzere kredi tutarı üzerinden % 0,5 (binde beş) oranında hizmet masrafını ve ipotek alınması halinde ise ayrıca azami 1.500 TL ekspertiz masrafını peşin olarak ödeyecektir.

3. İşletmenin vergi ve SGK prim borcu olmadığına veya yapılandırdığına dair belge, ancak gecikmiş vergi ve/veya SGK prim borcu olması halinde ise borç tutarlarının yer aldığı resmi belge, kredi kullandırım aşamasında alınmak üzere vergi dairesinden alınan belge tarihinin son 15 gün, SGK'dan alınan belge tarihinin ise son 30 güne ait olması gerekmektedir.

4. İşletmelerin SGK borç tutarının; 01.01.2010 tarihinden itibaren Asgari Ücret Tespit Komisyonu tarafından dönemler halinde yeniden belirlenecek olan aylık asgari ücretin brüt tutarını geçmemesi halinde mahsup işlemi yapılmadan kredilendirme süreci devam edebilecektir.

5. İşletme, başvurduğu bankaya Taahhütname ve makine-teçhizata ait proforma faturayı verir.

6. Yurtiçi Alımlarda;
a. Tedarikçi Ticaret Sicil Gazetesi
b. Garanti Belgesi

c. Kullanma Kılavuzu

7. Yurtdışı ve Serbest Bölge Alımlarda;
a. Gümrük Beyannamesi (31.12.2010 tarihini geçmemek üzere)
b. Garanti Belgesi
c. Kullanma Kılavuzları

8. Fatura aslının işletme tarafında imzalı ve kaşeli kopyası (Kredi kullandırım aşamasında veya 31.12.2010 tarihini geçmemek üzere kredi kullandırım tarihi sonrası alınabilecektir) bankaya verilir.
9. Kredi kullandırım tarihlerinde avans ödemesi olarak kredi tutarlarını tedarikçi hesabına aktarabilecektir.

10. Avans ödemesi her bir makine için, hiçbir şekilde makine bedelinin % 30'unu geçmeyecektir ve avans ödemesi en fazla iki defada yapılabilecektir.

11. KOBİ tarafından satın alınacak KOSGEB Üst Onayını alan işletmeler, kredi kullanım ve makine-teçhizat alımlarını en geç 31.12.2010 tarihine kadar gerçekleştirecek olup, ithal edilen makine ve teçhizatın ülkemiz gümrüğüne en son giriş yapabileceği tarih 31.12.2010'dur.

12. İşletmelerin talep ettikleri makine-teçhizatın fiyatında enflasyon, kur farkı vb. nedenlerle değişiklik için, işletme azami + % 10 olmak üzere kredi limitleri içerisinde fiyatı revize etmek için bankaya başvurabilecektir.

13. Banka, satın alınan makine-teçhizatın işletmeye teslim edildiğini tespit ederek tutanak hazırlar.

14. Kredi vadesi süresince krediye esas olan makine-teçhizat ilgili KOSGEB Hizmet Merkezleri tarafından kontrol edilecektir.

15. Protokole taraf 12 banka aracılığıyla KOSGEB Gap Bölgesi Kobi Makine Teçhizat Yatırımı Destek Kredisi başvuruları Rehber'in hazırlandığı tarih itibarıyla devam etmektedir.

10.10.2 KOBİ proje destek programı

KOBİ'lerde proje kültürü ve bilincinin oluşturulması ve işletmelerin proje yapabilme kapasitelerinin geliştirilmesi 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.ve 4. bölge için % 60

Not: Rehber'in 10.1.1 bölümünde bölgelerin detaylarına yer verilmiştir.

10.10.3 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 çağrı esaslı tematik program dahilinde KOBİ'lere geri ödemeli veya geri ödemesiz seçenekler ile sağlanan bir destek programıdır.

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).

Program ve proje limitleri

Program süresi	---
Proje süresi	Proje teklif çağrısında belirlenir.
Destek üst limiti	Proje teklif çağrısında belirlenir.
Destek oranı	1.ve 2. bölge için % 50 3.ve 4. bölge için % 60

Not: Rehber'in 10.1.1 bölümünde bölgelerin detaylarına yer verilmiştir.

10.10.4 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, uluslar arası pazarın ihtiyaçlarına cevap vermeleri amacıyla ortak pazarlama,
- Ürün ve hizmet standartlarını geliştirmeleri amacıyla ortak laboratuar,
- 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

Program süresi	---
Proje süresi	6-24 ay (+12ay)
Destek üst limiti	250.000 TL (Geri ödemesiz), 500.000 TL (Geri ödemeli)
Destek oranı	1.ve 2. bölge için % 50 3.ve 4. bölge için % 60

Not: Rehber'in 10.1.1 bölümünde bölgelerin detaylarına yer verilmiştir.

10.10.5 AR-GE, inovasyon ve endüstriyel uygulama destek programı

Ar-Ge ve İnovasyon 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 tekno-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 programı		Destek üst limiti (TL)	Destek oranı (%)
Ar-Ge ve inovasyon programı			
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	
	Sınai ve fikri mülkiyet hakları desteği	25.000	
	Proje tanıtım desteği	5.000	
	Yurtdışı kongre/konferans/fuar ziyareti/teknolojik işbirliği ziyareti desteği	15.000	
	Test, analiz, belgelendirme desteği	25.000	
Endüstriyel uygulama programı			
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

10.10.6 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 (TL)	Destek oranı (%)	
			1. ve 2. bölgeler	1. ve 2. bölgeler
1	Yurt içi fuar desteği	30.000	% 50	% 60
2	Yurt dışı iş gezisi desteği	10.000		
3	Tanıtım desteği	15.000		
4	Eşleştirme desteği	15.000		
5	Nitelikli eleman istihdam desteği	20.000		
6	Danışmanlık desteği	15.000		
7	Eğitim desteği	10.000		
8	Enerji verimliliği desteği	30.000		
9	Tasarım desteği	15.000		
10	Sınai mülkiyet hakları desteği	20.000		
11	Belgelendirme desteği	10.000		
12	Test, analiz ve kalibrasyon desteği	20.000		

10.10.7 Girişimcilik destek programı

Ekonomik kalkınma ve istihdam sorunlarının çözümünün temel faktörü olan girişimciliğin desteklenmesi ve yaygınlaştırılması, başarılı ve sürdürülebilir işletmelerin kurulması, girişimcilik kültürünün yaygınlaştırılması, İş Geliştirme Merkezlerinin kurulması ile girişimciliğin geliştirilmesi, istihdamın artırılması ve yerel dinamiklere dayalı girişimciliğin desteklenmesi amaçları ile girişimcilik destek programı Uygulamalı Girişimcilik Eğitimi, Yeni Girişimci Desteği ve İş Geliştirme Merkezi (İŞGEM) Desteği olmak üzere üç alt programdan oluşmaktadır.

10.10.7.1 Uygulamalı girişimcilik eğitimi

- Minimum 60 saatlik eğitim ve atölye çalışmasından oluşan eğitim programını kapsar. (girişimcilik özelliklerinin sınanması, iş fikri egzersizleri yapılması ve iş planı hazırlanması)
- Uygulamalı Girişimcilik Eğitimleri KOSGEB veya diğer kurum ve kuruluşlar (üniversite, İŞKUR, meslek kuruluşu, belediye v.b. tarafından düzenlenebilir,
- Eğitimler, genel ve özel hedef grupları (gençler, kadınlar, dezavantajlı gruplar) için düzenlenir,
- Eğitimlere katılanlardan ücret alınmaz.

10.10.7.2 Yeni girişimci desteği

- Bu destekten, uygulamalı girişimcilik eğitimini tamamlayarak işini kuran girişimciler ve İŞGEM girişimcileri faydalanabilir.

Program destek üst limit ve oranları

Destek unsuru	Üst limit (TL)	Destek oranı (%) (1. ve 2. bölge)	Destek oranı (%) (3. ve 4. bölge)
İşletme kuruluş desteği (geri ödemesiz)	5.000	60 (Kadın veya özürlü girişimci: 70)	70 (Kadın veya özürlü girişimci: 80)
Kuruluş dönemi makine, teçhizat ve ofis donanım desteği (geri ödemesiz)	10.000		
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.

10.10.7.3 İş geliştirme merkezi desteği

- İş geliştirme merkezleri, bünyesinde barındırdığı işletmelere, işletme geliştirme danışmanlığı, uygun koşullarda iş yeri mekânı, ortak ofis ekipmanı, ofis hizmetleri gibi hizmetler sunarak işletmelerin en kırılgan oldukları ilk yıllarını sağlıklı bir şekilde aşmalarını ve büyümelerini sağlamak amacıyla kurulan ve işletilen merkezlerdir.

- İşletme geliştirme merkezlerinin kuruluş başvurusu; belediyeler, üniversiteler, özel idareler, kalkınma birlikleri, meslek kuruluşları ve kar amacı gözetmeyen kooperatifler tarafından münferiden veya birlikte yapılabilir.

Program destek üst limit ve oranları

Destek unsuru	Üst limit (TL)	Destek oranı (%) (1. ve 2. bölge)	Destek oranı (%) (3. ve 4. bölge)
İŞGEM kuruluş desteği (18 ay)	**750.000**	60	70
Bina tadilatı	600.000		
Mobilya donanım	125.000		
İŞGEM yönetim (Geri ödemesiz)	25.000		
İŞGEM işletme desteği (36 ay)	**100.000**	60	70
Personel	30.000		
Eğitim, danışmanlık	50.000		
Küçük tadilat (Geri ödemesiz)	20.000		

Not: Rehber'in 10.1.1 bölümünde bölgelerin detaylarına yer verilmiştir.

10.11 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.

10.11.1 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 bölgede yürüttükleri 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 Kanununda 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 hâsılattan bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazancı, gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutmalıdırlar. Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamına giren faaliyetlerin (imalat) zararla sonuçlanması halinde, bu zararların diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi ise mümkün değildir.

10.11.2 Ücret stopajı istisnası

5810 sayılı "Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda 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.

10.11.3 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.

10.11.4 KDV istisnası

KDV Kanunu'nun 16/1-c maddesi uyarınca serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların ithalatı KDV'den istisnadır. Ayrıca serbest bölgelerde verilen hizmetler aynı Kanun'un 17. maddesinin 4. fıkrasının 5228 Sayılı Kanun'la değiştirilen (ı) 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.

10.12 Kültür yatırımları desteği

Bireyin ve toplumun kültürel gereksinimlerinin karşılanması; kültür varlıkları ile somut olmayan kültürel mirasın korunması ve sürdürülebilir kültürün birer öğesi 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 yapılandırıldığının 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.

10.12.1 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 direkt tahsis edilebilmektedir.

Tahsis edilen, ancak tahsisi iptal edilen veya tahsis süresi sona eren taşınmaz mallar üzerinde bulunan yapı, tesis ve müştemilat bedelsiz olarak Hazineye intikal etmektedir. İlgililer, bunlar için herhangi bir hak veya bedel talep edemezler.

10.12.2 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 silinmektedir.

10.12.3 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.

10.12.4 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.

10.12.5 Yabancı uzman personel ve sanatçı çalıştırabilme
Belgeli kültür yatırım veya girişimlerinde, Bakanlık 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 aşamamaktadır. İlgili personel, en erken işletmenin faaliyete geçmesinin üç ay öncesinden itibaren çalışmaya başlayabilmektedir.

10.12.6 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.

10.13 Diğer teşvikler

10.13.1 Eğitim kurumlarına ilişkin destek
Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince, okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır. İstisna okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlamaktadır. Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamına girmektedir.

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 taşınılması 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.

10.13.2 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.

10.13.3 Türk Eximbank sigorta programları

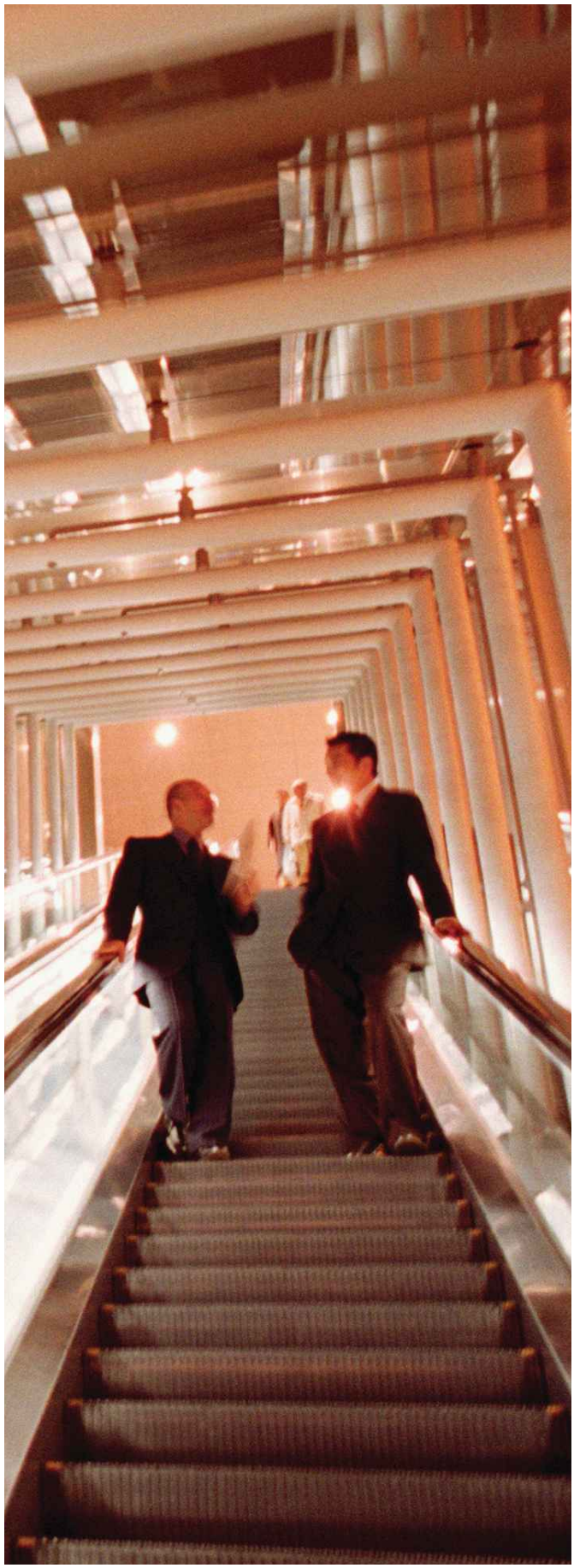
İhracat kredi sigortası programları ile ihracatçı firmaların ihraç ettiği mal bedellerinin, ticari ve politik risklere karşı belirli oranlarda teminat altına alınması ve sigortalı firmaların gerek Türk Eximbank nezdinde doğmuş veya doğacak alacak haklarını ticari bankalara temlik etmek suretiyle, gerekse kambiyo senedine bağlı vadeli alacaklarını ister Türk Eximbankta, isterse Türk Eximbank onayı ile ticari bankalarda iskonto ettirmek suretiyle hem sevk öncesi, hem de sevk sonrası dönem için düzenli finansman imkanına erişmeleri amaçlanmaktadır.

10.13.4 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 filler 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 ziyaı (kaybı) 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.

01.01.2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere uygulanacak usulsüzlük cezalarının yer aldığı tablo Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.18 Usulsüzlük cezaları (2011 yılı)" başlığı altında dikkatinizde 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 2011 yılında kesilecek olan cezalar, Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.19 Özel usulsüzlük cezaları-VUK md. 353 (2011 yılı)" başlığı altında dikkatinizde 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, 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 uygulanacağının ilgilere 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 tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için Rehber'in "14. Pratik Bilgiler" bölümünde "14.20 Özel usulsüzlük cezaları-VUK mük. 355. madde (2011 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 15 gün içinde verilmesi halinde _ oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise _ 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 1/2 oranında uygulanır.

Elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara yukarıda belirtilen cezanın kesilmesi durumunda, ayrıca 352. madde uyarınca usulsüzlük cezası kesilmeyecektir.

2011 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. 355. madde (2011 yılı)" başlığı altında yer verilmiştir.

11.2 Vergi kaybı sonucunu doğuran fiiller ve bunlara verilen cezalar

11.2.1 Vergi ziyaı cezası

Vergi ziyaı, 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 ziyaının varlığı kabul edilmektedir.

Yukarıdaki hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasını engellemez.

Vergi ziyaı suçu işleyenlere, ziya uğrattıkları verginin 1 katı tutarında vergi ziyaı 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 ziyaı cezası yüzde elli oranda uygulanır.

11.2.2 Vergi ziyaına kaçakçılık suçu sayılan fiillerle sebebiyet verilmesi:

Vergi ziyaına yol açan fiilin, aynı zamanda, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sayılan fiillerden biri olması halinde, fiil, kaçakçılık suçu olarak adlandırılır ve vergi ziyaı cezası 3 kat olarak uygulanır.

Söz konusu kaçakçılık suçlarına iştirak edenlere ise sebep oldukları vergi ziyaının 1 katı tutarında vergi cezası kesilecektir.

Kanun'un 359. maddesinde, kaçakçılık suçu olarak tanımlanan fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde, bu suçları işleyenler için vergi ziyaı 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 kaydedenler,
b. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle 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 itibariyle yanıltıcı belgedir.

3 Temmuz 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5904 Sayılı Kanun'la, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yapılan değişiklikle 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 olabilmektedir. 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.

08.02.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5728 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, belgelerin ancak bilerek kullanılması halinde suç oluşturacağı kabul edilmiş ve eski uygulamaya geri dönülmüştür. 5728 Sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden evvel ise Maliye Bakanlığınca çıkarılan 306 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde "sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi 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, kasıt söz konusu ise burada 359. maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi taktirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir." açıklamasına yer verilerek, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunun oluşumu için kastın varlığının zorunlu olduğu belirtilmiştir.

Öte yandan, pişmanlık hükümlerinden yararlanılarak, vergi ziyaına sebebiyet veren durumun ilgili makamlara bildirilmesi halinde, hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmayacaktır.

Yukarıda belirtilen fiillerin bulunması halinde vergi kaybına yol açılıp açılmadığına ve tarh dönemi içinde oluşup oluşmadığına bakılmaksızın, varsa vergi ziyaı 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 düzenlenmiş 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 ziyaına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere;

a. Vergi ziyaı cezasında 5 yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyaı cezası % 50 oranında,

b. Usulsüzlük cezasında 2 yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, usulsüzlük cezası % 25 oranında,

artırılarak uygulanacaktır.

11.4.2 Suçlarda birleşme

Yukarıda bahis konusu edilen vergi ziyaı 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 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.

12.1 İdari yollarla çözüm

İdari çözümler, yükümlü ile vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunun çeşitli yöntemlerle, anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılması anlamındadır.

12.1.1 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.

12.1.1.1 Vergi hatalarının sınıflandırılması

Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden, haksız yere fazla yada 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.

12.1.1.1.1 Hesap hataları

Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinde hesap hataları; matrah hataları, verginin miktarında hatalar, 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 hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

Verginin mükerrer olması:
Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

12.1.1.1.2 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

itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

12.1.1.2 Hataları düzeltmede usul
Vergi hataları aşağıda belirtilen yollarla meydana çıkabilir:

a. İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile,
b. Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile,
c. Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile,
d. 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.

12.1.1.2.1 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.

12.1.1.2.2 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 isteyene 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 taktirde, bu hataların yargı kararları kesinleşmiş olsa bile düzeltme yoluyla düzeltilebilmesi 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.

12.1.2. Cezalarda indirim
İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyaı, 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 ziyaı 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.

12.1.2.1 Ceza indiriminin yapılmasının şartları

12.1.2.1.1 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 ziyaı, 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.

12.1.2.1.2 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.

12.1.2.1.3 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 10.09.2011 tarihinde tebliğ edilmişse, 10.10.2011 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.

12.1.2.2 Ceza indiriminin tutarı
Vergi cezalarındaki indirim tutarları aşağıdaki gibidir.

a. Vergi ziyaı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri

b. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının üçte biri.

12.1.3 Pişmanlık ve ıslah

Pişmanlık, emlak vergisi dışındaki beyana dayanan vergilerde, vergi ziyaı 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 ziyaı 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.

12.1.4 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.

12.1.4.1 Uzlaşmanın konusu ve kapsamı

Uzlaşmanın kapsamına; bir vergi incelemesine dayanılarak salınacak olan bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişin kesilen vergi ziyaı cezalar girmektedir. Ancak vergi ziyaına 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 ziyaına 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 bulunduğunun iddia edilmesi.

12.1.4.2 Uzlaşma türleri

Vergi sistemimizde yer alan uzlaşma müessesesi iki şekilde gerçekleşebilmektedir. Bunlardan birisi "Tarhiyat öncesi uzlaşma", diğeri ise "Tarhiyat sonrası uzlaşma"dır.

12.1.4.2.1 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 ziyaı cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da girmektedir. Ancak vergi ziyaına 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 açılamaz. 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 tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanmış ceza miktarı için, ceza indirimi talep edilemez ve Vergi Mahkemesine dava açılamaz.

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 yapabilme 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 tebliğ 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 dairesince kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içinde tarhiyat sonrası uzlaşma talep etmesi mümkündür.

12.1.4.2.2 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 ziyaı 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 katılmasıyla 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 indirimi 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.

12.1.4.3 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 ve 372 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.

12.1.4.3.1 Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde

a) Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu

	Vergi, resim ve harçlar (TL)
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	900.000,00
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	750.000,00
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	600.000,00
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	450.000,00
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	300.000,00

b) Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları

ba) Vergi Dairesi Müdürlüğü bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonları

	Vergi, resim ve harçlar (TL)
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	35.000,00
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	30.000,00
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	25.000,00
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	20.000,00
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	15.000,00

bb) Mal Müdürlükleri bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonları

	Vergi, resim ve harçlar (TL)
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	6.000,00
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	5.000,00
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	4.000,00
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	3.000,00

12.1.4.3.2 Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde
a) Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu

	Vergi, resim ve harçlar (TL)
Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu	50.000,00
Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	2.000.000,00

b) Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları

	Vergi, resim ve harçlar (TL)
Vergi Dairesi Müdürlükleri	15.000,00
Mal Müdürlükleri	3.000,00

10.05.2007 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 2.000.000,00 TL olarak belirlenmiştir. En son olarak 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 3.000.000,00 TL'ye yükseltilmiştir.

Buna göre;

a. Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerdeki vergi dairesi müdürlükleri ve malmüdürlükleri bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının 352 ve 356 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri 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 malmüdürlükleri bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının 352 ve 356 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri 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.

12.1.4.4 Uzlaşamamanın 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 açılamaz.

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.

12.2 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 açılamaz. Nitekim İYUK'nda 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.

12.2.1 Vergi davaları

12.2.1.1 Vergi davalarına bakmaya yetkili mahkemeler

12.2.1.1.1 Vergi Mahkemeleri
Vergi Mahkemeleri, genel anlamda vergi uyuşmazlıklarından doğan davaları karara bağlayan ilk derece yargı organı konumundadırlar ve Danıştay çatısı altında yapılanan 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.

12.2.1.1.2 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.

12.2.1.1.3 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.

Danıştay; onikisi dava, biri idari olmak üzere onüç daireden oluşmaktadır (5183 Sayılı Kanun uyarınca Onüçüncü Daire 01.01.2005'den itibaren göreve başlamıştır). 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 İçtihatları Birleştirme Kurulu bulunmaktadır.

12.2.1.2 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 matrahlara 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 açılabileceği 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 matrahlara 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'nda "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 açılabileceği 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.

12.2.1.3 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.

12.2.1.4 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.

12.2.1.5 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 yada komisyon kararının idareye geldiği,

tarihi izleyen günden başlayacaktır.

İYUK'nda yukarıdaki esaslara göre dava açma süresinin başlangıç tarihi belirlendikten sonra, sürelerle ilgili genel esaslara yer verilmiştir.

Buna göre,

a. Tatil günlerinin sürelere dahil olacağı ancak, sürenin son günü tatil gününe rastlarsa sürenin, tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzayacağı belirtilmiştir.
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 uzayacağı hükme bağlanmıştır. Örneğin sürenin sona erdiği gün adli tatil içinde ise, bu süre adli tatilin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün sonra bitecektir.

12.2.2 Yürütmenin durdurulması

İYUK'nda 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'nda 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.

12.2.3 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'nun 28. maddesi hükmü 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. Ancak haciz ve ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir.

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.

12.2.4 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;

a. Yeterince açık olmaması veya
b. Birbirine aykırı hüküm fıkraları taşıması,

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.

12.2.5 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'nda 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.

12.2.6 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'nda belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde uygulanabilecek, kanun yolları olan "kanun yararına bozma", "yargılamanın yenilenmesi" ve "kararın düzeltilmesi"

olarak ifade edilebilir.

12.2.6.1 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'nun 51. maddesine göre bu kararların kanun yararına bozulması mümkündür.

12.2.6.2 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.

12.2.6.2.1 Temyiz edilebilecek kararlar

Vergi Mahkemelerinin kurul halinde vereceği nihai kararlar temyiz edilebilir.

12.2.6.2.2 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.

12.2.6.2.3 Temyiz talebinin incelenmesi ve sonuç

İlk derecede karar veren Vergi Mahkemesi tarafından oluşturulan

dava dosyası, Danıştay'da incelendikten sonra;

a. Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
b. Hukuka aykırı karar verilmesi,
c. 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 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.

12.2.6.3 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.

a. Kanun yararına temyizi istenecek olan kararın kesinleşmiş olması gerekir. Buna göre, Vergi Mahkemesinin kararı taraflara tebliğ edilmiş ve itiraz ve temyiz süresinin geçmiş olması yada itiraz yoluna başvurulmuş olması halinde Bölge İdare Mahkemesi'nin karar vermesi ve bu kararın taraflara tebliğ edilmiş olması gerekmektedir.

b. 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.

c. 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.

12.2.6.4 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 bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararı ile bozularak ortadan kalkması,
c. Bilirkişinin kasıtla gerçeğe aykırı beyanda bulunduğunun mahkeme kararıyla belirlenmesi,
d. Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,
e. Vekil veya kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,
f. Çekinmeye mecbur olan başkan, üye ve hakimin katılmasıyla karar verilmiş 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.

12.2.6.5 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 sahtekarlığın 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.

13. Süresinde ödenmeyen vergi borçları için idarece yapılan işlemler ve vergi alacağının idarece cebren tahsili

13.1 Süresinde ödenmeyen vergi borçları ile ilgili olarak vergi idaresinin uygulamaları

13.1.1 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.

13.1.2 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 yada tahsil edilebilir.

Vergi borcu ile birlikte tahsil edilecek gecikme zammının miktarı konusunda bir sınır söz konusu değildir.

Gecikme zammı uygulaması, vergi borcunun ödenmesi (doğrudan yada mahsup yoluyla), tecil edilmesi veya iflasın açılması yada 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 1997-2011 yıllarını kapsayan dönemde uygulanan gecikme zammı oranları ile yine aynı dönemde Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan yeniden değerleme oranları ve Devlet İstatistik Enstitüsü / Türkiye İstatistik Kurumu tarafından ilan edilen, tüketici fiyatları bazında yıllık enflasyon oranları gösterilmektedir.

Yıllar	Gecikme zammı oranı (Yıllık)	Yeniden değerleme oranı (Yıllık)	Yıllık enflasyon oranı (Tüketici fiyatları)
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

13.1.3 Vergi borçlusunun yurtdışına çıkışının yasaklanması
5766 Sayılı Kanun'un 5. maddesi ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a "Yurtdışı çıkış tahdidi" başlıklı 36/A maddesi eklenmiştir. 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 yurtdışına çıkışı, alacaklı tahsil dairesinin talebi halinde ilgili makamlarca engellenmekteydi. Yurtdışı 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 Anayasasının 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 zımnen ilga olan (TDK: dolaylı olarak varlığı ortadan kalkan) 32/A maddesine ilişkin uygulamanın nasıl yapılacağı, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca hazırlanan Tahsilat İç Genelgesi'nde aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

8 Ekim 2010 tarihli ve 2010/1 seri numaralı bu İç Genelge'de, Anayasa'nın 23. maddesinin yeni 5. fıkrası uyarınca, 6183 Sayılı Kanun'un 36/A madde hükmünün uygulama alanının kalmadığı belirtilmiştir. Bu itibarla, alacaklı tahsil dairelerince 5982 Sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 23 Eylül 2010 tarihinden itibaren amme borçluları hakkında 6183 Sayılı Kanun'un 36/A maddesi gereğince yurt dışı çıkış tahdidi tatbik edilmeyecektir.

Diğer taraftan 23 Eylül 2010 tarihinden önce amme borçluları hakkında alacaklı tahsil dairelerinin talepleri üzerine 6183 Sayılı Kanun'un 36/A maddesi gereğince uygulanmış olan yurt dışı çıkış tahditleri ise borçluların ayrıca müracaatları aranmaksızın kaldırılacaktır. İç Genelge'de ayrıca bu hususta Maliye Bakanlığı tarafından İçişleri Bakanlığı'na bir yazı yazıldığı ve 6183 sayılı Kanun'un 36/A maddesi uyarınca uygulanmış tahditlerin Bakanlık kayıtlarından kaldırılmasının istendiği belirtilmektedir.

Bu nedenle, anılan madde hükmü uyarınca uygulanmış olan yurt dışı çıkış tahditleri ile ilgili olarak alacaklı tahsil dairelerince ayrıca bir işlem yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Ayrıca, haklarında 6183 Sayılı Kanun'un 36/A maddesi gereğince yurt dışı çıkış tahdidi uygulananlarca söz konusu işlemin iptaline yönelik olarak açılmış olan davalar, yurt dışı çıkış tahditlerinin mevcut hükmün zımnen ilga olması nedeniyle kaldırılması ile birlikte konusuz kalacaktır. Dolayısıyla, konusuz kalan söz konusu iptal davalarının reddi ile yargılama giderleri ve vekâlet ücretlerinin karşı tarafa yükletilmesi talebini içeren beyan dilekçelerinin ilgili mahkemelere gönderilmesi gerekmektedir.

13.1.4 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 ziyaı 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 anlaşılabileceği 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.

13.1.5 İhtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk uygulaması

İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemleri, adından da anlaşılabileceği gibi, vergi alacağının tahsilini güvenceye alabilmek amacıyla ve bazı özel durumlarda başvurulan bir idari tedbir ve genel haciz prosedürleri içinde uygulanan bir işlemdir. İhtiyati haciz,

a. Henüz tahakkuk etmemiş bir vergi alacağı için,
b. Tahakkuk etmiş ve fakat henüz vadesi gelmemiş bir vergi alacağı için,
c. 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,

a. Vergi ziyaı cezası ve kaçakçılık cezası kesilmesini gerektiren bir durum dolayısıyla tarhiyat işlemlerine başlanmış olması,
b. Vergi borçlusunun belli bir ikametgahının olmaması,
c. Vergi borçlusunun kaçmış olması veya kaçma ve mallarını kaçırma veya hileli yollara başvurma ihtimalinin bulunması,
d. Vergi borçlusunun verilen süre içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuş olması,
e. Vergi borçlusunun kendisinden istenilen teminatı (veya kefili) gösterememiş olması veya gösterdiği şahsi kefaletin vergi idaresince kabul edilmemiş olması,
f. 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 yada 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.

13.1.6 Vergi borçlarının tahsilinin güvenliğini sağlamaya dönük diğer tedbirler

13.1.6.1 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 paylaştırılır.

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, haczedilen malın satış bedelinin tamamını alacaktır.

Vergi idaresinin, vergi borçlusu 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.

13.1.6.2 Ortaklığın feshini isteme

Tüzel kişilerin vergi borçlarından dolayı onların kanuni temsilcilerine müracaat edilmesinin tersi bir durum olarak, şahıs şirketlerinin (kollektif ve adi şirketler) ortaklarının (eshamlı 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.

a. Vergi borçlusuna ait mal bulunmaması veya amme alacağını karşılamaya yetmemesi,
b. Borçlu veya ortaklık tarafından teminat göstermemiş olması.

Sermaye şirketlerinde, vergi borçlusu 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.

13.1.6.3 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.

13.2 Vergi alacağının idarece cebren tahsili

13.2.1 Cebren tahsil yöntemleri

13.2.1.1 Teminatların paraya çevrilmesi

Karşılığında teminat gösterilmiş bulunan amme alacağı vadesinde ödenmediği taktirde 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.

13.2.1.2 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 yapabilir. 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 tutanağa 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 gelirinin 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 değerin % 75'ine kadar bir bedelle satış yapılabilir. Bu mümkün olmaz ise yada 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.

13.2.1.3 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 yada 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.

13.2.2 Ödemelerin mahsubu

4369 Sayılı Kanun'la, yapılan ödemelerin vergi borçlarına mahsubu konusunda önemli düzenlemeler yapılmıştır. Düzenlemelerin altında yatan gerekçe, vergi asılları ve vergi ziyaı 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 Hazinenin 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 (01.01.1999 tarihine kadar), rızaen yada 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 paylaştırılacaktır,
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.

14. Pratik bilgiler

14.1 Gelir vergisi oranları

14.1.1 2011 yılında ücret gelirlerine uygulanacak gelir vergisi tarifesi

Gelir dilimi	Vergi oranı
9.400 TL'ye kadar	% 15
23.000 TL'nin 9.400 TL'si için 1.410 TL, fazlası	% 20
80.000 TL'nin 23.000 TL'si için 4.130 TL, fazlası	% 27
80.000 TL'den fazlasının 80.000 TL'si için 19.520 TL, fazlası	% 35

14.1.2 2011 yılında ücret dışındaki gelirlere uygulanacak gelir vergisi tarifesi

Gelir dilimi	Vergi oranı
9.400 TL'ye kadar	% 15
23.000 TL'nin 9.400 TL'si için 1.410 TL, fazlası	% 20
53.000 TL'nin 23.000 TL'si için 4.130 TL, fazlası	% 27
53.000 TL'den fazlasının 53.000 TL'si için 12.230 TL, fazlası	% 35

14.2 Basit usule tabi olmanın genel ve özel şartları

14.2.1 Genel şartlar
2011 yılı için basit usule tabi olmanın genel şartları aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

a. Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak,

b. İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde, emsal kira bedelinin, kiralanmış olması halinde ise yıllık kira bedelinin, büyükşehir belediye sınırları içinde 4.600 TL'yi, diğer yerlerde de 3.200 TL'yi aşmaması,

c. Ticari, zirai ve mesleki faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olmamak.

14.2.2 Özel şartlar
2011 yılı için basit usule tabi olmanın özel şartları aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

a. Alım satım yapanların yıllık alımları tutarı 64.000 TL' yi, satışları tutarı da 96.000 TL'yi aşmamalıdır.

b. Alım satım haricindekileri yapanların ise, yıllık gayrisafi iş hasılatları 32.000 TL'yi aşmamalıdır.

c. Alım satım ile diğer işlerin beraber yapılması halinde, yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamı 64.000 TL'yi aşmamalıdır.

14.3 Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı

Uygulandığı yıl	Tutar (KDV hariç)
2006	8,25 TL
2007	8,80 TL
2008	9,00 TL
2009	10,00 TL
2010	10,00 TL
2011	10,70 TL

14.4 Sakatlık indirimi tutarları
Sakatlık derecelerine göre 2011 yılında uygulanacak olan sakatlık indirimi tutarları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

Sakatlık derecesi	Sakatlık indirimi
Birinci derece sakatlar için	700 TL
İkinci derece sakatlar için	350 TL
Üçüncü derece sakatlar için	170 TL

14.5 Asgari geçim indirimi hesabı

Bekar bir ücretlinin, 2011 yılında yararlanabileceği aylık asgari geçim indirimi tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

2011 Ocak ayı asgari ücretin yıllık brüt tutarı (796,50 x 12)	9.558,00 TL
Asgari geçim indirimi oranı (Çalışanın kendisi)	% 50
Asgari geçim indirimi matrahı (9.558 x % 50)	4.779,00 TL
Yıllık asgari geçim indirimi tutarı (4.779,00 x % 15)	716,85 TL
Aylık asgari geçim indirimi tutarı (716,85 / 12)	59,74 TL

Evli çalışanların yukarıdaki örnek hesaplama yöntemine göre, 2011 yılında aylık olarak yararlanabilecekleri asgari geçim indirimi tutarları, eşlerin çalışıp çalışmaması ve çocuk sayıları dikkate alınarak aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Çocuk sayısı / Eşin çalışması	Çocuk yok	1 çocuk	2 çocuk	3 çocuk	4 ve daha fazla çocuk
Çalışıyor	59,74 TL	68,70 TL	77,66 TL	83,63 TL	89,61 TL
Çalışmıyor	71,69 TL	80,65 TL	89,61 TL	95,58 TL	101,55 TL

Eşi çalışmayan ve 4 çocuk sahibi asgari ücretli bir çalışan için aylık olarak hesaplanan 101,55 TL tutarındaki asgari geçim indirimi, ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi tevkifatı tutarından mahsup edilecektir. Bu ücretlinin asgari geçim indirimi mahsup işlemi aşağıdaki şekilde gerçekleştirilecektir.

Aylık brüt ücret (Ocak 2011)	796,50 TL
Sosyal güvenlik primi işçi payı (%14)	111,51 TL
İşsizlik sigortası primi işçi payı (% 1)	7,97 TL
Gelir vergisi matrahı [796,50 - (111,51 + 7,97)]	677,02 TL
Hesaplanan gelir vergisi (% 15)	101,55 TL
Mahsup edilecek asgari geçim indirimi (-)	101,55 TL
Ödenecek gelir vergisi (101,55 - 101,55)	0,00 TL

14.6 Konut kira geliri istisnası

Gelirin elde edildiği yıl	Yıllık tutar
2006	2.200 TL
2007	2.300 TL
2008	2.400 TL
2009	2.600 TL
2010	2.600 TL
2011	2.800 TL

14.7 Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı

Gelirin elde edildiği yıl	Yıllık tutar
2006	18.000 TL
2007	19.000 TL
2008	19.800 TL
2009	22.000 TL
2010	22.000 TL
2011	23.000 TL

14.8 Menkul sermaye iratlarında enflasyon indirim oranı

(01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen menkul kıymetler)

Gelirin elde edildiği yıl	İndirim Oranı
2006	% 46,5
2007	% 37,7
2008	% 64,9
2009	% 16,7
2010	% 93,4

14.9 Tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı

Gelirin elde edildiği yıl	Yıllık tutar
2006	875 TL
2007	900 TL
2008	960 TL
2009	1.070 TL
2010	1.090 TL
2011	1.170 TL

14.10 Menkul kıymet alım satım kazançlarına ilişkin istisna tutarı

(01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen veya satın alınan menkul kıymetler)

Kazancın sağlandığı yıl	Yıllık tutar
2006	14.000 TL
2007	15.000 TL
2008	16.000 TL
2009	17.900 TL
2010	18.000 TL
2011	19.000 TL

14.11 Değer artış kazançlarına ilişkin istisna tutarı

(Menkul kıymetlerden elde edilen kazançlar hariç)

Kazancın sağlandığı yıl	Yıllık tutar
2006	6.000 TL
2007	6.400 TL
2008	6.800 TL
2009	7.600 TL
2010	7.700 TL
2011	8.000 TL

14.12 Reeskont ve avans işlemlerinde uygulanacak iskonto ve faiz oranları

Reeskont işlemlerinde	% 14
Avans işlemlerinde	% 15

Not: Alacak ve borç senetlerinin iç iskonto yöntemiyle reeskont işleminde 30.12.2010 tarihinden itibaren % 15 oranı esas alınacaktır.

14.13 Yürürlükteki katma değer vergisi oranları

Mal teslimlerine ve hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları, 30.12.2007 tarih ve 2007/13033 Sayılı Kararnamenin Eki Karar ile belirlenmiştir. Bu Karar'da Rehber'in yayına hazırlandığı tarihe kadar bazı Bakanlar Kurulu Kararları ile değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikleri de içeren 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na aşağıda yer verilmiştir.

Madde 1

(1) Mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları;

a) Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için, % 18
b) Ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, % 1
c) Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, % 8

olarak tespit edilmiştir.

(2) Finansal kiralama işlemlerinde, işleme konu olan malın tabi olduğu katma değer vergisi oranı uygulanır.

(3) (I) sayılı listenin 2/a sırasında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde bu maddenin (a) bendinde öngörülen vergi oranı, 1, 2/b ve 3. sıralarında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde ise (c) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır.

(4) Perakende safhadaki teslimden maksat; teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanacak olanlar dışındakilere satılmasıdır. Ürünleri, aynen ya da işlendikten sonra satanlar ile işletmesinde kullanacak olanların gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmamaları halinde bunlara yapılan teslimler de perakende teslim sayılır.

(5) (I) sayılı listenin 9. sırasında yer alan "kullanılmış" deyimi, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na göre özel tüketim vergisine tabi olmayan taşıtları ifade eder.

Mal ve hizmetleri tanımlama yetkisi

Madde 2

(1) Bu Karar kapsamındaki mal ve hizmetleri tanımlamaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Yürürlükten kaldırılan mevzuat

Madde 3

(1) Mal teslimleri ve hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranlarının tespit edilmesi hakkındaki 17/7/2002 tarihli ve 2002/4480 Sayılı Kararname ile bu Kararnamede değişiklik yapan, 25/4/2003 tarihli ve 2003/5557 sayılı, 5/6/2003 tarihli ve 2003/5710 sayılı, 23/12/2003 tarihli ve 2003/6666 sayılı, 26/2/2004 tarihli ve 2004/6887 sayılı, 21/7/2004 tarihli ve 2004/7666 sayılı, 18/8/2004 tarihli ve 2004/7802 sayılı, 27/12/2004 tarihli ve 2004/8301 sayılı, 6/3/2006 tarihli ve 2006/10138 sayılı, 26/6/2006 tarihli ve 2006/10620 sayılı, 25/5/2007 tarihli ve 2007/12143 Sayılı Kararnameler yürürlükten kaldırılmıştır.

Yürürlük

Madde 4

(1) Bu Kararın; finansal kiralama işlemlerine ilişkin hükümleri Kararın yayımı tarihinden sonra düzenlenen sözleşmeler için geçerli olmak üzere yayımı tarihinde, (II) sayılı listenin "A) GIDA MADDELERİ" bölümünün 13/b, 14 ve 18/b sıraları ile "B) DİĞER MAL VE HİZMETLER" bölümünün 24. ve 25. sıraları 01.01.2008 tarihinde, diğer hükümleri yayımını izleyen gün yürürlüğe girer.

Yürütme

Madde 5

(1) Bu Karar hükümlerini Maliye Bakanı yürütür.

(I) Sayılı Liste

1- Kuru üzüm, kuru incir, kuru kayısı, ceviz, fındık, antep fıstığı, çam fıstığı, yer fıstığı, kestane, leblebi, ayçiçeği çekirdeği, kabak çekirdeği,

2- a) Mazı, palamut, kendir tohumu, kanola (kolza), kitre,

b) Meyan kökü, meyan balı, meyan hülasası, çöven, sumak yaprağı, defne yaprağı, ıhlamur, kekik, adaçayı, mahlep, kimyon, susam, anason, haşhaş tohumu, rezene tohumu, süpürge teli ve tohumu ile bunlardan mamul süpürgeler, kapari (kebere), harnup (keçiboynuzu), harnup çekirdeği, zerdali çekirdeği, kayısı çekirdeği, kişniş, acıbadem, kuzu göbeği mantar, şeker pancarı,

3- Buğday, arpa, mısır, yulaf, çavdar, darı, çeltik, soya, kuru fasulye, kuru barbunya, kuru bakla, nohut, mercimek, patates, kuru soğan, sarımsak, zeytin, zeytinyağı, küçük ve büyükbaş hayvanlar (arılar dahil),

4- Buğday unu, buğday unundan imal edilen ekmekler (kepekli olanlar dahil, diğer katkı maddeliler hariç), yufka,

5- Buğday, arpa, mısır, çeltik, fasulye, yer fıstığı, ayçiçeği, soya, şeker pancarı, patates, pamuk, nohut, yonca, korunga, adi ve diğer fiğler, sorgum, sudan otu ve sorgum-sudan melezinin sertifikalı tohumlukları ile sertifikalı meyve fidanları,

6- 24/6/1995 tarihli ve 552 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye göre toptancı hallerinde faaliyette bulunanlara ve bunlar tarafından gerçek usule tabi katma değer vergisi mükelleflerine yapılan taze sebze ve meyve (mamulleri hariç) teslimleri,

7- Suni döllenme için dondurulmuş hayvan spermaları,

8- Gazete ve dergiler (21/6/1927 tarihli ve 1117 Sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanların tesliminde bu Kararın 1. maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır.),

9- Aşağıda tanımları yapılan motorlu taşıtlardan yalnız "kullanılmış" olanlar,

"Türk Gümrük Tarife Cetvelinin" (2009/14812 BKK ile eklenen ibare. Yürürlük 30.03.2009) 8701.90.50.00.00 kullanılmış olanlar ile 87.03 pozisyonundaki binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steyşın vagonlar ve yarış arabaları dahil). [(Yalnız binek otomobilleri, steyşın vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, jipler, vb., motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş

enerjili vb. motorlu taşıtlar, ''8703.10.11.00.00 özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar'', ''8703.10.18.00.00 diğerleri''] [Ambulanslar, mahkum taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar hariç.] (Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin, bu araçları tesliminde bu Kararın 1. maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır.),

(31.03.2008 tarih ve 2008/13426 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 2. maddesiyle eklenen hüküm. Yürürlük: 07.04.2008) Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin (b) bendine göre binek otomobillerin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin, kiralamak veya çeşitli şekillerde işletmek üzere iktisap ettikleri ve 31.12.2007 tarihi itibarıyla aktiflerinde veya envanterlerinde bulunan binek otomobillerinin iktisap tarihinden itibaren 2 yıl geçtikten sonra teslime konu olması halinde bu teslimde % 1 katma değer vergisi oranı uygulanır.

10- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2713.20.00.00.11 pozisyonunda yer alan penetrasyon asfalt (cut-back asfaltlar hariç) teslimi,

11- Net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimleri ile belediyeler, il özel idareleri, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve bunların % 51 veya daha fazla hissesine ya da yönetiminde oy hakkına sahip oldukları işletmeler tarafından konut yapılmak üzere projelendirilmiş arsaların (sosyal tesisler için ayrılan bölümler dahil) net alanı 150 m²'nin altındaki konutlara isabet eden kısmı,

12- Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,

13- Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece net alanı 150 m²'ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri,

14- Cenaze hizmetleri,

15- **(08.07.2008 tarih ve 2008/13902 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen sıra. Yürürlük: 01.08.2008)** 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca teslimleri katma değer vergisinden istisna olan araçların, faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere kiralanması hizmeti.

(II) Sayılı Liste

A. Gıda maddeleri

22/12/2006 tarihli ve 2006/11437 Sayılı Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin;

1- a) 01.01, 01.02, 01.03, 01.04, 01.05 pozisyonlarında yer alan hayvanlar ile 01.06 pozisyonunda yer alan (yalnız tavşanlar, geyikler, dağ keçisi, keklik, devekuşu, bıldırcın, çulluk, yabani ördek ve kazlar, sülün, beç tavuğu) hayvanlar,

b) 2 no.lu faslında yer alan mallar,

c) 3 no.lu faslında yer alan mallar (0301.10 pozisyonunda yer alan süs balıkları hariç),

2- 4 no.lu faslında yer alan mallar (0408.11.20.00.00, 0408.19.20.00.00, 0408.91.20.00.00, 0408.99.20.00.00 pozisyonlarında yer alan mallar hariç),

3- 5 no.lu faslın 0504.00 pozisyonunda yer alan mallar,

4- 6 no.lu faslın 0601.20.10.00.11, 0601.20.10.00.12, 0602.10, 0602.20, 0602.90.10.00.00, 0602.90.20.00.00, 0602.90.30.00.00 pozisyonlarında yer alan mallar,

5- 7 no.lu faslında yer alan mallar,

6- 8 no.lu faslında yer alan mallar,

7- 9 no.lu faslında yer alan mallar,

8- 10 no.lu faslında yer alan mallar,

9- 11 no.lu faslında yer alan mallar,

10- 12 no.lu faslında yer alan mallar (yalnız; sebze ve meyveler, bunların tohum, çekirdek ve sporları, nane, şeker kamışı, pamuk tohumu ve çiğiti, yağlı tohum ve meyvelerin un ve kaba unları),

11- 15 no.lu faslında yer alan yağlardan insan gıdası olarak kullanılmaya elverişli olanlar ile bunların üretiminde kullanılmaya elverişli olan ham yağlar,

12- 16 no.lu faslında yer alan mallar,

13- a) 17 no.lu faslında yer alan mallar (1704.90.30.00.00 pozisyonunda yer alanlar hariç),

b) 1704.90.30.00.00 pozisyonunda yer alan mallar,

14 -18 no.lu faslında yer alan mallar,

15 -19 no.lu faslında yer alan mallar,

16 - 20 no.lu faslında yer alan mallar,

17 - 21 no.lu faslında yer alan mallar,

18 - 22 no.lu faslında yer alan mallardan yalnız;

a) 22.01, 2202.10.00.00.19, 2202.90, 2204.30, 2209.00.91.00.00, 22.09.00.99.00.00 pozisyonlarında yer alanlar,

b) 2202.10.00.00.11, 2202.10.00.00.12, 2202.10.00.00.13 pozisyonlarında yer alanlar,

19- 23 no.lu faslın 2306.90.11.00.11, 2306.90.11.00.19, 2306.90.19.00.11, 2306.90.19.00.19 pozisyonlarında yer alan mallar,

20- 25 no.lu faslın 2501.00.91.00.11, 2501.00.91.00.12, 2501.00.91.00.19 pozisyonlarında yer alan mallar.

Bu bölümdeki malların (I) sayılı listede de yer alması halinde, (I) sayılı listede belirlenen oranlar uygulanır.

B. Diğer mal ve hizmetler

1- Kütlü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı,

2- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 41.01 pozisyonundaki sığır ve atların, 41.02 pozisyonundaki koyun ve kuzuların (astragan veya karakul, persaniye, breitschwanz ve benzerleri, Hint, Çin, Moğolistan ve Tibet kuzuları hariç), 41.03 pozisyonundaki keçi ve oğlakların (Yemen, Moğolistan ve Tibet keçi ve oğlakları hariç) ham post ve derileri,

3- İplikler ve iplik imali için hazırlanan her nevi filamentler, lifler, vb. (Pamuktan, yünden, tiftikten, hayvan kıllarından, ipekten, sentetikten, suni maddelerden, dokumaya elverişli her nevi maddelerden veya bunların karışımlarından elde edilenler.),

4- Pamuklu, yünlü, ipekli, sentetik, suni veya bunların karışımlarından örme dahil her nevi mensucat (pamuk, keten, ipek, sentetik, suni, kauçuk iplik, lif ve benzerleriyle, hayvan kıllarıyla, dokumaya elverişli maddelerle veya bunların karışımları ile birlikte; el tezgahlarında veya diğer şekillerde dokunsun dokunmasın, ağartılmış, boyanmış, baskılı vb. şekillerde olsun olmasın), emdirilmiş, sıvanmış, kaplanmış veya lamine edilmiş dokumaya elverişli mensucat, dokunmamış mensucat, vatka, keçe ile her nevi dantela, kordela, kordon ve işlemeler,

5- Yukarıdaki 4 numaralı sırada yazılı mensucat, vatka, keçe ve dantela, kordela, kordon ve işlemelerden mamul; iç ve dış giyim eşyası (şapka, kravat, kaşkol, kemer, çorap, eldiven vb. dahil), havlu, bornoz, perde, çarşaf, yastık, yorgan, battaniye, uyku tulumu, her türlü kılıf ve örtüler ile bunların benzeri ev tekstil ürünleri (taşıtlarda kullanılanlar dahil) (yataklar hariç),

6- **(08.07.2008 tarih ve 2008/13902 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı değiştirilen sıra. Yürürlük: 20.07.2008)**

a) İşlenmiş post, deri ve köseleler ile bunların taklitleri ve bunlardan mamul giyim eşyası (şapka, kemer, kravat, eldiven ve benzerleri dahil),

b) 18/12/2007 tarihli ve 2007/13007 Sayılı Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin "4302.19.95.00.19 Diğerleri" pozisyonunda yer alan eşyalardan yalnız sığırların (bufalo dahil) dabaklanmış ve aprelenmiş kürkleri,

7- Her nevi maddeden mamul ayakkabı, terlik, çizme ve benzerleri,

8- Her nevi maddeden mamul çanta, bavul, valiz ve benzerleri,

9- Halılar ve diğer dokumaya elverişli maddelerden yer kaplamaları,

10- Fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işleri,

11- 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun kapsamına giren ödeme kaydedici cihaz teslimleri,

12- 13/10/1983 tarihli ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu ile Karayolları Trafik Yönetmeliğinin 64. maddesine göre otobüs, kamyon ve çekici türü taşıtlarda bulundurulması ve kullanılması zorunlu olan takoğraf cihazı teslimleri,

13- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 4801.00 pozisyonunda yer alan gazete kağıdı (rulo veya tabaka halinde) ile 48.02 pozisyonunda yer alan baskı ve yazı kağıtlarının teslimi,

14- Kitap ve benzeri yayınlar (21/6/1927 tarihli ve 1117 Sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanların tesliminde bu Kararın 1. maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır.), kurşun kalem, boya kalemleri, sulu boya ve pastel boyalar, okul defterleri, silgi, kalemtıraş, cetvel, pergel, gönye, iletki,

15- Üniversite ve yüksekokullar ile 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve 573 sayılı Özel Eğitim Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri, "Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği" kapsamında verilen öğrenci taşıma servis hizmetleri ile "Özel Öğrenci Yurtları Yönetmeliği" hükümlerine tabi yurtlarda verilen hizmetler,

16- Sinema, tiyatro, opera, operet, bale, müze giriş ücretleri,

17- İnsan gıdası olarak kullanılan mamalar, insan ve hayvan sağlığı için kullanılan antiserumlar, immunglobulinler, kan ve kan kompenentleri ile kan ürünleri, aşılar,

18- Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan veya ithaline izin verilen beşeri tıbbi ürünler,

19- **(08.07.2008 tarih ve 2008/13902 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı değiştirilen sıra. Yürürlük: 20.07.2008)** 18.12.2007 tarihli ve 2007/13007 Sayılı Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 0106.90.00.90.14 pozisyonunda yer alan biyolojik mücadelede kullanılan parazit ve predatörler ile Tarım ve Köyişleri Bakanlığı tarafından zirai mücadelede kullanılmak üzere ruhsatlandırılan bitki koruma ürünleri,

20- Tarım ve Köyişleri Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan veteriner ispençiyari ve tıbbi müstahzarlar (veteriner kozmetikleri hariç),

21- İlgili Bakanlıklar ya da kanunlarla izin verilen gerçek veya 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,

22- **(08.07.2008 tarih ve 2008/13902 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı değiştirilen sıra. Yürürlük: 20.07.2008)** 18.12.2007 tarihli ve 2007/13007 Sayılı Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin;

2520.20.90.10.00	Dişçilikte kullanılan alçılar
2520.20.90.90.11	Tıpta kullanılan alçılar
2804.40.00.00.00	Oksijen
2844.40.20.00.11	Radyoaktif iyot
2844.40.20.00.12	Radyoaktif fosfor
2844.40.20.00.13	Radyoaktif karbon
2844.40.20.00.14	Radyoaktif kobalt
2844.40.20.00.19	Diğerleri
2844.40.30.00.00	Suni radyoaktif izotopların bileşikleri (EURATOM)
30.01	Tedavide kullanılan kurutulmuş guddeler ve diğer organlar (toz haline getirilmiş olsun olmasın); guddelerin veya diğer organların veya bunların salgılarının tedavide kullanılan hülasaları; heparin ve tuzları; tedavide veya korunmada kullanılmak üzere hazırlanmış tarifenin başka yerinde yer almayan veya belirtilmeyen insan veya hayvan menşeli diğer maddeler
30.05	Tıpta, cerrahide, dişçilikte veya veterinerlikte kullanılan eczacılık maddeleri emdirilmiş veya kaplanmış veya perakende satılacak şekilde hazırlanmış veya ambalajlanmış pamuklar, gaz bezleri, bandajlar ve benzeri maddeler (sargılar, sparadralar, hardal yakıları gibi)

30.06	Bu fasılın 4 nolu notunda belirtilen eczacılık eşyası ve müstahzarları
33.06	Ağız veya diş sağlığını korumaya mahsus müstahzarlar (takma dişleri temizlemeye ve onları ağızda sabit tutmaya mahsus pat ve tozlar dâhil); diş aralarını temizlemekte kullanılan iplikler (diş iplikleri), bireysel kullanıma mahsus ambalajlarda perakende satılacak hale getirilmiş
3307.90.00.90.11	Kontakt-lens veya suni göz solüsyonları
3407.00.00.10.00	Dişçilikte kullanılan alçı esaslı diğer müstahzarlar
3407.00.00.90.11	Dişçi mumu
3407.00.00.90.13	Elastomer esaslı ölçü maddeleri (dişçilikte kullanılan)
3407.00.00.90.14	Çinko oksit-öjenol esaslı ölçü maddeleri (dişçilikte kullanılan)
3701.10.10.00.00	Tıpta, dişçilikte veya veterinerlikte kullanılanlar
3701.20.00.90.12	Seluloitten veya diğer plastik maddelerden sağlık işlerinde kullanılanlar
3821.00.00.00.00	Mikroorganizmaların (virüsler ve benzerleri), bitkilerin, insan veya hayvan hücrelerinin geliştirilmesine veya idamesine mahsus müstahzar kültür ortamları
3822.00	Bir mesnet üzerinde bulunan laboratuvarlarda veya teşhiste kullanılan reaktifler, bir mesned üzerinde olsun olmasın laboratuvarlarda veya teşhiste kullanılan müstahzar reaktifler (30.02 veya 30.06 pozisyonlarında yer alanlar hariç); standart (referans) maddeleri
39. Fasıl	Plastikler ve mamulleri (Yalnız idrar torbaları, kolostomi torbaları, aseptik dolum torbaları, her nevi eldivenler, her nevi kan alma tüpleri ve prezervatifler)
40. Fasıl	Kauçuk ve kauçuktan eşya (Yalnız idrar torbaları, kolostomi torbaları, aseptik dolum torbaları, her nevi eldivenler, her nevi kan alma tüpleri ve prezervatifler)
7015.10.00.00.00	Numaralı gözlük camları
8419.20	Tıbbi, cerrahi veya laboratuvar sterilizatörleri
8421.29.00.00.11	Diyalizör
8509.80.00.00.19	Diğerleri (Yalnız elektrikli - pilli diş fırçaları)
90.11	Kombine haldeki optik mikroskoplar (fotomikrografi, sinefotomikrografi veya mikroprojeksiyon mikroskopları dâhil) (Aksam, parça ve aksesuarlar hariç)
90.18	Tıpta, cerrahide, dişçilikte ve veterinerlikte kullanılan alet ve cihazlar (Sintigrafi cihazları, diğer elektromedikal cihazlar ve göz testine mahsus cihazlar dahil) (Aksam ve parçalar hariç)
90.19	Mekanoterapi cihazları; masaj cihazları; psikotekni cihazları; ozonoterapi, oksijenoterapi, aeroterapi, suni teneffüs veya diğer terapik teneffüs cihazları (Aksam ve parçalar hariç)
9020.00	Diğer teneffüs cihazları ve gaz maskeleri (Mekanik parçaları ve değiştirilebilen filtreleri olmayan koruyucu maskeler hariç) (Aksam, parça ve aksesuarlar hariç)
90.21	Ortopedik cihazlar (Koltuk değnekleri, cerrahi kuşaklar ve fıtık bağları dahil); cebireler, gudyerler ve kırıklara mahsus diğer cihazlar; protez organlar; sağırların işitmesini kolaylaştırmaya mahsus cihazlar ve vücut kusur veya noksanlığını gidermek amacıyla üstte veya elde taşınan veya vücudun içine yerleştirilen diğer cihazlar (Aksam, parça ve aksesuarlar hariç)
9022.12.00.00.00	Bilgisayarlı tomografi cihazları
9022.13.00.00.00	Diğerleri (dişçiliğe mahsus olanlar)
9022.14	Diğerleri (tıbbi, cerrahi veya veterinerlik amaçlı kullanımlar için)
9022.21	Tıbbi, cerrahi, dişçilik veya veterinerlik amaçlı kullanımlar için
9027.80	Diğer alet ve cihazlar (Yalnız PCR cihazı, kan sayım, nefelometre vb. analiz ve ölçüm cihazları, biokimya, idrar ve eliza cihazları)
9402.10.00.00.11	Dişçi koltukları
9402.90	Diğerleri (Aksam ve parçalar hariç)
9506.91.90.00.00	Diğerleri (Yalnız yürüteç barı vb.)
9603.21.00.00.00	Diş fırçaları

(20.09.2008 tarih ve 2008/14092 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen mallar: Yürürlük: 21.09.2008)

9001.30.00.00.00	Kontak lensler (Yalnız görme kusurunun giderilmesine mahsus olanlar)
9001.40	Camdan gözlük camları (Yalnız görme kusurunun giderilmesine mahsus olanlar)
9001.50	Diğer maddelerden gözlük camları (Yalnız görme kusurunun giderilmesine mahsus olanlar)
90.03	Gözlüklere veya benzeri eşyaya ait çerçeveler ve bunların aksam ve parçaları (Kıymetli metallerden veya kıymetli metallerle kaplama metallerden olan gözlük çerçeveleri ve gözlük benzeri eşyaya ait çerçeveler ile bunların aksam ve parçaları hariç)
9004.10.10.00.00	Optik tarzda işlenmiş camlı olanlar (Çerçevesi kıymetli metallerden veya kıymetli metallerle kaplama metallerden olanlar hariç)
9004.90	Diğerleri (Çerçevesi kıymetli metallerden veya kıymetli metallerle kaplama metallerden olanlar hariç)

pozisyonlarında yer alan eşyaların teslimi ile bunlardan makine ve cihaz niteliği taşıyanların kiralanması hizmetleri,

23- Küspe **(20.09.2008 tarih ve 2008/14092 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen parantez içi hüküm. Yürürlük: 21.09.2008)** (18.12.2007 tarihli ve 2007/13007 Sayılı Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2303.10 pozisyonunda yer alan nişastacılık artıkları ve benzeri artıklar ile 2303.30.00.00.00 pozisyonunda

yer alan biracılık ve damıtık içki sanayiinin posa ve artıkları hariç), tam yağlı soya (fullfat), kepek, razmol, balık unu, et unu, kemik unu, kan unu, tapiyoka (manyok), sorgum ve her türlü fenni karma yemler, (kedi-köpek mamaları hariç) saman, yem şalgamı, hayvan pancarı, kök yemler, kuru ot, yonca, fiğ, korunga, hasıl ve slajlık mısır, üçgül, yemlik lahana, yem bezelyesi ve benzeri hayvan yemleri (yeşil ve kuru kaba yemler ve bunların pellet şeklinde veya mevsimsel ihtiyaçlara göre bir bağlayıcı kullanılarak veya kullanılmadan işlem görmüş olanları dahil),

24- Gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerler hariç olmak üzere kahvehane, kır kahvesi, çay bahçesi, çay ocağı, kıraathane, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler, lokanta, içkili lokanta, kebapçı ve benzeri yerlerde **(14.07.2009 tarih ve 2009/15200 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen parantez içi hüküm. Yürürlük: 15.07.2009)** (birinci sınıf lokanta ruhsatı ya da işletme belgesine sahip olan yerler ile üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesislerin bünyesindeki lokantalar hariç) verilen hizmetler (bu yerlerde verilen hizmetlerin alkollü içeceklere isabet eden kısmı hariç),

25- **(05.02.2008 tarih ve 2008/13234 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişen sıra. Yürürlük: 09.02.2008)** Otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmeti (1618 Sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığından işletme belgesi almış seyahat acenteleri tarafından müşteriye aktarılan geceleme hizmet tutarı ve bu hizmete ilişkin aracılık bedellerine de konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmetlerinin ait olduğu oran uygulanır. Konaklama tesislerinde geceleme hizmetinden yararlanmayanlara verilen tüm hizmetler ile geceleme hizmetiyle beraber verilen ancak ayrıca belgelendirilen ya da geceleme hizmetine ait belgede ayrıca fiyatlandırılan hizmetler bu sıra kapsamında yer almamaktadır. Ancak geceleme hizmeti kapsamında verilmesi ve geceleme bedeline dahil edilmesi mutat olan diğer hizmetler bu sıra kapsamında yer almakla birlikte bu şekilde belirlenen geceleme bedeli içinde sunulan alkollü içeceklere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi tutarları, hizmeti sunanlar tarafından indirim konusu yapılamaz.),

26- Yaşlı, sakat ve düşkünler için bakım ve huzurevleri ile yetimhanelerde verilen hizmetler,

27- Belediyeler veya bunların iktisadi işletmeleri tarafından verilen atık su hizmetleri.

28- **(05.02.2008 tarih ve 2008/13234 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen sıra. Yürürlük: 09.02.2008)** 18.12.2007 tarihli 2007/13007 Sayılı Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin;

8424.81	Tarıma ve bahçeciliğe ait olanlar (sıvı veya toz halindeki maddeleri püskürtmeye dağıtmaya veya pülverize etmeye mahsus mekanik cihazlar)
8428.20.30.90.00	Diğerleri (Tarımda kullanılmak üzere özel olarak imal edilmiş pnömatik elevatörler ve konveyörler)
8428.90.71.00.00	Zirai traktörlere takılmak üzere imal edilenler (Tarımda kullanılmak üzere özel olarak imal edilmiş yükleyiciler)
8428.90.95.90.11	Zirai traktörler için hidrolik kaldırıcılar
8432.10	Pulluklar
8432.21.00.00.00	Diskli tırmıklar (diskorolar)
8432.29	Diğerleri: (Tırmıklar, skarifikatörler, kültivatörler, zararlı otları ayıklayan makineler, çapa makineleri)
8432.30	Ekim ve dikim makineleri
8432.40	Gübreleme makine ve cihazları
8433.20	Çayır biçme makineleri (traktörlere monte edilen parmaklı biçme makineleri dahil)
8433.30	Ot hazırlama makine ve cihazları
8433.40	Ot ve saman balyalama makine ve cihazları (ot ve samanları toplayıp demet veya balya yapmaya mahsus olanlar dahil)
8433.51.00.00.00	Biçer döverler
8433.52	Diğer harman makine ve cihazları
8433.53	Kök ve yumru sökme makineleri
8433.59.11.00.00	Kendinden hareketli olanlar (silaj makinesi)
8433.59.19.00.00	Diğerleri (silaj makinesi)
8433.59.30.00.11	Ortak makineleri (biçerler)
8433.59.30.00.12	Biçer toplarlar
8433.59.30.00.13	Biçer bağlarlar
8433.59.80.00.11	Pamuk hasat makinesi
8433.59.80.00.12	Mısır hasat makinesi
8433.59.80.00.13	Mısır toplama ve daneleme makineleri
8433.59.80.00.19	Diğerleri (diğer hasat ve harman makine ve cihazları)
8433.90	Aksam ve parçalar (84.33 pozisyonundaki makina ve cihazlara ait olanlar) (2009/14812 BKK ile eklenen satır. Yürürlük 30.03.2009)
8434.10.00.00.00	Süt sağma makineleri
8436.10.00.00.00	Hayvan yemleri hazırlamaya mahsus makine ve cihazlar
8436.80.91.00.00	Otomatik yalaklar
8436.80.99.00.11	Arıcılığa mahsus bal mumunu petek yapan makine ve cihazlar
8436.80.99.00.12	Arıcılığa mahsus diğer makine ve cihazlar
8436.80.99.00.13	Mekanik hayvan kırkma makineleri (elle çalışanlar hariç)
8510.20.00.00.12	Hayvan kırkma makineleri
8701.10.00.00.00	Motokültörler
8701.90.11.00.00	Motor gücü 18 kW.ı geçmeyenler (traktörler)
8701.90.20.00.00	Motor gücü 18 kW.ı geçen fakat 37kW.ı geçmeyen (traktörler)
8701.90.25.00.00	Motor gücü 37 kW.ı geçen fakat 59kW.ı geçmeyen (traktörler)
8701.90.31.00.00	Motor gücü 59 kW.ı geçen fakat 75kW.ı geçmeyenler (traktörler)
8701.90.35.00.00	Motor gücü 75kW.ı geçen fakat 90kW.ı geçmeyenler (traktörler)
8701.90.39.00.00	Motor gücü 90kW.ı geçenler (traktörler)
8716.20.00.00.00	Tarımda kullanılmaya mahsus kendinden yüklemeli veya boşaltmalı römork ve yan römorklar

gümrük tarife istatistik pozisyon numaralarında yer alan mallar.

29- **(31.03.2008 tarih ve 2008/13426 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen sıra. Yürürlük: 07.04.2008)** 18/12/2007 tarihli ve 2007/13007 Sayılı Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin;

84.29.52.10.00.00	Paletli ekskavatörler (kulesi 360 derece dönebilen)
84.29.52.90.00.11	Lastik tekerlekli olanlar (kulesi 360 derece dönebilen makina ve cihazlar)
84.29.59.00.10.11	Beko loder
84.47	Örgü makinaları, dikiş-trikotaj makinaları ve gipe edilmiş iplik, tül, dantela, işleme, şeritçi ve kaytancı eşyası veya file imaline mahsus makina ve cihazlar ve püskül, ponpon makina ve cihazları
84.52.10	Ev tipi dikiş makinaları
84.52.21.00.00.00	Otomatik üniteler (diğer dikiş makinaları)
84.52.29.00.00.00	Diğerleri (diğer dikiş makinaları)
84.58	Metal işlemeye mahsus torna tezgahları (tornalama merkezleri dahil)
84.59	Metalleri talaş kaldırmak suretiyle delmeye, raybalamaya, frezelemeye, diş açmaya veya vida yuvası açmaya mahsus takım tezgahları (kızaklı işlem üniteleri dahil) [84.58 pozisyonundaki torna tezgahlan (tornalama merkezleri dahil) hariç]

gümrük tarife istatistik pozisyon numaralarında yer alan mallar.



14.14 Herbir kağıt için hesaplanacak azami damga vergisi tutarı

Uygulandığı yıl	Azami damga vergisi
2008	1.015.093,00 TL
2009	1.136.904,10 TL
2010	1.161.915,90 TL
2011	1.251.383,40 TL

14.15 Damga vergisi oran ve tutarlarına ilişkin tablo
(2011 yılı)

I. Akitlerle ilgili kağıtlar	
A. Belli parayı ihtiva eden kağıtlar:	
1. Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler	Binde 8,25
2. Kira mukavelenameleri (Mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden)	Binde 1,65
3. Kefalet, teminat ve rehin senetleri	Binde 8,25
4. Tahkimnameler ve sulhnameler	Binde 8,25
5. Fesihnameler (Belli parayı ihtiva eden bir kağıda taalluk edenler dahil)	Binde 1,65
6. (5766 Sayılı Kanun'un 10. maddesiyle değişen bent. Yürürlük 06.06.2008) Karayolları Trafik Kanunu uyarınca kayıt ve tescil edilmiş İkinci el araçların satış ve devrine ilişkin sözleşmeler	Binde 1,65
B. Belli parayı ihtiva etmeyen kağıtlar:	
1. Tahkimnameler	30,00 TL
2. Sulhnameler	30,00 TL
3. Turizm işletmeleri ile seyahat acentelerinin aralarında düzenledikleri kontenjan sözleşmeleri (Belli parayı ihtiva edenler dahil)	168,20 TL
II. Kararlar ve mazbatalar	
1. Meclislerden, resmi heyetlerden ve idari davalarla ilgili olmayarak Danıştay'dan verilen mazbata, ilam ve kararlarla hakem kararları	
a) Belli parayı ihtiva edenler	Binde 8,25
b) Belli parayı ihtiva etmeyenler	30,00 TL
2. (5766 Sayılı Kanun'un 10. maddesiyle değişen bent. Yürürlük 06.06.2008) İhale kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararları	Binde 4,95
III. Ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar	
1. Ticari ve mütedavil senetler	
a) Emtia senetleri	
aa) Makbuz senedi (Resepise)	10,60 TL
ab) Rehin senedi (Varant)	6,30 TL
ac) İyda senedi	1,20 TL
ad) Taşıma senedi	0,55 TL
b) Konşimentolar	6,30 TL
c) Deniz ödüncü senedi	Binde 8,25
d) İpotekli borç senedi, irat senedi	Binde 8,25
2. Ticari belgeler	
a) Menşe ve Mahreç şahadetnameleri	10,60 TL
b) Resmi dairelere ve bankalara ibraz edilen bilançolar ve işletme hesabı özetleri	
ba) Bilançolar	23,20 TL
bb) Gelir tabloları	11,30 TL
bc) İşletme hesabı özetleri	11,30 TL
c) Barnameler	1,20 TL
d) Tasdikli manifesto nüshaları	4,70 TL
e) Ordinolar	0,55 TL
f) Gümrük idarelerine verilen özet beyan formları	4,70 TL

IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar	
1. Makbuzlar	
a) Resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler (avans olarak yapılanlar dahil) nedeniyle, kişiler tarafından resmi dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmi daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havalelerine tediyesini temin eden kağıtlar	Binde 8,25
b) (5766 Sayılı Kanun'un 10. maddesiyle değişen bent. Yürürlük 06.06.2008) Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediyeyi temin eden kağıtlar	Binde 6,6
c) Ödünç alınan paralar için verilen makbuzlar veya bu mahiyetteki senetler	Binde 6,6
d) İcra dairelerince resmi daireler namına şahıslara ödenen paralar için düzenlenen makbuzlar	Binde 6,6
2. Beyannameler (Bu beyannamelerin sadece bir nüshası vergiye tabidir):	
a) Yabancı memleketlerden gelen posta gönderilerinin gümrüklenmesi için postanelerce gümrüklere verilen liste beyannamelerde yazılı her gönderi maddesi için	0,55 TL
b) Vergi beyannameleri	
ba) Yıllık gelir vergisi beyannameleri	30,00 TL
bb) Kurumlar vergisi beyannameleri	40,10 TL
bc) Katma değer vergisi beyannameleri	19,90 TL
bd) Muhtasar beyannameler	19,90 TL
be) Diğer vergi beyannameleri (damga vergisi beyannameleri hariç)	19,90 TL
c) Gümrük idarelerine verilen beyannameler	40,10 TL
d) Belediye ve il özel idarelerine verilen beyannameler	14,80 TL
e) Sosyal güvenlik kurumlarına verilen sigorta prim bildirgeleri	14,80 TL
f) (5838 Sayılı Kanun'un 15. maddesiyle eklenen bent. Yürürlük 28.02.2009) Elektronik ortamda birlikte verilen muhtasar beyanname ve sigorta prim bildirgesinden sadece muhtasar beyanname için	23,60 TL
3. Tabloda yazılı kağıtlardan aslı 1,00 Türk Lirasından fazla maktu ve nispi vergiye tabi olanların resmi dairelere ibraz edilecek özet, suret ve tercümeleri	0,55 TL

14.16 Harç oran ve tutarlarına ilişkin tablo (2011 yılı)

(1) Sayılı Tarife

Yargı harçları:	
A) Mahkeme harçları:	
Hukuk ve ticaret davalarıyla idari davalarda ihtilafsız yargı konularında ve icra tetkik mercilerinde	
I. Başvurma harcı:	
Dilekçe veya tutanakla dava açma veya davaya müdahale veya tevdi mahallinin tayini, ihtiyati tedbir, ihtiyati haciz, tesbiti delail ile ilgili taleplerde	
1. Sulh mahkemelerinde, icra tetkik mercilerinde	8,60 TL
2. Asliye Mahkemelerinde, İdare Mahkemelerinde	18,40 TL
3. (5035 Sayılı Kanun'un 34. maddesi ile değişen bent. Yürürlük:1.1.2004) Bölge Adliye Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri, Yargıtay, Danıştay ve Askeri Yüksek İdare Mahkemesinde (Mahkemenin yetkisizlik veya görevsizlik kararı vermesi sebebiyle yetkili görevli mahkemeye yeniden başvurulması halinde bu harç alınmaz.)	28,20 TL
II. Celse harcı:	
(Taraflar veya vekilleri tarafından ertelenmelerine sebebiyet verilen celselerden.)	
1. Sulh mahkemeleri:	
a) Konusu belli bir değerle ilgili davalarda dava konusu miktardan (10,60 TL'den aşağı olmamak üzere)	Binde 1,98
b) Belli bir değer bulunmayan davalarda	10,60 TL
2. Asliye mahkemelerinde, idari yargı mercilerinde (18,40 TL'den az olmamak üzere)	Binde1,98

III. Karar ve ilam harcı:	
1. Nispi harç:	
a) Konusu belli bir değerle ilgili bulunan davalarda esas hakkında karar verilmesi halinde hüküm altına alınan anlaşmazlık konusu değer üzerinden Bakanlar Kurulu, dava çeşitleri itibariyle birlikte veya ayrı ayrı olmak üzere bu bentte yazılı nispeti binde 10'a kadar indirmeye veya Kanun'da yazılı nispete kadar çıkarmaya yetkilidir.	Binde 59,4
b) Bir gayrimenkulün hissedarlar arasında satış suretiyle şuyuun izalesine dair olan hükümler (Gayrimenkulün satış bedeli üzerinden)	Binde 9,9
c) Gayrimenkulün hissedarlar arasında taksimine dair olan hükümler (Taksim edilen gayrimenkul değeri üzerinden)	Binde 3,96
d) Nafaka verilmesine dair hükümler (Bir senelik nafaka bedeli üzerinden)	Binde 9,9
e) (5035 Sayılı Kanun'un 34. maddesi ile değişen bent. Yürürlük:1.1.2004) Yukarıdaki nispetler Bölge Adliye Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri, Danıştay, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi ve Yargıtay'ın tasdik veya işin esasını hüküm altına aldığı kararları için de aynen uygulanır.	
f) (5582 Sayılı Kanun'un 32. maddesiyle eklenen hüküm. Yürürlük:6.3.2007) Konusu belli bir değerle ilgili bulunan davalarda ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 38/A maddesinin birinci fıkrasında tanımlanan konut finansmanından kaynaklanan alacaklar ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığının rehinle temin edilmiş alacaklarının takibinde, ihalenin feshi talepleri ile ilgili olarak esas hakkında karar verilmesi halinde hüküm altına alınan anlaşmazlık konusu değer üzerinden) Bakanlar Kurulu, dava çeşitleri itibarıyla birlikte veya ayrı ayrı olmak üzere bu alt bentte yazılı nispeti binde 10'a kadar indirmeye veya Kanun'da yazılı nispete kadar çıkarmaya yetkilidir. Nispi harçlar 18,40 TL'den aşağı olamaz.	Binde 59,4
2. Maktu harç:	
a) 1. fıkra dışında kalan davalarla, taraf teşkiline imkan bulunmayan davalarda verilen esas hakkındaki kararlarla, davanın reddi kararı ve icra tetkik mercilerinin 1. fıkra dışında kalan kararlarında	18,40 TL
b) (5035 Sayılı Kanun'un 34. maddesi ile değişen bent. Yürürlük:1.1.2004) (a) fıkrasında yazılı davalarda esasa taalluk eden veya tashihi karar taleplerinin reddine dair Yargıtay, Danıştay ve Askeri Yüksek İdare Mahkemesi kararlarında	38,20 TL
c) (5035 Sayılı Kanun'un 34. maddesi ile değişen bent. Yürürlük:1.1.2004) Bölge Adliye Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri, Yargıtay, Danıştay ve Askeri Yüksek İdare Mahkemesinin icranın tehiri kararlarında	30,30 TL
d) Tespiti delail, ihtiyati haciz ve ihtiyati tedbir kararlarında	30,30 TL
IV. Temyiz ve itiraz harçları	
(5766 Sayılı Kanun'un 11. maddesiyle eklenen bölüm. Yürürlük 06.06.2008)	
a) Yargıtay ve Danıştay'a yapılacak temyiz başvurularında	79,50 TL
b) Yürütmenin durdurulmasına ilişkin itirazlar dahil olmak üzere Bölge Adliye ve Bölge İdare Mahkemelerine itirazen yapılacak başvurularda	53,00 TL
c) Ağır Ceza Mahkemelerine itirazen yapılacak başvurularda	39,70 TL
V. Keşif harcı (Mahkemelerce re'sen veya istem üzerine verilen keşif yada tespit kararlarını yerine getirmek için) (6009 Sayılı Kanun'un 20. maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük 01.08.2010)	129,20 TL
B) İcra ve iflas harçları:	
I. İcra harçları:	
1. İcraya başvurma harcı	18,40 TL
2. Değeri belli olmayan icra takiplerinde, icranın yerine getirilmesi harcı	18,40 TL
3. Değeri belli olan icra takiplerinde tahsil harcı, değer üzerinden:	
a) Ödeme veya icra emrinin tebliği üzerine hacizden evvel ödenen paralardan	Yüzde 3,96
b) Hacizden sonra ve satıştan önce ödenen paralardan	Yüzde 7,92
c) Haczedilen veya rehinli malların satılıp paraya çevrilmesi suretiyle tahsil olunan paralardan	Yüzde 9,9
d) Resmi ve özel müesseseler memur ve hizmetlilerinin maaş, ücret, gündelik ve sair hizmet gelirlerinin haczi suretiyle tahsil olunan paralardan	Yüzde 3,96
e) Takip talebi bulunmayan alacaklılara İcra ve İflas Kanunu'nun 125. maddesinin 3. fıkrası gereğince ödenen paralardan	Yüzde 1,98
f) Gayrimenkullerin ve gemilerin tahliye ve tesliminde:	
aa) İcra emrinin tebliği üzerine tahliye olunduğu takdirde	Yüzde 1,98
bb) Tahliye ve teslim icra marifetiyle olduğu takdirde	Yüzde 3,96
g) Menkul tesliminde;	
aa) İcra emrinin tebliği üzerine teslim halinde	Yüzde 1,98
bb) İcra marifetiyle teslim halinde	Yüzde 3,96
h) (5582 Sayılı Kanun'un 32. maddesiyle eklenen hüküm. Yürürlük: 6.3.2007) 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 38/A maddesinin birinci fıkrasında tanımlanan konut finansmanından kaynaklanan alacaklar ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığının rehinle temin edilmiş alacaklarının takibinde, bu bentte belirtilen tahsil harçları dörtte biri oranında uygulanır.	

4. İdare harçları: (Haczedilen gayrimenkullerin idaresi, kira mukaveleleri düzenlenmesi ve hesap tutulması için)	12,80 TL
II. İflas harçları:	
1. Maktu harç:	
İflasın açılması veya konkordato isteği ve masaya katılma harcı	30,30 TL
2. Konunun değeri üzerinden harç:	
a) İflasta paylaşılan para üzerinden	Yüzde 3,96
b) Konkordatoda alacaklılara verilmesi kararlaştırılan para üzerinden	Binde 9,9
III. Haciz, teslim ve satış harcı (Yukarıdaki (I) ve (II) numaralı fıkralarda yer alan icra ve iflas işlemlerinin daire dışında memur eliyle yerine getirildiği her bir işlem için) (6009 Sayılı Kanun'un 20. maddesiyle eklenen bölüm. Yürürlük 01.08.2010)	43,00 TL
C) Ticaret sicili harçları:	
I. Kayıt ve tescil harçları: (Ticari işletme rehni dahil)	
1. Ticari işletmenin ve ünvanının tescil ve ilanında:	
a) Gerçek kişilere ve kooperatiflere ait işletmelerde	136,20 TL
b) Şahıs şirketlerine ait işletmelerde	390,40 TL
c) Sermaye şirketlerine ait işletmelerde	879,60 TL
2. Temsile yetkili kılınan kimselerin tescil ve ilanında (Her kişi için):	
a) Gerçek kişilere ve kooperatiflere ait işletmelerde	67,60 TL
b) Şahıs şirketlerine ait işletmelerde	96,80 TL
c) Sermaye şirketlerine ait işletmelerde	214,10 TL
3. Ticaret siciline tescil edilmiş olan vakalardaki değişikliklerin tescilinde: (Ticari işletme rehni ile ilgili vakalar dahil) (Muhteva ile ilgili bulunmayan düzeltmelerden harç alınmaz.)	
a) Gerçek kişilere ve kooperatiflere ait işletmelerde	67,60 TL
b) Şahıs şirketlerine ait işletmelerde	96,80 TL
c) Sermaye şirketlerine ait işletmelerde	214,10 TL
4. Kayıt silinmesinde: (Ticari işletme rehni kaydının silinmesi dahil)	
a) Gerçek kişilere ve kooperatiflere ait işletmelerde	26,40 TL
b) Şahıs şirketlerine ait işletmelerde	38,20 TL
c) Sermaye şirketlerine ait işletmelerde	67,60 TL
Şubelerin herbiri (Yabancı müesseselerin Türkiye'deki şubeleri dahil) ayrıca aynı harca tabidir.	
II. Kayıt ve belge suretleri ve tasdikname harçları:	
1. Bir ticari işletmeye ait sicil esas defterindeki kayıtların tamamının veya bir kısmının veya memurlukta saklanan bütün belgelerin örneğinin beher sayfasından (Ticaret Sicili Tüzüğü Madde:11/1)	6,80 TL
2. Tasdiknamelerden (Ticaret Sicili Tüzüğü Madde: 11/2, 104, 105)	22,60 TL
D) Diğer yargı harçları (Müşterek kısım):	
I. Suret harçları:	
a) İlamın her sayfasının suretinden (Tasdikli fotokopiler dahil)	1,20 TL
b) Mahkeme ve merci zabıtnameleri ve diğer evrakın beher sayfasının suretlerinden (Tasdikli fotokopiler dahil)	1,20 TL
c) Avukatların tasdik ettiği vekaletname suretlerinden (Tasdikli fotokopiler dahil)	2,90 TL
d) Sulh hakimi tarafından tasdik edilen vekaletname suretlerinden (Tasdikli fotokopiler dahil)	2,90 TL
Re'sen verilmesi icap eden suretler hariç olmak üzere ceza mahkemelerinden alınacak suretlerden de aynı harçlar alınır.	
II. Muhafaza harçları:	
Adliye veznelerine tevdi olunan kıymetli eşyanın kabul ve muhafazası için, muhafaza olunan değer üzerinden:	
a) Bir yıla kadar	Binde 9,9
b) Bir yılı geçen her yıl ve kesirler için	Binde 4,95
III. Defter tutma harçları:	
a) Alelumum, defter tutma ve tahrir işlerinde 10,60 TL'den az olmamak üzere deftere kaydolunan değer üzerinden	Binde 3,96
b) Miras işlerinde defter tutulmasında:	
aa) Mevcut ve alacak bakiyesi hasıl olmuş ise bu bakiye üzerinden	Binde 3,96
bb) Borç bakiyesi hasıl olmuş veya mevcut ve alacaklar ile borçlar bakiyesi eşit ise	28,20 TL
c) İflas dairesi tarafından tutulacak defterlerden	28,20 TL
IV. Miras işlerine ait harçlar:	
Terekenin tahrir ve tespiti, mirasın taksimi, tasfiyesi ve idaresinde, bunların konusunu teşkil eden değerler üzerinden (Miras idaresinde her sene ve kesirler için harç alınır.)	Binde 3,96

V. Vasiyetname tanzimine ait harçlar:	
Medeni Kanun'un 479. maddesine göre sulh hakimi tarafından tanzim edilen resmi vasiyet senetleri:	
a) Belli bir meblağı ihtiva edenler	Binde 0,99
b) Belli bir meblağı ihtiva etmeyenler	38,20 TL

(2) Sayılı Tarife

Noter harçları	
I. Değer veya ağırlık üzerinden alınan nispi harçlar:	
1. Muayyen bir meblağı ihtiva eden her nevi senet, mukavelename ve kağıtlardan beher imza için Bütün imzalar için bu suretle alınacak harcın toplam miktarı 38,20 TL'den az, 19.565,00 TL'den çok olamaz.	Binde 0,99
2. Emanet harçları: Saklanmak üzere noterlere tevdi edilen değeri belli emanetlerden Harç miktarı 2,90 TL'den az olamaz, harç yıllık olarak hesaplanır. Bir yıldan fazla olan her yıl için ilave olarak yarı harç alınır. Yıl kesirleri tam itibar olunur.	Binde 1,98
3. Gayrimenkul ve menkullerin idaresi harcı: Harç yıllık olarak hesaplanır, bir yıldan fazla olan her yıl için ilave olarak yarı harç alınır. Yıl kesirleri tam itibar olunur. Gayrimenkullerin değerleri belli değilse değerler takdir yolu ile tespit edilir.	Binde 3,96
4. Konşimento yazılması harcı: Konşimento yazılmasında eşyanın her gayrisafi tonundan	0,343 TL
II. Maktu harçlar:	
1. Belli meblağı ihtiva etmeyen ve alınacak harç miktarı kanun ve tarifede ayrıca gösterilmemiş olan senet, mukavele ve kağıtlardaki imzaların beherinden	6,00 TL
2. Her nevi tebliğ (6830 Sayılı Kanun hükümleri muvacehesinde noterlerce muhataba yapılacak tebliğler dahil) ihbar, ihtar ve protestolardan muhataba tebliğ edilecek beher nüsha için	10,60 TL
3. Vekaletnameler:	
a) Özel vekaletnamelerde beher imza için	5,00 TL
b) Genel vekaletnamelerde beher imza için	7,90 TL
4. Defter tasdiki:	
a) Açılış, ara ve kapanış tasdik ve şerhleri (Beher defter için):	
aa) İşletme defteri ve diğer her türlü defterler	14,80 TL
bb) Serbest meslek kazanç defteri	18,40 TL
cc) Bilanço esasına göre tutulan defterler	18,40 TL
b) Açılış tasdiklerinde sayfaların mühürlenmesi:	
100 sayfaya kadar (100 dahil)	4,90 TL
100 sayfadan yukarı beher 50 sayfa ve fazlası için	4,90 TL
(5035 Sayılı Kanun'un 35. maddesi ile eklenen bent. Yürürlük :1.1.2004) Ticaret sicili memurluklarınca yapılacak defter tasdiki işlemlerinden yukarıda belirtilen harçlar aynen alınır.	
5. Suretler ve tercümeler:	
a) İlgililere veya ibraz edenlere verilecek her türlü mukavele, senet, yazılı kağıt ve kayıt suretlerinin ve fotokopilerinin beher sayfasından	1,20 TL
b) Tercüme suretleri ve yabancı dille yazılmış kağıtların suretleri ve tercümeleri beher sayfasından (Fotokopiler dahil)	2,90 TL
6. Saklanmak üzere noterlere tevdi olunan ve değeri belli olmayan emanetlerle vasiyetnameler her yıl için (Yıl kesirleri tam sayılır)	10,60 TL
7. Tespit ve tutanak harçları:	
Mukavelename, senet veya yazılı kağıtların veya bir şeyin veya bir yerin hal ve şeklinin ilgili şahısların hüviyet ve ifadelerinin tespiti	10,60 TL
8. Piyango, seçim ve toplantılarda hazır bulunmaktan alınacak harçlar:	
Davet üzerine piyango ve hususi müesseselerin kur'a, seçim ve toplantılarında hazır bulunarak düzenlenecek tutanaklarda	194,70 TL
9. Düzeltme harcı:	
Evvelki işin mahiyet ve değeri değişmemek şartıyla yapılacak düzeltmelere ait beyannamelerden beher imza için	2,30 TL

10. Mukavele feshi harcı:	
Değeri belli bir borç veya bir taahhüdün ikrarını tazammun etmeyen mukavelelerin feshinde beher imza için	2,30 TL
11. Belli bir meblağı ihtiva etmeyen umumi ibra, umumi makbuz, tahkimname, ölüme bağlı tasarruf senet ve mukaveleleri, ölünceye kadar bakma akdi, vakıf, aile vakıfları, evlat edinme, karı-koca haklarının idaresi, babalığı tanıma senetleri, miras taksim mukaveleleri, ifraz mukaveleleri ve bunlardan rücu ve bunların feshi ve bunların teferruatına dair senet, mukavele ve kağıtların düzenlenmesinden ve noter tarafından re'sen düzenlenecek tutanaklardan	38,20 TL

(3) Sayılı Tarife

Vergi yargısı harçları:	
Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezalara ilişkin uyuşmazlıklardan dolayı Vergi Mahkemelerinde, Bölge İdare Mahkemelerinde ve Danıştay'da açılan davalarda.	
I. Başvurma harcı:	
a) Vergi Mahkemeleri ile Bölge İdare Mahkemelerine başvurma	18,40 TL
b) Danıştay'a başvurma	38,20 TL
(5766 Sayılı Kanun'un 11/e maddesiyle eklenen fıkra.Yürürlük 06.06.2008) c) Danıştay'a temyiz başvurularında	79,50 TL
(5766 Sayılı Kanun'un 11/e maddesiyle eklenen fıkra.Yürürlük 06.06.2008) d) Bölge İdare Mahkemesine itirazen yapılan başvurularda	53,00 TL
II. Nispi harçlar:	
a) Vergi Mahkemesi ile Bölge İdare Mahkemesi kararlarında: Tarhiyata ve ceza kesme işlemlerine karşı mükellefin dava açması üzerine Vergi Mahkemesinin nihai kararları ile Bölge İdare Mahkemesi'nin kararlarında, karar altına alınan uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezaların toplam değer üzerinden 18,40 TL'den az olmamak üzere	Binde 3,96
b) Danıştay kararlarında: Karar altına alınan uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezaların toplam değeri üzerinden 38,20 TL'den az olmamak üzere (Bu miktardan evvelce ödenen nispi harç mahsup edilir)	Binde 7,92
III. Maktu harç:	
Yukarıdaki pozisyonlarda gösterilen ve nispi harca tabi tutulmamış olan tarhiyat veya ceza kesme ve diğer işlemlerle ilgili:	
a) Vergi Mahkemesi ve Bölge İdare Mahkemesi kararlarında	18,40 TL
b) Danıştay kararlarında	38,20 TL
c) Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'ın yürütmenin durdurulması kararlarında	38,20 TL
IV- Suret harçları:	
Tarafların isteği üzerine verilecek karar suretleri için karar suretinin her sayfasından (Fotokopiler dahil)	0,90 TL

(4) Sayılı Tarife

Tapu ve kadastro işlemlerinden alınacak harçlar:	
I. Tapu işlemleri:	
1. Kayıt harici kalmış olan gayrimenkullerin tescilinden takdir olunan değer üzerinden	Binde 9,9
2. Deniz, göl ve nehir kıyılarında izinli ve izinsiz doldurma suretiyle iktisabedilen yerlerin tescilinden takdir edilecek değer üzerinden	Binde 1386
(5831 Sayılı Kanun'un 6. maddesiyle değiştirilen fıkra. Yürürlük 27.01.2009) 3. a) Terekeye dahil taşınmaz malların kanuni ve atanmış mirasçılar arasında aynen veya ifrazen yapılacak taksiminde kayıtlı değer üzerinden	Binde 19,8
(5831 Sayılı Kanun'un 6. maddesiyle değiştirilen fıkra. Yürürlük 27.01.2009) b) Taşınmaz malların ve sınırlı ayni hakların, intikalinde alınmamak kaydıyla, bağışlanmasından rücularda ve vasiyetlerin infazında veya piyango ve ikramiye suretiyle iktisabında kayıtlı değer üzerinden	Binde 9,9
4. Gayrimenkullerin ve mülkiyetten gayri ayni hakların bağışlanmasında, kanuni mirasçılar dışında intifa hakkından kuru mülkiyet sahibi lehine ivazsız feragat edilmesinde ve süreli intifa haklarında süre dolarak intifa hakkının sona ermesinde kayıtlı değer üzerinden	Binde 59,4
5. Dalyan ve voli mahallerinin tescil, intikal, hibe, vasiyet, temlik ve sair tasarrufi muamelelerde takdir olunacak kıymet veya bildirilen bedelden yüksek olanı üzerinden	Binde 59,4
6.a) İfraz veya taksim veya birleştirme işlemlerinde kayıtlı değerler üzerinden (5831 Sayılı Kanun'un 6. maddesiyle değiştirilen fıkra.Yürürlük 27.01.2009) b) İmar parselasyon planları uygulama sonucu şuyulanan parsellerin pay sahipleri arasında rızaen veya hükmen taksiminde kayıtlı değer üzerinden	Binde 9,9 Binde 9,9

c) Yukarıdaki fıkralar dışında kalan ve müşterek mülkiyete konu olanların rızaen veya hükmen pay sahipleri arasında aynen veya ifrazen taksiminde kayıtlı değer üzerinden	Binde 3,96
7. İpotek tesisinde:	
a) İpotekte sağlanan borç miktarı üzerinden	Binde 3,96
b) İpoteğe dahil gayrimenkullerden birisinin çıkarılarak başkasının ithalinde veya teminat ilavesinde borç miktarı üzerinden	Binde 3,96
c) Mevcut ipotek derecelerinin sonradan istenilen değişikliklerinde borç miktarı üzerinden	Binde 1,98
8. Muvakkat tesciller: Medeni Kanun'un 921. maddesi (22/11/2001 gün ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 1011. maddesi) gereğince yapılacak tescillerde kayıtlı değer üzerinden	Binde 1,98
9. Mal birliği ve mal ortaklığının, mukaveleden mütevellit şüf'a, iştira ve vefa haklarının, aile yurtlarının mutlak veya nakil ile mükellef mirasçı nasbının sicile şerhinden veya tescilinden kayıtlı değer üzerinden	Binde 5,94
10. Adi veya hasılat kira mukavelelerinin tapu siciline şerhinde mukavele müddetine göre hesaplanacak kira toplamı ve mukavele mevcut değilse veya mukavelede müddet belirtilmemişse bir yıllık kira bedeli üzerinden	Binde 5,94
11. Teferruatın tapu siciline kaydında beyan olunan değeri üzerinden	Binde 3,96
(5838 Sayılı Kanun'un 17. maddesiyle değiştirilen fıkra. Yürürlük 28.02.2009) 12. Satış vaadi sözleşmeleri ile irtifak hakkı tesisi vaadi sözleşmelerinin tapu siciline şerhinde, sözleşmede yazılı bedel üzerinden (Bu bedel, sözleşmeye konu gayrimenkulün emlak vergisi değerinden az, emlak vergisi değerinin iki katından çok olamaz) bedelsiz olanlarında emlak vergisi değeri üzerinden	Binde 5,94
(5838 Sayılı Kanun'un 17. maddesiyle değiştirilen fıkra. Yürürlük 28.02.2009) 13.a) Arsa ve arazi üzerine inşa olunacak bina vesair tesislerin tescilinde (Her bir bağımsız bölüm vesair tesis için)	118,40 TL
Bayındırlık ve İskan Bakanlığının görüşü alınarak Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilmiş bulunan sosyal mesken, işçi evleri ve bunlardan daha düşük nitelikteki meskenlerin tescilinde (Her bir bağımsız bölüm için)	59,20 TL
Tapu siciline tescil yapılmaması halinde de bu harcın tahsili aynı esaslar dahilinde yürütülür.	
b) Meşfu payın şüf'a hakkı sahibi tarafından ilama müsteniden iktisabında, kayıtlı değer üzerinden	Binde 19,8
(5838 Sayılı Kanun'un 17. maddesiyle değiştirilen fıkra. Yürürlük 28.02.2009) c) (a) fıkrası dışında kalan her nevi cins ve kayıt tashihinde (her bir işlem için)	59,20 TL
14. Tapu harcı mevzuuna giren işlemlerle ilgili tescil ve şerhlerin terkininden	12,80 TL
15. Yapı kooperatiflerinin ortaklarına dağıtacağı gayrimenkullerin ortaklar adına tescilinde kayıtlı değer üzerinden	Binde 1,98
16. Gayrimenkullere ait haritaların kopyalarının verilmesinde her parsele ait kopya için	26,40 TL
17. İlgililerin isteği üzerine gayrimenkullere ait verilecek kayıt örneklerinin her birisiyle çıkarılacak belge örneklerinin beher sayfasından (Fotokopiler dahil)	4,90 TL
18. Taksim hakkının bertaraf edilmesinde bunun beyanlar hanesine işlenmesinde gayrimenkulün kayıtlı değeri üzerinden	Binde 9,9
19. Muvazaa tarikiyle vaki tescillerin hükmen düzeltilmesinde kayıtlı değer üzerinden	Binde 118,8
20.a) Gayrimenkullerin ivaz karşılığında veya ölünceye kadar bakma akdine dayanarak yahut trampa hükümlerine göre devir ve iktisabında gayrimenkulün beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergisi değeri üzerinden (Cebri icra ve şuyuun izalesi hallerinde satış bedeli, istimlaklerde takdir edilen bedel üzerinden) devir eden ve devir alan için ayrı ayrı	Binde 16,5
Tapuda kaydı bulunmayan gayrimenkullerin, zilyetlik devir sözleşmeleri ile devrinde de bu fıkra hükümleri uygulanır. Hesaplanacak harç, zilyetlik devir sözleşmeleri yapılmadan önce, şekli ve muhtevası Maliye Bakanlığınca tespit edilecek bir beyanname ile bildirilir ve beyanname verme süresi içinde ödenir.	
b) Gayrimenkullerin, irtifak haklarının ve gayrimenkul mükellefiyetinin sermaye şirketlerine sermaye olarak konulmasında ticaret mahkemesince tayin olunan değer üzerinden devir alan için ve gayrimenkul devir hallerinde devir eden için	Binde 16,5
c) Gayrimenkul mükellefiyetinin tesis ve devir yoluyla iktisabında tesis ve devir için ödenen bedel üzerinden (Bu bedel muayyen zamanlarda bir şey yapmak veya vermekten ibaret olduğu takdirde mükellefiyet bedeli beher sene verilecek veya yapılacak şeylerin 20 misline eşit sayılır) devir alan için	Binde 16,5
d) Gayrimenkul hükmündeki daimi ve müstakil hakların tesis ve devri için ödenen bedel üzerinden (5615 Sayılı Kanun'un 16. maddesi ile değiştirilen parantez içi hüküm. Yürürlük:4.4.2007) (Bu bedel, üzerinde hak tesis edilen gayrimenkulün emlak vergisi değerinin yarısından az, iki katından çok olamaz.) devir alan için	Binde 16,5
(5838 Sayılı Kanun'un 17. maddesiyle değiştirilen fıkra. Yürürlük 28.02.2009) e) Gayrimenkul üzerine irtifak hakkı tesis ve devrinde (634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'na göre yapılan kat irtifakları hariç olmak üzere) tesis ve devir için ödenen bedel (Bu bedel, üzerinde hak tesis edilen gayrimenkulün emlak vergisi değerinin iki katından çok olamaz) üzerinden devir alan için	Binde 16,5
f) İvaz karşılığında kuru mülkiyet iktisabında devir bedeli üzerinden devir eden ve devir alan için ayrı ayrı Yukarıdaki (e) fıkrasında yer alan intifa hakkı ile (f) fıkrasında yer alan kuru mülkiyetin değerleri bu Kanun'un 64. maddesinin son fıkrasına göre hesaplanan miktarlardan düşük olamaz.	Binde 16,5

II. Kadastro ve tapulama işlemleri:	
Kadastro ve tapulama işlemleri sonucunda tapu siciline tescil edilen bazı gayrimenkullerde kayıtlı değer üzerinden:	
a) Tapuda murisi veya kendisi adına kayıtlı olup da kadastroda beyanname verenlere, tapulamada tespitte hazır bulunanlara ait gayrimenkullerin kadastrolanmasında veya tapulanmasında,	Binde 5,94
b) Tapuda murisi veya kendisi adına kayıtlı olup da kadastroda beyanname vermeyenlere, tapulamada tespitte hazır bulunmayanlara ait gayrimenkullerin kadastrolanması veya tapulanmasında,	Binde 9,9
c) Aslen senetsiz gayrimenkullerin zilyedi adına kadastrolanması veya tapulanmasında, beyanname verenler ile tespitte hazır bulunanlardan,	Binde 7,92
d) Aslen senetsiz gayrimenkullerin zilyedi adına kadastrolanması veya tapulanmasında, beyanname vermeyenler ile tespitte hazır bulunmayanlardan,	Binde 11,88
(Yukarıdaki fıkralar gereğince ödenecek harç miktarı her parsel için 10,60 TL'den aşağı olamaz.)	
Tapu ve kadastro işlemlerinde de nispi harçların en az miktarı 10,60 TL'dir.	
Kadastro işlemlerinin yenilenmesinden harç alınmaz.	

(5) Sayılı Tarife

Konsolosluk harçları :	
I. Değer üzerinden alınacak harçlar :	
1. Tereke işlerinde:	
a) Terekenin tahrir, tesbit, idare ve tasfiyesinden	Binde 19,8
b) Tereke, mahallin memurları tarafından tahrir, tesbit, idare ve tasfiye olunduğu takdirde konsoloslukca yapılan murakabeden	Binde 9,9
2. Sulhnameler: (Kararda yazılı değer üzerinden):	
a) 0,05 TL'ye kadar olan kısmından (0,05 TL dahil)	Binde 39,6
b) 0,05 TL'den sonra gelen kısmından ilaveten	Binde 9,9
3. Kıymetli eşyanın tesliminde: Yurt dışında konsolosluklara ve büyükelçiliklere emaneten bırakılan kıymetli eşyanın ilgililere tesliminde	Binde 5,94
4. Türkiye'ye ihraç edilecek mallardan listeleri konsolosluklarca tasdiki gerekenlerden	Binde 1,98
II. Gemicilik işlerinde ton üzerinden alınacak harçlar:	
1. Gemilere konsolosluklarca verilecek bayrak şahadetnameleri: Beher rüsum tonilatosundan	0,663 TL
2. Ticaret eşyası manifestolarının tasdikinde eşyanın beher gayrisafi tonundan	0,343 TL
3. Sıhhiye patentası verilmesi veya vizesi, beher rüsum tonilatosundan	0,343 TL
III. Maktu harçlar:	
1. Gemi jurnalinin tasdiki:	
a) Jurnalin tasdiki	57,70 TL
b) Jurnala sayfa ilavesi	22,60 TL
2. Vizeye tabi olan yabancı hava ticaret ve gezinti gemilerinin vizeleri	233,90 TL
3. İmza ve mühür tasdiki:	
a) Bulunulan yabancı memleketteki yerli makamlarla o memleketteki yabancı makamlar tarafından verilip Türk makamlarına veya Türk makamları tarafından verilip bulunulan yabancı memleketteki yerli ve yabancı makamlara ibraz edilecek olan yazılı kağıt ve suretlerdeki imza ve mühürlerin veya tasdike müteallik imza ve mühürlerin metne şamil olmamak üzere tasdiki (Fotokopiler dahil)	22,60 TL
b) İmza ve mühürlerin metne şamil olmak üzere tasdiki (Fotokopiler dahil)	45,80 TL
4. Yabancı memlekette usulüne uygun olarak yetkili makamlar tarafından tanzim olunan yazı, kağıt ve suretlerin o memlekette yürürlükte bulunan Kanunlara uygun olduğunun tasdiki (Fotokopiler dahil)	22,60 TL
5. İdari hususlara ait beyanname, ilmühaber, tutanaklar ve şerhler:	
a) Birinci sayfa için	22,60 TL
b) Birinci sayfadan sonraki her sayfa için	10,60 TL
6. Gerçek ve tüzel kişilerin isteği üzerine:	
a) Türk Kanunlarının bir veya birkaç maddesinin aynının verilmesi (Beher sayfa için)	38,20 TL
b) Bunların tercümesinin tasdiki (Beher sayfa için)	77,50 TL
7. Terekenin mühürlenmesi	57,70 TL
8. Bilirkişi tayini ve bilirkişi raporlarının tasdiki	34,30 TL
9. Bu tarife ile noter harçlarına ait (2) sayılı tarifede zikredilmeyen hukuk işlerine ait diğer yazılı kağıtlar ve kararlar	22,60 TL

10. Bu tarifede sayılan yazılı kağıt ve işlemlerin konsoloshane haricinde düzenlenmesi ve icrasından asıl harca ilave olarak	57,70 TL

(6) Sayılı Tarife

Pasaport, vize, ikamet tezkeresi, Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları ve yabancılara verilecek çalışma izin belgesi harçları:	
I. Pasaport harçları: (2010/512 sayılı BKK ile belirlenen tutarlar. Yürürlük: 20.06.2010)	
1. Umuma mahsus münferit ve müşterek pasaportlar: (Konsolosluklarca verilen pasaportlar dahil)	
6 aya kadar olanlar	70,00 TL
1 yıl için olanlar	102,30 TL
2 yıl için olanlar	166,90 TL
3 yıl için olanlar	236,90 TL
3 yıldan fazla süreli olanlar	333,80 TL
Umuma mahsus münferit ve müşterek pasaportlarda pasaportta kayıtlı her kişi için ayrı ayrı harç alınır. Refakatte kayıtlı 7 yaşından küçük çocuklardan harç alınmaz. Süre uzatımları da aynı miktarda harca tabidir. 2. 5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun 18. maddesinde yer alan yabancılara mahsus damgalı pasaportlardan da 1 numaralı fıkradaki esaslara göre, umuma mahsus münferit ve müşterek pasaportlardan alınan harçlar aynen alınır.	
3. Muteberlik müddeti sona eren pasaportların konsolosluklarca süre uzatımı, bu pasaportların sürelerinin bitimi tarihinden itibaren ceza alınmaksızın yapılır.	
II. Vize müracaat ve vize harçları:	
1. Giriş vizeleri:	
a) Tek giriş	233,40 TL
b) Müteaddit giriş	781,50 TL
2. Transit vizeleri	
a) Tek transit	233,40 TL
b) Çift transit	468,20 TL
(Müşterek pasaportlarda her şahıs için 1 ve 2. fıkralarda gösterilen harçlar aynen alınır.)	
Hangi ülke vatandaşlarından vize müracaat harcı, hangi ülke vatandaşlarından vize harcı alınması gerektiği ile harç tutarlarının tespitine, mütekabiliyet esası göz önünde tutularak Dışişleri Bakanlığı yetkilidir.	
3. Yabancıların Türkiye'den çıkışlarında istekleri üzerine verilecek münferit pasaportlara ait dönüş vizeleri	390,00 TL
III. Yabancılara verilecek ikamet tezkeresi ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları:	
1. İkamet tezkeresi	
1 aya kadar her gün için (Bu tutar ilk ay için tezkere başına 16,50 TL'den az, 83,80 TL'den çok olamaz.)	8,90 TL
1 aydan sonraki her ay için	55,70 TL
İlk aydan sonraki aylara ait harcın hesabında ay kesirleri tam ay olarak dikkate alınır. (4731 Sayılı Kanun'un 6. maddesiyle eklenen cümleler. Yürürlük: 30.12.2001) (İkamet tezkeresinin alınmaması veya süresinin uzatılmaması, aşılan sürenin kapsadığı tarife itibarıyla hesaplanacak harcın tahsilini engellemez. Bu suretle hesaplanan harç, ceza ve gecikme faizi uygulanmaksızın bir kat fazlası ile tahsil edilir.) (4761 Sayılı Kanun'un 7. maddesiyle eklenen cümle. Yürürlük: 22.06.2002) İkamet tezkeresi harçlarının tespitine, mütekabiliyet esası göz önünde tutularak, Maliye Bakanlığı yetkilidir.	
2. Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları	135,70 TL
IV. Yabancılara verilecek çalışma izin belgeleri:	
1. Süreli Çalışma İzin Belgesi:	
a) 1 yıla kadar (1 yıl dahil)	119,70 TL
b) 3 yıla kadar (3 yıl dahil)	360,20 TL
Süre uzatımları da aynı miktarda harca tabidir.	
2. Süresiz Çalışma İzin Belgesi	600,80 TL
3. Bağımsız Çalışma İzin Belgesi	1.202,40 TL
Çalışma izin belgesi harçlarının tespitine, karşılıklılık ilkesi esası göz önünde tutularak Dışişleri Bakanlığı yetkilidir.	

(7) Sayılı Tarife

Gemi ve liman harçları	
I. Gemi sicil işlemleri:	
1. Gemi tasdiknameleri, beher rüsum tonilatosundan: (116,30 TL'den az 7.825,60 TL'den çok olamaz.)	0,142 TL
2. Gemi siciline kayıtlı gemilerin ivaz karşılığında temlikinde veya muvazaa yoluyla yapılan tescillerin düzeltilmesinde satış veya muvazaa belgelerinde yazılı bedel üzerinden (Belge mevcut olmaması veya belgede bedeli yazılı bulunmaması veya rayiç bedelden küçük olması hallerinde emsal bedeli üzerinden harç alınır. Aile tesisleri, trampa, iktisabi zaman aşımı tescilleri de bu esasa tabidir.)	Binde 19,8
3. Sicilde kayıtlı gemilerin, ölünceye kadar bakma akdi ile temlikinde, emsal bedeli üzerinden	Binde 4,95
4. Gemi sicilinde kayıtlı gemiler üzerine ivaz karşılığında mukavele ile intifa hakkı tesisinde, bedeli üzerinden	Binde 4,95
5. Gemi siciline kayıtlı gemiler üzerinde tesis olunacak ipoteklerden sağlanan borç miktarı üzerinden	Onbinde 9,9
6. Kira mukavelelerinin gemi siciline şerhinde mukavelede şart koşulan kira bedeli toplamı üzerinden	Onbinde 9,9
7. Harç mevzuuna giren işlemlerin terkininden (Tescilinde alınan harç miktarını aşamaz)	10,60 TL
8. Gemi sicilinde yapılan kayıt düzeltmelerinden beher rüsum tonilatosundan (10,60 TL'den az 194,80 TL'den çok olamaz.)	0,142 TL
9. İstek üzerine verilen ve gemi siciline atıf yapılmış olan belge suretleri ile sicil kayıt suretlerinden (Fotokopiler dahil)	4,90 TL
II. Liman işlemleri:	
1. Denize elverişlilik belgesi:	
En az 38,20 TL maktu harca ilave olunarak aşağıdaki tarifeye göre harç alınır:	
İlk 150 tonilato için beher rüsum tonilatosundan	0,438 TL
Sonra gelen 350 tonilato için beher rüsum tonilatosundan	0,236 TL
500 tonilatodan yukarı beher rüsum tonilatosundan Harç tutarı 1.173,10 TL'den çok olamaz.)	0,118 TL
2. Ölçme Belgesi:	
En az 77,50 TL maktu harca ilave olarak aşağıdaki tarifeye göre harç alınır:	
İlk 150 tonilato için beher rüsum tonilatosundan	0,580 TL
Sonra gelen 350 tonilato için beher rüsum tonilatosundan	0,580 TL
Sonra gelen 2.500 tonilato için beher rüsum tonilatosundan	0,438 TL
3.000 tonilatosundan yukarısı için beher rüsum tonilatodan (Harç tutarı 3.129,70 TL'den çok olamaz)	0,236 TL
3. Yola elverişlilik belgesi:	
Aşağıdaki tarifeye göre harç alınır:	
11-150 rüsum tonilatoluk gemilerden	22,60 TL
151-500 rüsum tonilatoluk gemilerden	38,20 TL
501-3.000 rüsum tonilatoluk gemilerden	77,50 TL
3.000 rüsum tonilatodan yukarı gemilerden	96,80 TL
10 rüsum tonilatoya kadar olan gemiler harçtan muaftır.	
4. Ulaştırma Bakanlığınca verilen bayrak şahadetnameleri beher rüsum tonilatodan (57,70 TL'den az, 1.956,00 TL'den çok olamaz)	0,438 TL
5. Gemi jurnallarının liman idarelerinde tasdiki	8,60 TL
6. Yeterlik belgesi harçları	
a) Uzakyol Kaptanı, Uzakyol Başmakinist/Başmühendisi, Uzakyol Birinci Zabiti, Uzakyol İkinci Mühendisi/Makinisti, Uzakyol Vardiya Zabiti, Uzakyol Vardiya Mühendisi/Makinisti, Liman Kılavuz Kaptanı, İstanbul Boğazı Kılavuz Kaptanı ve Çanakkale Boğazı Kılavuz Kaptanı	57,70 TL
b) Kaptan, Başmakinist ve Deniz Kılavuz Kaptanı	38,20 TL
c)Birinci Zabit, İkinci Makinist, Vardiya Zabiti, Telsiz Zabiti/Operatörü, Makine Zabiti, Yat Kaptanı, Balıkadam, 1. Sınıf Dalgıç, 2. Sınıf Dalgıç, Balıkadam Gaz Karışım ve Açık Deniz Balıkçı Gemisi Kaptanı	22,60 TL
d) Sınırlı Kaptan, Sınırlı Başmakinist, Sınırlı Vardiya Zabiti, Sınırlı Makina Zabiti, Amatör Denizci ve Balıkçı Gemisi Kaptanı	16,50 TL
7. Türk denizci kütüğüne kayıt suretlerinden (Fotokopiler dahil) (5035 Sayılı Kanun'un 38. maddesi ile değişen fıkra.Yürürlük:1.1.2004) Gemiadamı Cüzdanı, Gemiadamlarının Eğitim, Belgelendirme ve Vardiya Standartları Hakkında Uluslararası Sözleşme Kapsamında Verilen Eğitim Sertifikaları ve Kısa Mesafe Telsiz Belgeleri	10,60 TL

8. Gemi sörvey belgeleri:	
a) Yolcu gemisi emniyet belgesi, yük gemisi teçhizat ve inşa emniyet belgesi, uluslararası yükleme sınırı belgesi, yük gemisi telsiz-telefon emniyet belgesi, telsiz-telgraf emniyet belgesi, (Her bir belge için ayrı ayrı olmak üzere) En az 18,40 TL maktu harca ilave olarak beher rüsum tonilatosundan. Her belgenin harç tutarı 194,80 TL'den çok olamaz.	0,035 TL
b) Muafiyet belgesi	38,20 TL
(Yukarıdaki bölümde yazılı belgelerin konsolosluklarca yapılacak temdidi işleminden de aynı miktarda harç alınır.)	
9. Özel yat kayıt belgesi: (5281 Sayılı Kanun'un 10. maddesi ile eklenen fıkra Yürürlük:1.1.2005) En az 38,20 Türk Lirası maktu harca ilave olunarak aşağıdaki tarifeye göre harç alınır:	
İlk 150 tonilato için beher rüsum tonilatosundan	0,438 TL
Sonra gelen 350 tonilato için beher rüsum tonilatosundan	0,236 TL
500 tonilatodan yukarı beher rüsum tonilatosundan (Harç tutarı 1.173,10 TL'den çok olamaz.)	0,118 TL
10. Transitlog belgesi: (5281 Sayılı Kanun'un 10. maddesi ile eklenen fıkra Yürürlük:1.1.2005) Aşağıdaki tarifeye göre harç alınır:	
11-100 rüsum tonilatoluk gemilerden	8,10 TL
101-250 rüsum tonilatoluk gemilerden	16,50 TL
251-500 rüsum tonilatoluk gemilerden	33,40 TL
501-3.000 rüsum tonilatoluk gemilerden	67,10 TL
3.000 rüsum tonilatodan yukarı gemilerden	83,80 TL
10 rüsum tonilatoya kadar olan gemiler harçtan muaftır.	

(8) Sayılı Tarife

İmtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları	
I. İmalat ruhsatları:	
1. Müstahzar ruhsatnameleri: Tıbbi ve ispençiyari müstahzarların ticarete çıkarılması için Sağlık Bakanlığınca verilecek ruhsatnameler:	
a) Memleket dışında imal olunup ithal edilenler	781,70 TL
b) Memleket içinde imal olunanlar	390,40 TL
c) Ruhsatname verilmeden önce yapılacak tahlillerden alınacak gider karşılığı:	
- Hariçten ithal edilenler	390,40 TL
- Memleket içinde imal olunanlardan	194,80 TL
2. Patent ve faydalı modeller: (5228 Sayılı Kanun'un 37. maddesi ile değişen bent.Yürürlük:31.7.2004)	
a) Başvuru harcı	13,20 TL
b) Patent/faydalı model başvurularında rüçhan hakkı talepleri (Her bir rüçhan başvurusu ayrı harca tabidir.)	13,20 TL
c) Patent ve faydalı model belge düzenleme harcı	65,80 TL
d) Ek patent belgesi düzenleme harcı	65,80 TL
e) Enstitüce onaylı patent ve faydalı model belgesi suret harcı	65,80 TL
f) Sınai mülkiyet koruma harcı (İkinci yıldan sonra geçerlilik süresince her yıl tahsil edilir.)	65,80 TL
g) Patent/faydalı model başvuruları ve patent/faydalı model belgeleri üzerinden tasarruf işlemleri;	
- Devir	65,80 TL
- Veraset	65,80 TL
- Lisans	75,40 TL
- Rehin	65,80 TL
- Mevki fiil	65,80 TL
h) Rüçhan belgesi düzenleme harcı	75,40 TL
3. Endüstriyel tasarımlar:	
a) Tekli tasarım başvuru harcı	20,50 TL
b) Çoklu tasarım (5'e kadar) başvuru harcı	54,20 TL
c) 6 ve fazlası her bir tasarım için başvuru harcı	11,30 TL
d) Tasarım tescil harcı	21,70 TL
e) Yenileme harcı (her bir yenilemede)	129,30 TL

f) Süre uzatımı ile yenileme (6'şar aylık her bir süre uzatımı ile yenileme)	194,60 TL
g) Devir şerhi tescil	65,80 TL
h) Lisans işlemi kayıt harcı	129,30 TL
ı) Veraset ve intikal işlemi harcı	37,40 TL
i) Birleşme kayıt harcı	96,80 TL
j) Rüçhan hakkı kayıt harcı	75,40 TL
k) Enstitüce onaylı tasarım tescil belgesi ve sicil sureti verilmesi	21,70 TL
l) Menşei memleket belgelerinden	75,40 TL
m) Endüstriyel tasarım erken inceleme harcı	467,70 TL
4. Markalar:	
a) Marka başvuru harcı (İlk üç sınıf için)	54,20 TL
b) Marka başvuru harcı (ilk üç sınıftan sonraki her sınıf için ek olarak)	54,20 TL
c) Marka yenileme harcı	140,80 TL
d) Koruma süresi sona eren marka yenileme harcı	187,70 TL
e) Marka tescil belgesi düzenleme harcı	114,10 TL
f) Marka devir işlemi kayıt harcı	104,60 TL
g) Lisans kayıt ve yenileme harcı	187,70 TL
h) Veraset ve intikal işlemi kayıt harcı	69,00 TL
ı) Rehine işlemi kayıt harcı	108,40 TL
i) Rüçhan hakkı kayıt harcı	75,40 TL
j) Enstitüce onaylı marka sureti ve sicil sureti düzenleme harcı	54,20 TL
k) Öncelikli başvuru harcı	875,80 TL
l) Uluslararası başvuru harcı	54,20 TL
5. Coğrafi işaretler	
a) Başvuru harcı	13,20 TL
b) Coğrafi işaret tescil belgesi ve sicil kayıt harcı	13,20 TL
c) Enstitüce onaylı coğrafi işaret tescil belgesi ve sicil sureti düzenleme harcı	13,20 TL
6. Marka ve patent vekillerinden:	
a) Sicil kayıt harcı	187,70 TL
b) Sicil yenileme harcı	187,70 TL
c) Marka ve patent vekilliği belge harcı	187,70 TL
II. İhracatçı ruhsatnameleri ve ithalatla ilgili belgeler:	
(4369 Sayılı Kanun'un 82. maddesiyle kaldırılmıştır.)	
III. Maden arama ruhsatnameleri, işletme ruhsatnameleri, işletme imtiyazları:	
1. Maden arama ruhsatnamesi taleplerinden	233,90 TL
2. Maden arama ruhsatnameleri (Her yıl için)	586,10 TL
3. Önişletme ruhsatnameleri (Her yıl için)	2.053,40 TL
4. Maden işletme ruhsatnameleri (Her yıl için)	
a) 10 yıla kadar olan (10 dahil) işletme ruhsatnameleri	3.521,10 TL
b) 15 yıla kadar olan (15 dahil) işletme ruhsatnameleri	4.107,70 TL
c) 40 yıla kadar olan (40 dahil) işletme ruhsatnameleri	5.868,80 TL
d) 60 yıla kadar olan (60 dahil) işletme ruhsatnameleri	8.921,50 TL
5. Mülga 6309 Sayılı Kanun'a göre verilen (60-99) yıllık işletme imtiyazları (Her yıl için)	11.738,80 TL
6. Taşocağı Nizamnamesi gereğince verilecek ruhsatnameler (Her yıl için)	390,40 TL
7. Arama, önişletme ve işletme ruhsatnameli sahalarla işletme imtiyazlı sahalara fenni nezaretçi tayini taleplerinden	292,70 TL
8. İşletme ruhsat hakkı, birleştirme, uzatma, küçültme, alan değiştirilmesi ve taşocağı maddelerinin Maden Kanunu kapsamına alınması taleplerinden	1.466,40 TL
Maden arama ruhsatnamesi, önişletme ruhsatnamesi, işletme ruhsat hakkı, işletme ruhsatnamesi, işletme imtiyazı ve taşocağı maddelerinin Maden Kanunu kapsamına alınması taleplerinin devir ve intikalleri sırasında, bu hakların verilmesi sırasındaki harçlar yeniden alınır.	

IV. Petrol işlemleri:	
1. Sicil işlemleri:	
a) Arama ve işletme ruhsatnameleri, kullanma hakkı ve belge istihsali taleplerinin tescilinden	292,70 TL
b) Arama ve işletme ruhsatnameleri, kullanma hakkı ve belgelerin tescilinden	351,10 TL
c) Arama ve işletme ruhsatnamelerinde ve belgelerde yapılan değişikliklerin tescilinden	175,30 TL
d) Arama ve işletme ruhsatnameleri ile belgelerin devirlerinin veya bunların sahiplerine verdiği haklardan muayyen bir kısmında, diğer bir hükmi şahsa muvakkaten kullanma hakkı tanınmasının tescilinden	292,70 TL
e) Diğer hususların tescilinden	116,40 TL
2. Ruhsatlar:	
a) Müsaade vesikaları	781,70 TL
b) Arama ruhsatnameleri	1.173,10 TL
c) İşletme ruhsatnameleri	9.782,20 TL
d) Belgeler	1.173,10 TL
Arama ve işletme ruhsatnameleri ile belgelerin temdit veya devrinden aynı miktarda harç alınır.	
3. Tarifelerin tasdiki	194,80 TL
V. Satış ruhsatnameleri:	
1. (5035 Sayılı Kanun'un 49/5 maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük:31.12.2003)	
2. (5035 Sayılı Kanun'un 49/5 maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük:31.12.2003)	
3. Pul ve kıymetli kağıtlar bayilerine verilecek ruhsatnameler (Her yıl için, son nüfus sayımına göre):	
Nüfusu 10.000'den aşağı yerlerde	14,80 TL
Nüfusu 10.000-50.000 olan yerlerde	38,20 TL
Nüfusu 50.000'den yukarı olan yerlerde	77,50 TL
4. Tıbbi eczalar ve kimyevi maddeleri toptan satan ticarethanelerden alınacak ruhsat harçları:	
Ecza ticarethaneleriyle sanat ve ziraat işlerinde kullanılan zehirli ve müessir kimyevi maddelerin toptan satışına mahsus ticarethaneleri açmak için Sağlık Bakanlığınca verilecek ruhsatnameler (Son nüfus sayımına göre):	
Nüfusu 30.000'e kadar olan mahallerde	390,40 TL
Nüfusu 30.000 ile 50.000 arasında olan mahallerde	781,70 TL
Nüfusu 50.000 ile 100.000 arasında olan mahallerde	1.173,10 TL
Nüfusu 100.000 ile 400.000 arasında olan mahallerde	1.956,00 TL
Nüfusu 400.000 ve daha yukarı olan mahallerde	3.912,30 TL
VI. Meslek erbabına verilecek tezkere, vesika ve ruhsatnamelerden alınacak harçlar:	
1. Eczane açanlardan alınacak ruhsat harçları:	
Yeniden eczane açmak üzere verilen ruhsatnameler (Son nüfus sayımına göre):	
Nüfusu 5.000'e kadar olan mahaller için	38,20 TL
Nüfusu 5.000 ile 10.000 arasında olan mahaller için	77,50 TL
Nüfusu 10.000 ile 20.000 arasında olan mahaller için	194,80 TL
Nüfusu 20.000 ile 40.000 arasında olan mahaller için	312,30 TL
Nüfusu 40.000 ile 75.000 arasında olan mahaller için	468,80 TL
Nüfusu 75.000 ile 100.000 arasında olan mahaller için	625,30 TL
Nüfusu 100.000 ile 400.000 arasında olan mahaller için	781,70 TL
Nüfusu 400.000 ve daha yukarı olan mahaller için	1.173,10 TL
2. Mimarlık ve mühendislik ruhsatnameleri:	
a) Programlarının Türk yüksek mühendis ve yüksek mimar eğitim müesseseleri programlarına muadil olduğu kabul edilen bir ecnebi yüksek mühendis veya yüksek mimar eğitim müessesesinden diploma almış olanlara usulüne göre verilecek ruhsatnameler	390,40 TL
b) Programlarının Türk Teknik Okulu mühendis kısmı programlarına muadil olduğu kabul olunan bir ecnebi mühendis eya mimar eğitim müessesesinden diploma almış olanlara usulüne göre verilecek olan ruhsatnameler	233,90 TL
3. Mütehassıs tabiplik vesikaları:	
a) Türkiye'de ihtisas yapmış olan Türk hekimlerine verilecek ihtisas vesikaları	390,40 TL
b) Yabancı memleketlerde ihtisas yapmış olan Türk hekimlerine verilecek ihtisas vesikaları	390,40 TL
c) Yabancı memleketlerin tıp fakültesinden mezun Türk hekimlerine Türkiye Cumhuriyeti hudutları dahilinde tababet icra etmek üzere verilecek mezuniyet vesikaları	390,40 TL

4. Mütehassıs kimyagerlik vesikaları:	
a) Türkiye'de ihtisas yapmış olan Türk kimyagerlerine verilecek ihtisas vesikaları	390,40 TL
b) Yabancı memleketlerde ihtisas yapmış olan Türk kimyagerlerine verilecek ihtisas vesikaları	390,40 TL
c) Yabancı memleketler mektep veya fakültelerinden mezun Türk kimyagerlerine Türkiye'de icrayı sanat etmek üzere verilecek mezuniyet vesikaları	390,40 TL
5. Dişçilere ait mezuniyet vesikaları:	
Yabancı memleketler dişçi mektep veya fakültelerinden mezun olan diş tabiplerine Türkiye'de icrayı sanat etmek üzere verilecek mezuniyet vesikaları	390,40 TL
6. Veterinerlere ait mezuniyet vesikaları:	
Yabancı memleketler mektep veya fakültelerinden mezun olan veterinerlere Türkiye'de icrayı sanat etmek üzere verilecek mezuniyet vesikaları	155,60 TL
7. Ebe, hemşire, sünnetçilere verilecek ruhsatnameler:	
a) Kurs ve imtihan sonu muvaffak olan hemşire,ebe ve sünnetçilere verilecek ruhsatnameler	116,40 TL
b) Ecnebi memleketlerdeki mekteplerden mezun olan Türk tebaası hemşire, ebe, sağlık memuru ve laborantlara Türkiye'de icrayı sanat etmek üzere verilecek ruhsatnameler	116,40 TL
c) Sağlık okullarından ve kolejlerinden mezun olanlara verilecek şahadetnameler	116,40 TL
8. Gözlükçülük ruhsatnameleri: Hususi Kanunu'na göre verilecek fenni gözlükçülük ruhsatnameleri	586,10 TL
9. Hususi hastaneler açma ruhsatnameleri	
a) Para ile hasta bakan hususi hastanelere verilecek açma ruhsatnameleri	
20 yataklıya kadar olanlar	781,50 TL
20-50 yataklıya kadar olanlar	1.173,10 TL
50-100 yataklıya kadar olanlar	1.956,00 TL
100 yatak veya daha yukarı olanlar	3.129,70 TL
(Son nüfus sayımına göre nüfusu 200.000 den aşağı bulunan mahallerde açılacak hastanelerden bu harçların dörtte biri alınır.)	
b) Radyoloji, radyo ve elektrikle teşhis ve tedavi ve diğer fizyoterapi müesseseleri açmak için verilecek ruhsatnameler	781,70 TL
10. Laboratuvarlara ait ruhsatnameler: Seriri ve gıdai taharriyat ve tahliller yapılan ve misli teamüller aranılan umuma mahsus bakteriyoloji ve kimya laboratuvarları açmak için verilecek ruhsatnameler	390,40 TL
11. Avukatlık ruhsatnameleri: Hususi Kanunu mücibince verilecek avukatlık ruhsatnameleri	390,40 TL
12. (4008 Sayılı Kanun'un 39. maddesi ile kaldırılmıştır.)	
13. Eski eserler ve define arama ve sondaj ruhsatnameleri:	
Eski eser ve define arama sondaj ruhsatnamelerinden :	
a) Eski eser araştırmaları için verilecek hafriyat ruhsatnameleri (Beher yıl için)	77,50 TL
b) Eski eser araştırmaları için verilecek sondaj ruhsatnameleri (Beher ay için)	38,20 TL
c) Define araştırmaları için verilecek ruhsatnameler (Beher iki ay için)	194,80 TL
14. Gümrük müşavirlerine verilecek izin belgeleri:	
Gümrük müşavirliği izin belgesi	1.564,70 TL
Gümrük müşavir yardımcısı izin belgesi	781,70 TL
15. Avcılık belgesi	
Hususi Kanunu gereğince verilecek avcılık belgeleri (Her yıl için)	
a) Avcı derneklerine dahil olanlardan	102,50 TL
b) Avcı derneklerine dahil olmayanlardan	112,00 TL
16. Silah taşıma ve bulundurma vesikaları:	
a) Resmi makamlar tarafından gerçek kişilere verilecek silah taşıma müsaade vesikaları (Her yıl için)	467,70 TL
b) Bulundurma vesikaları	748,30 TL
c) Özel kanuna göre verilecek yivsiz tüfek ruhsatnameleri	18,30 TL
17. (4008 Sayılı Kanun'un 39. maddesi ile kaldırılmıştır.)	
18. Özel okul ve özel dersane işletme ruhsatnameleri:	
a) İlköğretim seviyesindeki özel okullardan (Her yıl için)	781,70 TL
b) Lise seviyesindeki özel okullardan (Her yıl için)	1.564,70 TL
c) Özel dersanelerden (Her yıl için)	1.564,70 TL
d) Karayolları Trafik Kanunu'nun 123. maddesine göre özel kişi ve kuruluşlara sürücü kursları açmak için ilgili Bakanlıkça verilecek okul açma belgelerinden (Her yıl için),	

Son nüfus sayımına göre;	
Nüfusu 200.000'e kadar olan şehirlerde	528,90 TL
Nüfusu 500.000'e kadar olan şehirlerde	1.058,20 TL
Nüfusu 500.000'den yukarı olan şehirlerde	1.587,30 TL
(Kazanç temini gayesi bulunmayan ve genel eğitime yararlı olduğu Milli Eğitim Bakanlığınca tasdik olunan özel okullar hariç)	
19. Turizm müessese belgeleri: Merkez turizm komitesinin kararı ve Kültür ve Turizm Bakanlığının onayı üzerine	
a) Dördüncü sınıf turizm müessesesi kuruluş belgesinden	116,40 TL
b) Üçüncü sınıf turizm müessesesi kuruluş belgesinden	194,80 TL
c) İkinci sınıf turizm müessesesi kuruluş belgesinden	233,90 TL
d) Birinci sınıf turizm müessesesi kuruluş belgesinden	312,30 TL
e) Lüks sınıf turizm müessesesi kuruluş belgesinden	468,80 TL
f) Dördüncü sınıf turizm müessesesi işletme belgesinden	116,40 TL
g) Üçüncü sınıf turizm müessesesi işletme belgesinden	194,80 TL
h) İkinci sınıf turizm müessesesi işletme belgesinden	233,90 TL
i) Birinci sınıf turizm müessesesi işletme belgesinden	312,30 TL
j) Lüks sınıf turizm müessesesi işletme belgesinden	468,80 TL
turistik müessese harcı alınır.	
20. Müteahhitlik karneleri: Karnede yazılı değer üzerinden (Geçerlilik süresi sonuna kadar) Ancak, bu miktar 7.825,60 TL'den fazla olamaz.	Binde 0,198
VII. Okul diplomaları:	
1. (4369 Sayılı Kanun'un 82. maddesiyle kaldırılmıştır.)	
2. Lise veya bu dereceye muadil okullarda bu derecedeki sanat ve meslek okul ve enstitülerinden mezun olacaklara verilecek diplomalar	4,90 TL
3. Üniversite haricinde kalan yüksek okullardan veya aynı derecedeki sanat ve meslek okul ve enstitülerinden mezun olacaklara verilecek diplomalar	7,90 TL
VIII. Telsiz harçları:	
(3293 Sayılı Kanun'un 7. maddesi ile kaldırılmıştır.)	
IX. Kapalı devre televizyon ruhsat harçları:	
Kapalı devre televizyon sistemi kurulması ve işletilmesi için Radyo ve Televizyon Yüksek Kurulu tarafından verilecek izin belgelerinden (Her yıl için)	
a) 3-15 TV alıcı cihazı ihtiva eden sistemlerden	1.173,10 TL
b) 16-30 TV alıcı cihazı ihtiva eden sistemlerden	2.347,10 TL
c) 31-60 TV alıcı cihazı ihtiva eden sistemlerden	4.695,50 TL
d) 61 ve daha fazla TV alıcı cihazı ihtiva eden sistemlerden	6.847,10 TL
Birden fazla kanal ihtiva eden sistemlerden bu harçlar % 50 zamlı olarak tahsil edilir.	
Genel ve katma bütçeli daire ve idarelerle il özel idareleri, belediye ve köyler tarafından kurulan kapalı devre televizyon sistemleri bu harca tabi tutulmazlar.	
X. Gümrük Kanunu hükümlerine göre verilen ruhsatname harçları:	
(4503 Sayılı Kanun'un 4. maddesi ile değişen şekli)	
1- Genel antrepo izin belgeleri:	
a) Genel antrepo işletmeciliği izin belgelerinden:	
- Açma	20.543,30 TL
- İşletme (Her yıl için)	6.847,10 TL
b) Yurt içi gümrük hattı dışı eşya satış mağazası izin belgelerinden:	
- Açma	13.695,40 TL
- İşletme (Her yıl için)	6.847,10 TL
c) Giriş-çıkış kapılarında gümrük hattı dışı eşya satış mağazası izin belgelerinden:	
- Açma	13.695,40 TL
- İşletme (Her yıl için)	6.847,10 TL
d) Yat limanlarında gümrük hattı dışı eşya satış mağazası izin belgelerinden:	
- Açma	13.695,40 TL
- İşletme (Her yıl için)	6.847,10 TL
e) Uluslararası faaliyetlerin gerektirdiği yerlerde gümrük hattı dışı eşya satış mağazası açma izin belgelerinden	3.423,00 TL

f) Gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarına ait depo açma izin belgelerinden	3.423,00 TL
2- Özel antrepo izin belgeleri:	
- Açma	10.271,00 TL
- İşletme (Her yıl için)	5.086,30 TL
3- Geçici depolama yeri izin belgeleri:	
a) Geçici depolama yeri işletmeciliği izin belgelerinden:	
- Açma	20.543,30 TL
- İşletme (Her yıl için)	6.847,10 TL
b) Eşya sahibine ait geçici depolama yeri izin belgelerinden:	
- Açma	10.271,00 TL
- İşletme (Her yıl için)	5.086,30 TL
XI. Finansal faaliyet harçları (5035 Sayılı Kanun'un 39. maddesi ile değişen şekli.)	
1- Banka kuruluş ve faaliyet izin belgeleri: (5951 Sayılı Kanun'un 3. maddesi ile değiştirilen bent. Yürürlük: 05.02.2010)	
a) Türkiye'de kurulan bankalar ile yabancı bankalarca Türkiye'de açılan Merkez Şubelere ilişkin izin belgeleri (her yıl için)	215.400,00 TL
b) Serbest bölgelerde faaliyet göstermek üzere kurulan bankalar ve açılan yabancı banka şubelerine ilişkin belgeler (her banka, her şube ve her yıl için)	215.400,00 TL
c) Bütün bankaların, serbest bölgelerdekiler de dahil olmak üzere açılan şubeleri (yabancı bankalarca serbest bölgelerde açılan şubeler hariç) için düzenlenen belgeler (her şube ve her yıl için) bir önceki takvim yılı başındaki nüfusa göre;	
- Nüfusu 5.000'e kadar olan belediyelerde	12.924,00 TL
- Nüfusu 5.000 ila 25.000 arasında olan belediyelerde	38.772,00 TL
- Nüfusu 25.000'den fazla olan belediyeler ile serbest bölge sınırları içinde	51.696,00 TL
2. (5951 Sayılı Kanun'un 3. maddesi ile yürürlükten kaldırılan bent. Yürürlük: 05.02.2010)	
3- Sermaye piyasasında aracılık yapan kurumlara verilen yetki belgeleri (Her belge için ayrı olmak üzere) (Her yıl için)	31.917,80 TL
4- Yatırım ortaklığı kurma ve faaliyet izin belgeleri	31.917,80 TL
5- Finansal kiralama şirketleri kuruluş izin belgeleri:	
a) Finansal kiralama şirketleri kuruluş izin belgeleri (Her yıl için)	31.917,80 TL
b) Finansal kiralama şirketlerinin, serbest bölgelerdekiler de dahil olmak üzere açacakları şubeler için düzenlenen belgeler (Her şube için)	15.958,80 TL
6- Faktoring şirketleri kuruluş izin belgeleri:	
a) Faktoring şirketleri kuruluş izin belgeleri (Her yıl için)	31.917,80 TL
b) Faktoring şirketlerinin, serbest bölgelerdekiler de dahil olmak üzere açacakları şubeler için düzenlenen belgeler (Her şube için)	15.958,80 TL
7- Yetkili müesseseler (Döviz büfeleri) kuruluş izin belgeleri: (5615 Sayılı Kanun'un 16. maddesi ile değiştirilen hüküm. Yürürlük:1.1.2008)	
a) Yetkili müesseseler (Döviz büfeleri) kuruluş izin belgeleri (Her yıl için)	14.887,30 TL
b) Yetkili müesseselerin (Döviz büfeleri) açacakları şubeler için düzenlenen belgeler	7.443,60 TL
8- (5035 Sayılı Kanun'un 39. maddesi ile değişen bent. Yürürlük:1.1.2004)	
a) Sigorta şirketleri kuruluş izin belgeleri (Her yıl için)	79.795,50 TL
b) Emeklilik şirketleri kuruluş izin belgeleri (Her yıl için)	56.165,00 TL
9- Diğer finansal kurumlara ilişkin belgeler:	
a) Diğer finansal kurumlar kuruluş ve faaliyet izin belgeleri (Her yıl için)	31.917,80 TL
(Diğer finansal kurumlar, yukarıda belirtilen kurumların dışında kalan, ancak faaliyetleri yetkili kamu mercilerinin iznine tabi gerçek ve tüzel kişilerdir.)	
b) (a) fıkrasında belirtilen kuruluşların açacakları şubelerle ilgili izin belgeleri (Her şube için)	15.958,80 TL
10. (5582 Sayılı Kanun'un 33. maddesi ile yürürlükten kaldırılan fıkra. Yürürlük:21.02.2007)	
XII. Transfer fiyatlandırması ile ilgili yöntem belirleme anlaşması harçları (5766 Sayılı Kanun'un 11. maddesiyle eklenen bölüm. Yürürlük 06.06.2008)	
1- Başvuru harçları	33.171,60 TL
2- Yenileme harcı	26.537,20 TL

XIII. Bağlama kütüğü ruhsatnamelerinden ve bunların vizelerinden alınacak harçlar:	
(5897 Sayılı Kanun'un 4. maddesiyle eklenen bölüm. Yürürlük: 30.06.2009)	
10/8/1993 tarihli ve 491 sayılı Denizcilik Müsteşarlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine göre oluşturulan bağlama kütüklerine kaydedilen gemi, deniz ve iç su araçlarına verilecek ruhsatnamelerden ve bunların vizelerinden (Gemi, deniz ve iç su aracının boyuna göre):	
5 metreden 9 metreye kadar olanlardan	236,90 TL
9 metreden 12 metreye kadar olanlardan	473,80 TL
12 metreden 20 metreye kadar olanlardan	947,70 TL
20 metreden 30 metreye kadar olanlardan	1.895,50 TL
30 metreden büyük olanlardan	3.791,00 TL
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 bölümdeki harçlardan müstesnadır.	

(9) Sayılı Tarife

Trafik harçları	
I. Tescil harçları: (4760 Sayılı Kanun'un 18/2 maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük:1.8.2002)	
II. Sürücü belgesi harçları: (5281 Sayılı Kanun'un 11. maddesi ile değişen bent. Yürürlük:1.1.2005) Karayolları Trafik Kanunu ve Yönetmeliğine göre verilecek sürücü belgelerinden bir defaya mahsus olmak üzere,	
a) A sınıfı sürücü belgelerinden (A1 ve A2 dahil)	83,80 TL
b) B sınıfı sürücü belgesinden	252,30 TL
c) F ve H sınıfı sürücü belgelerinden	83,80 TL
d) Uluslararası sürücü belgelerinden	168,20 TL
e) Diğer sürücü belgelerinden	420,70 TL
Stajyer sürücü belgeleri ilgili olduğu sınıfa ait harca tabi tutulur.	
III. Sınav harçları: (5281 Sayılı Kanun'un 11. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük:1.1.2005)	
IV. Sürücü belgesi vize harçları: (5281 Sayılı Kanun'un 11. maddesi ile değişen bent. Yürürlük:1.1.2005) Karayolları Trafik Kanunu ve Yönetmelik hükümlerine göre yapılacak sürücü belgesi vize işlemlerinde "II-Sürücü belgesi harçları" bölümünde belirtilen harçların 1/4'ü oranında harç alınır. Stajyer sürücü belgesinin asli sürücü belgesine dönüştürülmesi veya mevcut stajyer sürücü belgesinin vize edilerek teslim edilmesi halinde bu fıkra uyarınca harç alınır.	
V. Teknik muayene harçları (5228 Sayılı Kanun'un 60. maddesi ile kaldırılan bent.Yürürlük:1.1.2005)	
VI. Ruhsat (İzin) harçları:	
Karayolları Trafik Kanunu'nun;	
a) 13. maddesine göre verilecek izin belgelerinden	233,40 TL
b) 16. maddesine göre verilecek izin belgelerinden (Her yıl için)	468,20 TL
c) 17. maddesine göre verilecek izin belgelerinden (Her yıl için)	938,20 TL
d) 33. maddesine göre verilecek her izin belgesinden	468,20 TL
e) 35. maddesine göre verilecek işletme belgesinden (Her yıl için)	2.346,80 TL
f) (4842 Sayılı Kanun'un 27. maddesi ile kaldırılmıştır.)	
VII. Geçici trafik belgeleri harçları:	
a) Karayolları Trafik Kanunu ve Yönetmelik hükümlerine göre verilecek geçici trafik belgelerinden;	
aa) A sınıfı trafik belgelerinden	1.368,30 TL
bb) Diğerlerinden	135,70 TL
b) Karayolu uygunluk belgesi verilmeyen araçlara verilen izin belgesinden	155,40 TL

14.17 Motorlu taşıtlar vergisi tutarları (2011 yılı)

(I) sayılı tarife

Motor silindir hacmi (cm^3)	Taşıtların yaşları ile ödenecek yıllık vergi tutarı (TL)				
	1 - 3 yaş	4 - 6 yaş	7 - 11 yaş	12 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
1-Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri					
1300 cm^3 ve aşağısı	436,00	304,00	172,00	129,00	48,00
1301 - 1600 cm^3 e kadar	697,00	523,00	304,00	215,00	84,00
1601 - 1800 cm^3 e kadar	1.227,00	961,00	566,00	346,00	136,00
1801 - 2000 cm^3 e kadar	1.931,00	1.490,00	876,00	523,00	208,00
2001 - 2500 cm^3 e kadar	2.897,00	2.105,00	1.315,00	787,00	313,00
2501 - 3000 cm^3 e kadar	4.038,00	3.513,00	2.196,00	1.183,00	436,00
3001 - 3500 cm^3 e kadar	6.150,00	5.534,00	3.334,00	1.666,00	613,00
3501 - 4000 cm^3 e kadar	9.667,00	8.348,00	4.918,00	2.196,00	876,00
4001 cm3 ve yukarısı	15.820,00	11.863,00	7.027,00	3.160,00	1.227,00
2-Motosikletler					
100 - 250 cm^3 e kadar	84,00	65,00	48,00	31,00	14,00
251 - 650 cm^3 e kadar	172,00	129,00	84,00	48,00	31,00
651 - 1200 cm^3 e kadar	436,00	260,00	129,00	84,00	48,00
1201 cm^3 ve yukarısı	1.052,00	697,00	436,00	346,00	172,00

(I) sayılı tarifede yer alan otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerine ait vergi tutarlarının Türkiye Sigorta ve Reasürans Birliği tarafından her yılın Ocak ayında ilan edilen kasko sigortası değerlerinin % 6'sını aşması halinde, aynı yaş grubunda bulunan taşıtlara ait vergi tutarlarını, bir alt kademedeki taşıtlara isabet eden vergi tutarı olarak belirlemeye, bu oranı % 4'e kadar indirmeye ve kanuni oranına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Bu oran, halen, Bakanlar Kurulu'nun 2004/8327 sayılı Kararı ile % 5 olarak uygulanmaktadır.

(II) sayılı tarife

(I) sayılı tarifede yazılı taşıtlar dışında kalan motorlu kara taşıtları, aşağıdaki (II) sayılı tarifeye göre vergilendirilecektir.

Taşıt cinsi ve oturma yeri / azami toplam ağırlık	Taşıtların yaşları ile ödenecek yıllık vergi tutarı (TL)		
	1 - 6 yaş	7 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
1) Minibüs	523,00	346,00	172,00
2) Panel van ve motorlu karavanlar (Motor silindir hacmi)			
1900 cm3 ve aşağısı	697,00	436,00	260,00
1901 cm3 ve yukarısı	1.052,00	697,00	436,00
3) Otobüs ve benzerleri (Oturma yeri)			
25 kişiye kadar	1.315,00	787,00	346,00
26 - 35 kişiye kadar	1.578,00	1.315,00	523,00
36 - 45 kişiye kadar	1.755,00	1.490,00	697,00
46 kişi ve yukarısı	2.105,00	1.755,00	1.052,00
4) Kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri (Azami toplam ağırlık)			
1.500 kg.'a kadar	470,00	313,00	155,00
1.501 - 3.500 kg'a kadar	946,00	550,00	313,00
3.501 - 5.000 kg'a kadar	1.420,00	1.183,00	470,00
5.001 - 10.000 kg'a kadar	1.578,00	1.340,00	630,00
10.001 - 20.000 kg'a kadar	1.894,00	1.578,00	946,00
20.001 kg ve yukarısı	2.369,00	1.894,00	1.102,00

(III) sayılı tarife

5897 Sayılı Kanun ile 30.06.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere deniz taşıtlarının yer aldığı (III) sayılı tarife kanun metninden çıkarılmıştır.

(IV) sayılı tarife

Uçak ve helikopterler (Türk kuşu, Türk Hava Kurumuna ait olanlar hariç) aşağıdaki (IV) sayılı tarifeye göre vergilendirilecektir.

Taşıt cinsi ve azami kalkış ağırlığı	Taşıtların yaşları ile ödenecek yıllık vergi tutarı (TL)			
	1 - 3 yaş	4 - 5 yaş	6 - 10 yaş	11 ve yukarı yaş
Uçak ve helikopterler				
1.150 kg'a kadar	8.787,00	7.027,00	5.270,00	4.216,00
1.151 - 1.800 kg.'a kadar	13.183,00	10.544,00	7.908,00	6.326,00
1.801 - 3.000 kg.'a kadar	17.577,00	14.062,00	10.544,00	8.436,00
3.001 - 5.000 kg.'a kadar	21.974,00	17.577,00	13.183,00	10.544,00
5.001 - 10.000 kg.'a kadar	26.369,00	21.094,00	15.820,00	12.654,00
10.001 - 20.000 kg.'a kadar	30.764,00	24.611,00	18.456,00	14.762,00
20.001 kg. ve yukarısı	35.159,00	28.126,00	21.094,00	16.875,00

14.18 Usulsüzlük cezaları (2011 yılı)

Mükellef grupları	Birinci derece usulsüzlükler için (TL)	İkinci derece usulsüzlükler için (TL)
Sermaye şirketleri	96,00	53,00
Sermaye şirketleri dışında kalan birinci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı	60,00	30,00
İkinci sınıf tüccarlar	30,00	15,00
Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	15,00	8,00
Kazancı basit usulde tespit edilenler	8,00	3,70
Gelir vergisinden muaf esnaf	3,70	2,15

Yukarıda belirtilen usulsüzlük fiilleri, aynı zamanda, mükellefin dönem vergi matrahının re'sen takdirini de gerektiriyorsa, tabloda gösterilen ceza tutarları 2 kat olarak uygulanmaktadır.

14.19 Özel usulsüzlük cezaları-VUK md. 353 (2011 yılı)

Özel usulsüzlük filleri	Ceza (TL)
1- Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu verilmemesi, alınmaması halinde, belgede yazılması gereken meblağın % 10'u	Her bir belge için 170,00 TL'den az olamaz
- Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza	80.000,00
2- Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması veya bulundurulmaması	170,00
- Her bir belge nev'ine ilişkin olarak her bir tespit için toplam ceza	8.000,00
- Her bir belge nev'ine ilişkin bir takvim yılı içinde kesilecek toplam ceza	80.000,00
3- Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; bulundurulmaması, günü gününe kayıt yapılmaması, yetkililere ibraz edilmemesi ve levha bulundurma, asma mecburiyetine uyulmaması	170,00
4- Belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ilişkin kural ve standartlara uyulmaması	3.700,00
5- Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerde kullanılma zorunluluğu getirilen vergi numarasını kullanmaksızın işlem yapanlara her bir işlem için	200,00
6- Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine	600,00
- Bu bent uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek toplam özel usulsüzlük cezası	120.000,00
7- 4358 sayılı Kanun uyarınca vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri, belirlenen standartlarda ve zamanda yerine getirmeyenlere	800,00
8- Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddenin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına	600,00

Yukarıda belirtilen özel usulsüzlükler sonucunda vergi ziyaı da meydana geliyorsa vergi ziyaının gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinin 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin (nihai tüketiciler); fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma bileti almadıklarının tespit edilmesi halinde, bunlara yukarıda 2. sırada yer alan cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir.

14.20 Özel usulsüzlük cezaları-VUK mük. 355. madde (2011 yılı)

Mükellef	Ceza tutarı
Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı	1.070 TL
İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler	530 TL
Yukarıda belirtilenler dışında kalanlar	260 TL

14.21 Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları

Uygulandığı dönem	Aylık oran
02.12.2000 - 28.03.2001	% 5,00
29.03.2001 - 30.01.2002	% 10,00
31.01.2002 - 11.11.2003	% 7,00
12.11.2003 - 01.03.2005	% 4,00
02.03.2005 - 20.04.2006	% 3,00
21.04.2006 - 18.11.2009	% 2,50
19.11.2009 - 18.10.2010	% 1,95
19.10.2010 tarihinden itibaren	% 1,40

14.22 Tecil faizi oranları (6183 Sayılı Kanun)

Uygulandığı dönem	Yıllık oran
21.12.2000 - 30.03.2001	% 36
31.03.2001 - 01.02.2002	% 72
02.02.2002 - 11.11.2003	% 60
12.11.2003 - 03.03.2005	% 36
04.03.2005 - 27.04.2006	% 30
28.04.2006 - 20.11.2009	% 24
21.11.2009 - 20.10.2010	% 19
21.10.2010 tarihinden itibaren	% 12

14.23 Yeniden değerleme oranları

Yıl	Oran (%)
2003	28,5
2004	11,2
2005	9,8
2006	7,8
2007	7,2
2008	12,0
2009	2,2
2010	7,7

14.24 Fatura düzenleme ve amortisman sınırı (2011 yılı)

Fatura düzenleme sınırı	700 TL
Amortisman uygulaması sınırı	700 TL

14.25 Bilanço usulüne göre defter tutma hadleri (2011 yılı)

Yıllık alış tutarı	129.000 TL
Yıllık satış tutarı	180.000 TL
Yıllık gayrisafi iş hasılatı	70.000 TL
İş hasılatının 5 katı ile yıllık satış tutarı toplamı	129.000 TL

14.26 Tevkifat oranları (2011 yılı)

- Hizmet erbabına ödenen ücretler ile ve GVK'nın 61. maddesi uyarınca ücret sayılan ödemeler üzerinden	GVK 103 ve 104. maddelerine göre.
- GVK'nın 18. maddesi kapsamında sayılan müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar ve mucitlere yapılan serbest meslek ödemelerinden	% 17
- Diğer serbest meslek işleri dolayısı ile yapılan ödemelerden	% 20
- Birden fazla yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden	% 3
- Dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden	% 20
- Gayrimenkullerin kiralanması karşılığı ödenen bedellerden (vakıf ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığı yapılan ödemeler dahil)	% 20
- Menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları dahil) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıkların portföy işletmeciliğinden doğan kazançları üzerinden	% 0
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları üzerinden	% 0
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları üzerinden	% 0
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/1-3. maddesinde yazılı menkul sermaye iratlarından (Tam mükellef kurumlara dağıtılanlar hariç);	% 15
- Döviz veya TL cinsinden mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden (Tam ve dar mükelleflere yapılan ödemeler)	% 15
- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar paylarından (Tam ve dar mükelleflere yapılan ödemeler)	% 15
- Kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar paylarından (Tam ve dar mükelleflere yapılan ödemelerden)	% 15
- Katılım bankalarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar paylarından (Tam ve dar mükelleflere yapılan ödemeler)	% 15
- Repo kazançları üzerinden (Tam ve dar mükelleflere yapılan ödemelerden)	% 15

14.27 Gelir vergisinden istisna yurtiçi gündelik tutarları

(01.01.2011-30.06.2011 tarihleri arasında)

Brüt aylık tutarı	Gündelik tutarı
1.415,12 ve fazlası	41,00 TL
1.403,97 - 1.415,11	34,50 TL
1.267,67 - 1.403,96	31,50 TL
1.094,20 - 1.267,66	29,00 TL
883,25 - 1.094,19	26,50 TL
883,24 ve daha aşağısı	25,50 TL

14.28 Gelir vergisinden istisna çocuk yardımı

(01.01.2011-30.06.2011 tarihleri arasında)

Çocuğun yaşı	Aylık tutar
0-6 yaş grubunda bulunanlar	30,98 TL
Diğerleri	15,49 TL

14.29 Geçici vergi oranları (2011 yılı)

Mükellefiyet türü	Oran
Gelir vergisi mükelleflerinde	% 15
Kurumlar vergisi mükelleflerinde	% 20

14.30 Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları

Uygulandığı dönem	Alt sınır (TL)	Üst sınır (TL)
01.01.2011-30.06.2011	796,50	5.177,40
01.07.2011-31.12.2011	837,00	5.440,50

14.31 Kıdem tazminatı tavanı

Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
01.01.2011-30.06.2011	2.623,23

14.32 İşsizlik sigortası prim oranları (2011 yılı)

İşçiden	% 1
İşverenden	% 2
Devlet katkısı	% 1

14.33 Net asgari ücret hesaplaması (16 yaşından büyük işçiler)

Ödemeler / kesintiler	01.01.2011-30.06.2011	01.07.2011-31.12.2011
Brüt asgari ücret	796,50 TL	837,00 TL
Sosyal güvenlik primi işçi payı (% 14)	111,51 TL	117,18 TL
İşsizlik sigortası primi işçi payı (% 1)	7,97 TL	8,37 TL
Gelir vergisi matrahı	677,02 TL	711,45 TL
Hesaplanan gelir vergisi (% 15)	101,55 TL	106,72 TL
Asgari geçim indirimi (*) (-)	59,74 TL	59,74 TL
Kesilecek gelir vergisi	41,81 TL	46,98 TL
Damga vergisi (binde 6,6)	5,26 TL	5,52 TL
Kesintiler toplamı	166,55 TL	178,05 TL
Net asgari ücret	629,95 TL	658,95 TL

(*) Yukarıdaki asgari geçim indirimi hesaplaması çalışanın bekar olduğu varsayımına göre yapılmıştır. Çalışanın medeni durumu ve çocuk sayısına göre asgari geçim indirimi tutarı değişecektir. Ücretlinin, eşinin çalışmaması ve 4 çocuklarının bulunması durumunda asgari geçim indirimi tutarı 101,55 TL olacaktır.

14.34 Veraset ve intikal vergisi istisna tutarları (2011 yılı)

Evlatlıklar dahil füruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	118.438 TL
Füruğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	237.018 TL
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	2.730 TL
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde	2.730 TL

14.35 Veraset ve intikal vergisi tarifesi (2011 yılı)

	Vergi oranı	
Matrah dilim tutarları	Veraset yoluyla intikallerde	İvazsız intikallerde
İlk 170.000 TL için	% 1	% 10
Sonra gelen 370.000 TL için	% 3	% 15
Sonra gelen 800.000 TL için	% 5	% 20
Sonra gelen 1.600.000 TL için	% 7	% 25
Matrahın 2.940.000 TL'yi aşan bölümü için	% 10	% 30

Ernst & Young

Assurance | Tax | Transactions | Advisory

Ernst & Young Hakkında
Ernst & Young, denetim, vergi, kurumsal finansman ve danışmanlık hizmetlerinde bir dünya lideridir. Dünya genelinde toplam 141.000 çalışanımız, ortak değerlerimizi ve kaliteyi ön planda tutan kararlı tutumumuzu hep birlikte paylaşmaktadır.

Daha fazla bilgi için, lütfen **www.ey.com/tr** adresini ziyaret ediniz.

Ernst & Young, her biri ayrı birer tüzel kişiliğe sahip Ernst & Young Global Limited'e üye firmalardan oluşan global bir organizasyon olup tüm hizmetlerini bu üye firmalar tarafından sunmaktadır.

Ernst & Young'ın sunduğu vergi hizmetleri
İşleriniz gerçek potansiyellerine güçlü temeller üzerinde yapılandırılarak ve sürdürülebilir bir şekilde geliştirilerek ulaşabilir. Ernst & Young olarak vergi yükümlülüklerinizi sorumlu ve zamanında yerine getirmenizin önemli bir fark ortaya çıkaracağını düşünüyoruz. Bu nedenle 135'ten fazla ülkedeki 25,000 vergi çalışanlarımız nerede olursanız olun ve vergi ihtiyaçlarınız ne olursa olsun kaliteli hizmet anlayışımıza duyduğumuz tereddütsüz bağlılık temelinde sizlere teknik bilgi, iş tecrübesi ve tutarlı metodolojiler sunmaktadır.
Ernst & Young'ın farkı buradadır.

www.ey.com/tr
www.vergidegundem.com

© Ernst & Young 2011
Tüm Hakları Saklıdır.

"Vergi Rehberi 2011" isimli çalışma vergi yükümlülükleri ile ilgili genel bilgi vermek amacıyla ve 25 Mart 2011 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan vergi yasalarının ilgili hükümleri dikkate alınarak Ernst & Young uzmanları tarafından hazırlanmıştır. Rehber'de yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Ernst & Young veya Kuzey YMM A.Ş.'ye 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.