

Vergi Rehberi

2017



EY

Building a better
working world

Önsöz

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

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

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

Bu çalışmanın hazırlanmasında emeği geçen EY uzmanlarına teşekkürlerimizi sunarız.

Saygılarımızla,
EY Türkiye

"Vergi Rehberi 2017" adlı bu çalışmamız vergi yükümlülükleri ile ilgili genel bilgi vermek amacıyla ve 17 Nisan 2017 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan vergi yasalarının ilgili hükümleri dikkate alınarak EY uzmanları tarafından hazırlanmıştır. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'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

1. Vergilemenin temel kavramları	7
1.1 Verginin tanımı ve dayanağı	7
1.2 Vergi ödeme gücü	7
1.3 Verginin konusu	7
1.4 Matrah	7
1.5 Mükellef	7
1.6 Vergi sorumlusu	7
1.7 İstisna	7
1.8 Muafiyet	8
1.9 Beyan	8
1.10 Tarh	8
1.11 Tebliğ	8
1.12 Tahakkuk	8
1.13 Vergi ziyası	8
1.14 Vergilerin sınıflandırılması	8
1.15 Resim	9
1.16 Harç	9
1.17 Vergi alacaklısı	9
1.18 Vergi borçlusu	9
1.19 Vergi doğuran olayın ispatı	9
1.20 Vergi ehliyeti	9
1.21 Vergi mahremiyeti	9
2. Gelir vergisi	11
2.1 Verginin konusu	11
2.2 Gelirin unsurları	11
2.3 Mükellefiyet türleri	11
2.4 Gelir vergisi oranları	12
2.5 Ticari kazançların vergilendirilmesi	12
2.6 Ücretlerin vergilendirilmesi	14
2.7 Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi	15
2.8 Gayrimenkul sermaye iratlarının (kira gelirlerinin) vergilendirilmesi	16
2.9 Menkul kıymet gelirlerinin vergilendirilmesi	24
2.10 Beyan usulü	34
2.11 2016 yılında elde edilen gelirlerin beyanı ve vergilendirilmesine ilişkin örnekler (Tam mükellef gerçek kişiler için)	36
3. Kurumlar vergisi	40
3.1 Konu	40
3.2 Mükellef	40
3.3 Kurum kazancı	40
3.4 Muaflıklar	41
3.5 İstisnalar	41
3.6 Kontrol edilen yabancı kurum kazançları	45
3.7 Örtülü sermaye	45
3.8 Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı	47
3.9 Zarar mahsubu	52
3.10 Diğer indirimler	52
3.11 Tam mükellef kurumlarda vergi kesintisi	59
3.12 Dar mükellefiyet ve dar mükellefiyette kurum kazancı	59
3.13 Dar mükellefiyette vergi kesintisi	59
3.14 Kurum vergi yapısı	60
3.15 Geçici vergi	61
3.16 Kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi	61
3.17 Kâr dağıtımı	61
3.18 2016 takvim yılına ilişkin kurumlar vergisi ve kâr payı stopajı hesaplama örneği	63

4. İktisadi kıymetlerin değerlemesi	66
4.1 Değerleme	66
4.2 Değerleme günü	66
4.3 Değerleme ölçüleri	66
4.4 İktisadi işletmelere dahil kıymetlerin değerlendirilmesi	66
5. Katma değer vergisi	70
5.1 Verginin konusunu teşkil eden işlemler	70
5.2 Teslim ve teslim sayılan haller	70
5.3 Hizmet ve hizmet sayılan haller	70
5.4 Vergiyi doğuran olay	71
5.5 Mükellef	71
5.6 Vergi sorumluluğu	71
5.7 Matrah	73
5.8 Oran	73
5.9 Vergilendirme dönemi ve beyan	73
5.10 KDV'nin fatura ve benzeri belgelerde gösterilmesi	73
5.11 İstisnalar	73
5.12 Vergi indirimi	74
5.13 İndirilemeyecek katma değer vergisi	74
6. Özel tüketim vergisi	75
6.1 Verginin konusunu teşkil eden işlemler	75
6.2 Vergiyi doğuran olay	75
6.3 Mükellef	76
6.4 Vergi sorumlusu	76
6.5 Matrah	76
6.6 Vergi oranı / tutarı	76
6.7 Vergilendirme dönemi ve beyan	80
6.8 ÖTV'nin fatura ve benzeri belgelerde gösterilmesi	81
6.9 Vergi indirimi	81
6.10 Verginin ödenmesi	81
6.11 ÖTV tebliğleri	81
7. Damga vergisi	82
7.1 Konu	82
7.2 Mükellef	82
7.3 Kâğıt nüshalarının birden fazla olması	82
7.4 Bir kâğıtta birden fazla akıt ve işlem bulunması	82
7.5 Birden fazla imzalı kâğıtlar	82
7.6 Belli para gösterme mecburiyeti	82
7.7 İstisnalar	83
7.8 Vergileme ölçüleri	87
7.9 Yabancı para üzerinden düzenlenen kâğıtlar	87
7.10 Damga vergisi oran ve tutarları	87
7.11 Ödeme şekilleri	87

8. Harçlar	88
8.1 Konusu	88
8.2 Harç oran ve tutarları	88
9. Motorlu taşıtlar vergisi	89
9.1 Konusu	89
9.2 Mükellef	89
9.3 İstisnalar	89
9.4 Mükellefiyetin başlaması	89
9.5 Mükellefiyetin sona ermesi	89
9.6 Verginin tahakkuku ve ödenmesi	89
9.7 Motorlu taşıtlar vergisi tutarları	89
10. Teşvik mevzuatında öngörülen destek unsurları	90
10.1 Yatırımlarda Devlet yardımları	90
10.2 Teşvik belgesi ve belge ile ilgili hususlar	101
10.3 Yatırım teşvik mevzuatına ilişkin diğer hususlar	102
10.4 Yatırım indirimi istisnası	104
10.5 İhracatı teşvik tedbirleri	104
10.6 Dâhilde işleme rejimi	107
10.7 Teknoloji geliştirme bölgeleri	109
10.8 Ar-Ge yardımları	110
10.9 KOBİ yardımları	115
10.10 Serbest bölgeler	120
10.11 Kültür yatırımları desteği	120
10.12 Diğer teşvikler	121
11. Vergi cezaları	123
11.1 Usulsüzlük ile özel usulsüzlük fiilleri ve cezaları	123
11.2 Vergi kaybı sonucunu doğuran fiiller ve bunlara verilen cezalar	124
11.3 Hürriyeti bağlayıcı cezalar	124
11.4 Diğer hususlar	125
12. Vergi alacağının cebren tahsili	126
12.1 Süresinde ödenmeyen vergi borçları ile ilgili olarak vergi idaresinin uygulamaları	126
12.2 Vergi alacağının idarece cebren tahsili	128
13. Vergi uyumsuzlukları ve çözüm yolları	131
13.1 İdari yollarla çözüm	131
13.2 Yargı yoluyla çözüm	135

14. Vergi oran ve tutarları-2017	141
14.1 Gelir vergisi oranları	141
14.2 Kurumlar vergisi oranları	141
14.3 Geçici vergi oranları	141
14.4 Tevkifat oranları	142
14.5 Motorlu taşıtlar vergisi tutarları	142
14.6 Katma değer vergisi oranları	143
14.7 Azami damga vergisi tutarları	153
14.8 Damga vergisi oran ve tutarları	154
14.9 Harç oran ve tutarları	155
14.10 Veraset ve intikal vergisi oranları	169
15. Pratik bilgiler-2017	170
15.1 Konut kira geliri istisnası	170
15.2 Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı	170
15.3 Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı	170
15.4 Tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı	170
15.5 Enflasyon indirim oranı	171
15.6 Menkul kıymet alım satım kazançlarında istisna tutarı	171
15.7 Değer artış kazançlarında istisna tutarı	171
15.8 Engellilik indirimi tutarları	171
15.9 Asgari geçim indirimi	171
15.10 Basit usulde ticari kazançlarda indirim tutarı	171
15.11 Basit usule tabi olmanın şartları	171
15.12 Usulsüzlük cezaları	172
15.13 Özel usulsüzlük cezaları-VUK md. 353	172
15.14 Özel usulsüzlük cezaları-VUK mük. md. 355	172
15.15 Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları	173
15.16 Tecil faizi oranları	173
15.17 Yeniden değerlendirme oranları	173
15.18 Fatura düzenleme ve amortisman sınırı	173
15.19 Bilanço usulüne göre defter tutma hadleri	173
15.20 Reeskont ve avans işlemlerinde uygulanacak iskonto ve faiz oranları	173
15.21 Veraset ve intikal vergisi istisna tutarları	174
15.22 Aylık net asgari ücret hesaplaması	174
15.23 Yıllık asgari ücret tutarları	174
15.24 Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları	174
15.25 TÜİK yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) listesi	175

1. Vergilemenin temel kavramları

1.1 Verginin tanımı ve dayanağı

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

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

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

1.2 Vergi ödeme gücü

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

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

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

1.3 Verginin konusu

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

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

1.4 Matrah

Verginin, üzerinden hesaplandığı değer veya miktardır. Örneğin gelir vergisi için, vergiye tabi her türlü kazanç ve iradın safi tutarı, kurumlar vergisi için, ilgili Kanun'da vergiye tabi kılınmış her türlü kurum kazancının safi tutarı, katma değer vergisi için de, ilgili Kanun'un 1. maddesinde sayılan vergiye tabi işlemlerin bedelleri, bu vergilerin matrahını oluşturmaktadır.

1.5 Mükellef

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

1.6 Vergi sorumlusu

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

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

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

1.7 İstisna

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

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

1.8 Muafiyet

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

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

1.9 Beyan

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

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

1.10 Tarh

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

1.11 Tebliğ

Tebliğ, vergilendirmeyle ilgili olup hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazıların, yetkili makamlar tarafından mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yazı ile bildirilmesidir.

Bu belge ve yazılar, adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yoluyla tebliğ edilir. İlgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire (örneğin vergi dairesi) ve komisyonunda (örneğin uzlaşma komisyonu) yapılması da mümkündür.

Maliye Bakanlığının tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla yaptırma yetkisi de bulunmaktadır.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu uyarınca, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebligat yapılması da mümkündür. Elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen 5. günün sonunda yapılmış kabul edilmektedir.

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 ziyayı

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

1.14 Vergilerin sınıflandırılması

1.14.1 Dolaylı ve dolaysız vergiler

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

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

1.14.2 Kaynaklarına göre vergiler

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

1.14.2.1 Gelir üzerinden alınan vergiler

Vergileme sistemimizde, gerçek kişilerin elde ettikleri gelirler gelir vergisine, kurumların elde ettikleri gelirler ise kurumlar vergisine tabidir. 2017 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nda vergi gelirlerinin 564,75 Milyar TL olacağı öngörülmektedir. Bu iki verginin toplam tutarı 2017 yılı Bütçe Kanunu'nda 161,98 Milyar TL olarak yer almaktadır. Buna göre belirtilen vergilerin, 2017 toplam vergi gelirleri içerisindeki payı % 28,68 olmaktadır.

1.14.2.2 Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler

Harcamaların, kişilerin ödeme güçlerini gösteriyor olması sebebiyle, mal ve hizmetler de önemli bir vergileme kaynağıdır. Katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin en büyük kalemini oluşturmaktadır. 2017 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nda bu iki verginin toplamı 322,93 Milyar TL olarak yer almaktadır. Buna göre söz konusu vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının % 57,18 olması öngörülmektedir.

Bunun yanında BSMV, harç ve damga vergilerinin toplam tutarı da 2017 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nda 48,72 Milyar TL olarak yer almaktadır. Bu verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ise % 8,63 seviyelerindedir.

1.14.2.3 Mülkiyet üzerinden alınan vergiler

Vergi ödeme gücünün bir diğer göstergesi de servetlerdir. Günümüzde de uygulanmakta olan veraset ve intikal vergisi ile motorlu taşıtlar vergisi birer servet vergisidir. 2017 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nda 12,03 Milyar TL olarak yer alan veraset ve intikal vergisi ile motorlu taşıtlar vergisinin, toplam vergi gelirleri içerisindeki payının % 2,13 olduğu görülmektedir.

Red ve iadeler

2017 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nda vergi gelirleri toplamı 564,75 Milyar TL'dir. Kanun'da vergi gelirlerinden yapılacak red ve iadeler toplamı ise 53,66 Milyar TL olarak yer almaktadır. İade tutarının içinde en büyük kalemi 44,8 Milyar TL ile dâhilde alınan KDV'den yapılacak red ve iadeler oluşturmaktadır. Buna göre 2017 yılı Bütçe Kanunu'nda red ve iadeler sonrası net vergi gelirleri 511,09 Milyar TL olmaktadır.

Aşağıda 24 Aralık 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2017 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'ndaki vergi gelirleri ile red ve iadeler sonrası net vergi gelirlerine ilişkin tablo dikkatinize sunulmaktadır:

	2017 Bütçe Vergi Gelirleri	Red ve İadeler (-)	2017 Bütçe Net Vergi Gelirleri
Gelir vergisi	111.899.259.000	2.994.114.000	108.905.145.000
Kurumlar vergisi	50.083.406.000	3.925.053.000	46.158.353.000
Dâhilde alınan KDV	101.870.250.000	44.797.940.000	57.072.310.000
İthalde alınan KDV	83.727.262.000	11.696.000	83.715.566.000
Özel tüketim vergisi	137.335.570.000	980.212.000	136.355.358.000
Harçlar	20.255.366.000	424.486.000	19.830.880.000
Damga vergisi	15.423.277.000	228.930.000	15.194.347.000
BSMV	13.038.212.000	10.746.000	13.027.466.000
Motorlu taşıtlar vergisi	11.356.315.000	58.051.000	11.298.264.000
Veraset ve intikal vergisi	678.453.000	26.728.000	651.725.000
Şans oyunları vergisi	1.028.522.000	0	1.028.522.000
Özel iletişim vergisi	4.810.190.000	14.058.000	4.796.132.000
Gümrük vergileri	12.782.810.000	183.125.000	12.599.685.000
Diğer dış ticaret gelirleri	454.094.000	3.992.000	450.102.000
Başka yerde sınıflandırılmayan vergiler	3.672.000	2.333.000	1.339.000
Toplam	564.746.658.000	53.661.464.000	511.085.194.000

1.15 Resim

Belirli bir işin veya hizmetin yapılması konusunda, Devletin veya yetkili organlarının verdiği izin karşılığında ödenen paralardır. Rihtim resmi örnek olarak verilebilir.

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

1.16 Harç

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

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

1.17 Vergi alacaklısı

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

1.18 Vergi borçlusı

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

1.19 Vergiyi doğuran olayın ispatı

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

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

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

1.20 Vergi ehliyeti

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

1.21 Vergi mahremiyeti

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

- Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar,
- Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar,
- Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanlar,
- Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler,

olarak sayılmıştır.



2. Gelir vergisi

2.1 Verginin konusu

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

2.2 Gelirin unsurları

Gelir vergisine tabi gelir unsurları aşağıda sayıldığı gibidir:

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

2.3 Mükellefiyet türleri

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

2.3.1 Tam mükellefler

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

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

Türkiye'de yerleşmiş sayılır.

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

2.3.2 Dar mükellefler

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

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

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

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

- Ticari kazançlarda;** kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin bulunması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtası ile sağlanması,
- Zirai kazançlarda;** zirai faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesi,
- Ücretlerde;** hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi,
- Serbest meslek kazançlarında;** serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya değerlendirilmesi,
- Gayrimenkul sermaye iratlarında;** gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya değerlendirilmesi,

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

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

olarak belirtilmiştir.

Yukarıda yapılan açıklamalarda geçen, "Türkiye'de değerlendirme" ifadesi ile kastedilen, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı ülkede yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

2.4 Gelir vergisi oranları

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

2.4.1 Gelir türlerine göre belirlenen gelir vergisi tarifeleri

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

2.4.2 Gelir dilimlerinin hesaplanma esasları ve uygulanacak tarife

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

2016 yılı yeniden değerlendirme oranı, 11 Kasım 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 474 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile % 3,83 olarak açıklanmıştır.

2017 yılında ücret ve ücret dışındaki gelirler için uygulanacak olan vergi tarifelerinin gelir dilimleri, Maliye Bakanlığı tarafından bu oran dikkate alınmak suretiyle hesaplanmış ve 27 Aralık 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 296 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile duyurulmuştur. Buna göre oluşturulan gelir vergisi tarifesi Rehber'in "14. Vergi oran ve tutarları-2017" bölümünde "14.1 Gelir vergisi oranları" başlığı altında dikkatinize sunulmuştur.

2.5 Ticari kazançların vergilendirilmesi

Her türlü ticari ve sinai faaliyetlerinden doğan kazançlar ticari kazançtır.

2.5.1 Ticari kazancın tespit usulleri

Ticari kazanç gerçek veya basit usule göre tespit edilmektedir.

2.5.1.1 Gerçek usulde ticari kazancın tespiti

Gerçek usulde ticari kazancın tespiti iki şekilde yapılabilir:

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

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

2.5.1.2 Basit usulde ticari kazancın tespiti

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

10 Şubat 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6663 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun "Diğer indirimler" başlıklı 89. maddesine yeni bir bent eklenmiştir. 1 Ocak 2016 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yürürlüğe giren bu bent uyarınca, basit usulde tespit edilen ticari kazançların yıllık 8.000 TL'ye kadar olan kısmı gelir vergisi beyannamesinde beyan edilen gelirlerden indirilebilmektedir. Bu tutar her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır.

Yıllar itibarıyla uygulanan indirim tutarları, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.10 Basit usulde ticari kazançlarda indirim tutarı" başlığı altında dikkatinize sunulmuştur.

Aşağıda sayılan işleri yapanların basit usulden faydalanmaları mümkün değildir:

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

Diğer taraftan basit usulde vergilendirme için, bazı şartların gerçekleşmiş olması da gerekmektedir. Bunlar, Kanun'da, genel ve özel şartlar olarak iki başlık altında toplanmıştır. Genel ve özel şartlar, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.11 Basit usule tabi olmanın şartları" başlığı altında dikkatinize sunulmuştur.

2.5.2 Ticari kazançtan indirilebilecek giderler

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

- 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),
- Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında işe 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,
- İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,
- İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak şartıyla),
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dâhil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri,
- İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar,
- Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (İşletmeye dâhil olan gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, yapıldığı yılda doğrudan gider yazılabilir),
- 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),
- İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (Ödenen ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin % 15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını* aşamaz. Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse GVK'nın 63. maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin % 15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz.),
- 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,
- Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar (Bu kapsamda işverenler tarafından ticari kazancın tespitinde ücretle ilişkilendirilmeksizin her bir katılımcı itibarıyla indirim konusu yapılacak tutar aylık olarak asgari ücretin brüt tutarının yarısını aşamaz.).

* Yıllık brüt asgari ücret tutarlarını yıllar itibarıyla gösteren tabloya, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.23 Yıllık asgari ücret tutarları" başlığı altında yer verilmiştir.

2.5.3 Ticari kazançtan indirilemeyecek giderler

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

- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler

emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.),

- Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,
- Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,
- Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler,
- 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 dâhil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler kanun maddesinde ilişkili kişi olarak tanımlanmıştır. İmalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilmelidir.

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

- Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, ceza mahiyette tazminat sayılmaz.),
- 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, sınıra kadar indirmeye yetkilidir),

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

Ancak 4207 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanun'un 4. maddesinde yapılan ve 19 Mayıs 2008 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren değişiklikle, Gelir Vergisi Kanunu'nun yukarıda belirtilen hükmündeki ilan ve reklâm 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 tanımına yönelik bu tür reklam harcamalarının, kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

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

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

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

- h. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları,
- i. Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının % 10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı.
- Bu hüküm 1 Ocak 2013 tarihinde yürürlüğe girmiş olmakla birlikte uygulanabilmesi için aynı zamanda, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin ne kadarının kazançtan indirilemeyeceğinin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmiş olması gerekmektedir. Başka bir deyişle, kurum kazancından indirilemeyecek finansman giderlerinin tespitinde kullanılacak oran Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmediğinden, Rehber'imizin hazırlandığı tarih itibarıyla bu hükmün uygulanması mümkün bulunmamaktadır.
- j. Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

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

2.6 Ücretlerin vergilendirilmesi

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

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

2.6.1 Gerçek ücret

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

- 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na göre yapılan kanuni kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler,
- Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler,
- Ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin % 50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler. Ancak bu primlerin indirim olarak dikkate alınabilmesi için bazı koşullar mevcuttur.
 - ▶ Sigortanın Türkiye'de kurulu ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması,
 - ▶ İndirim konusu yapılacak primler toplamının, ödendiği ayda elde edilen ücretin % 15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını* aşmamasıdır.

- Çalışanlar tarafından Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar (aidatın ödendiğinin belgelendirilmesi şarttır).

* Yıllık brüt asgari ücret tutarlarını yıllar itibarıyla gösteren tabloya, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.23 Yıllık asgari ücret tutarları" başlığı altında yer verilmiştir

2.6.2 İstisnalar

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

- Köylerde veya son nüfus sayımına göre nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve el dokuma halı ve kilim imalatında çalışan işçilerin ücretleri,
- Gelir vergisinden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri,
- Madenlerde çalışan işçilerin maden cevheri istihsalı ile ilgili yeraltında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri,
- Köy muhtarı ile köylerin katip, korucu, imam, bekçi vb. hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler,
- Hizmetçi ücretleri (mürebbiyelere ödenen ücretler hariçtir),
- Sanat okulları ve bu mahiyetteki enstitülerde, ceza ve ıslah evlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler,
- 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.

Gelir vergisinden istisna edilen günlük yemek yardımı tutarlarını yıllar itibarıyla gösteren tabloya Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.2 Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı" başlığı altında yer verilmiştir.

- 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),
- İşçilerin işe topluca gidip gelmeleri için işveren tarafından yapılan taşıma giderleri,
- Çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri,
- 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),
- Devlet Memurları Kanunu'na göre ödenen yakacak yardımları,
- 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),
- Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar,
- İş Kanunu'na göre ödenmesi gereken kıdem tazminatları,
- Nafakalar,
- Demirbaş olarak verilen giyim eşyası,
- Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler,
- Spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler,
- Sosyal sigortalar kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler,

- u. İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri teşvik etmek amacıyla verilen ikramiye ve mükafatlar,
- v. Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları,
- w. Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler,
- x. Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve Ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar,
- y. Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personele; fiilen uçuş hizmeti, deniz altına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla verilen tazminat, gündelik, ikramiye ve zamlar.

2.6.3 Engellilik indirimi

Çalışma gücünün;

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

sayıdır. 2017 yılı için engellilik dereceleri itibarıyla belirlenen ve hizmet erbabının ücretinden indirilebilecek olan tutarlar Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.8 Engellilik indirimi tutarları" başlığı altında dikkatinize sunulmuştur.

2.6.4 Asgari geçim indirimi

Asgari geçim indiriminin hesabında öncelikle, ilgili çalışana uygulanacak asgari geçim indirimi oranının bulunması ile başlanmalıdır. Bu oran çalışanın medeni durumu ve çocuk sayısına göre değişmekte olup aşağıda dikkatinize sunulmaktadır:

- ▶ Mükellefin kendisi için % 50,
- ▶ Çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10,
- ▶ Çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere;
 - ▶ İlk iki çocuk için % 7,5,
 - ▶ Üçüncü çocuk için % 10,
 - ▶ Diğer çocuklar için % 5.

İkinci aşamada, ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan asgarî ücretin yıllık brüt tutarı ile ücretlinin şahsi ve medeni durumu dikkate alınarak yukarıdaki şekilde hesaplanan oranın çarpılması gerekmektedir. Bu şekilde bulunan tutarın gelir vergisi tarifesinin ilk diliminde yer alan oran (% 15) ile çarpılması sonucu yıllık asgari geçim indirimi tutarı hesaplanmış olmaktadır. Bu tutarın bir aylık kısmı (1/12'si), aylık olarak ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecek olan asgari geçim indirimi tutarını vermektedir. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılması söz konusu değildir.

Asgari geçim indiriminin yıllık tutarı, her ücretli için asgarî ücret üzerinden hesaplanan yıllık vergi tutarını aşamaz. Ayrıca yıl içerisinde asgari ücret tutarında meydana gelen değişiklikler, asgari geçim indirimi uygulamasında dikkate alınmaz.

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 edilmektedir.

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

Asgari geçim indirimine ilişkin örnek hesaplama ile medeni durum ve çocuk sayısına göre uygulanan asgari geçim indirimi tutarları Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.9 Asgari geçim indirimi" başlığı altında dikkatinize sunulmuştur.

2.6.5 Diğer ücretler

Aşağıda sayılan kişilerin safi ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 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 alınlar.

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

Diğer ücretlerde gelir vergisi, hizmetin ifa edildiği takvim yılının ikinci ayında tarh edilir. Takvim yılı içerisinde işe başlanması durumunda ise bu tarhiyat işe başlama tarihinden itibaren bir ay içerisinde gerçekleştirilir.

Diğer ücretlerin vergisinin ise;

- ▶ Öteden beri işe devam edenlerde, yıllık verginin yarısı 2. ayda, diğer yarısı 8. ayda,
- ▶ Takvim yılının birinci yarısı içinde işe başlayanlarda, yıllık verginin yarısı verginin karneye yazıldığı ayda, diğer yarısı takvim yılının 8. ayında,
- ▶ Takvim yılının ikinci yarısı içinde işe başlayanlarda, verginin karneye yazıldığı ayda,

ödenmesi gerekmektedir.

2.7 Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi

Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti ise;

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

faaliyettir.

2.7.1 Serbest meslek erbabı

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

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

serbest meslek erbabı kabul edilmektedir.

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

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

2.7.2 Serbest meslek kazancının tespiti

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

2.7.3 Mesleki giderler

Serbest meslek kazancının tespitinde, hasıllattan, aşağıdaki giderler indirilebilmektedir:

- Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (ikametgahlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgah için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İşyeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgahı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler).
- Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatındaki işe 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.
- Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla).
- Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dâhil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanun'un 328. maddesine göre hesaplanacak zararlar dâhil).
- Kiralanan veya envantere dâhil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri.
- Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller.
- Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri.

- Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar.
- Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar.
- Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenamaya göre ödenen tazminatlar.

2.7.4 İndirilemeyecek giderler

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

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

2.7.5 Serbest meslek kazançlarında istisnalar

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

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

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

2.8 Gayrimenkul sermaye iratlarının (kira gelirlerinin) vergilendirilmesi

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

- ▶ Arazi ve bina gibi gayrimenkuller,
- ▶ Gemi ve gemi payları,
- ▶ Motorlu nakil ve cer vasıtaları,
- ▶ Maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatları,
- ▶ Voli mahalleri ve dalyanlar,
- ▶ Gayrimenkullerin ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri,
- ▶ Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar (irtifak, intifa ve kaynaklardan yararlanma hakkı gibi),
- ▶ Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, desen, model, plan, sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı,
- ▶ Telif hakları.

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

2.8.1 Gayrisafi hasılat

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

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

Buna göre gayrimenkulünü kiraya verenin;

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

hallerinde, kira geliri tahsil edilmiş sayılmaktadır.

2.8.1.1 Geçmiş yıllara ilişkin olarak tahsil edilen kiralalar

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

Örnek

Ücretli çalışan biri tarafından kiraya verilen bir konuttan 2017 yılında 22.800 TL kira geliri elde edilmiştir. Bu tutarın;

- 12.000 TL'si 2017 yılına,
- 10.800 TL'si ise 2016 yılına,

ilişkindir. Bir başka deyişle, kiracı 2016 yılında ödemediği kirayı da 2017 yılında ödemiştir.

2016 yılında kiralalar tahsil edilemediği için, 10.800 TL'lik kiranın 2016 yılında beyan edilmesi söz konusu değildir.

Diğer taraftan tahsil edildiği yılın gayrisafi hasılat tutarına önceki yıllara ilişkin olarak tahsil edilen tutarların da dâhil edilmesi gerekmektedir. Buna göre 2016 ve 2017 yılına ilişkin olarak 2017 yılında tahsil edilen toplam 22.800 TL tutarındaki kira bedeli, 2017 yılına ilişkin beyanname ile beyan edilecektir.

Beyan sırasında 22.800 TL tutarındaki toplam gayrisafi hasılatın, 2017 yılı için geçerli olan istisna tutarı ile giderler düşülecek, kalan tutar, 2017 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesi ile 1-25 Mart 2018 döneminde beyan edilerek hesaplanan vergi Mart ve Temmuz aylarında iki taksitte ödenecektir.

Gelir vergisinden istisna edilen hasılat tutarlarını yıllar itibarıyla gösteren tabloya, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.1 Konut kira geliri istisnası" başlığı altında yer verilmiştir.

2.8.1.2 Peşin tahsil edilen kiralalar

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

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

Örnek

Bay (B) sahip olduğu gayrimenkulü 2017 yılının başında aylık 1.000 TL'den kiraya vermiş ve kiracıdan 2 yıllık kirayı 2 Ocak 2017 tarihinde peşin olarak tahsil etmiştir.

Bu durumda 12.000 TL (1.000 x 12) 2017 yılının, 12.000 TL de 2018 yılının hasılatı kabul edilecektir. Ancak Bay (B) 2017 yılı içerisinde ölürse veya memleketi terk ederse, tahsil ettiği kira bedelinin tümü (24.000 TL) 2017 yılının hasılatı sayılacaktır.

2.8.1.3 Döviz cinsinden tahsil edilen kiralalar

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

Örnek

2017/Nisan ayının başında kiraya verilen bir gayrimenkulden, 1 Nisan 2017 tarihinde ilk kira bedeli olarak 2.000 ABD Doları tahsil edilmiştir. 1 Nisan 2017 tarihindeki Merkez Bankası döviz alış kurunun 1 \$ = 3,2 TL olduğunu varsayalım.

Buna göre Nisan ayında elde edilen kira bedelinin TL karşılığı 6.400 TL (2.000 x 3,2) olarak hesaplanacaktır.

2.8.1.4 Aynî olarak tahsil edilen kiralalar

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

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

Örnek

Emekli Bayan (C)'nin sahibi bulunduğu apartman dairesini konut olarak kiraya verdiğini kabul edelim. Bayan (C) uzun yıllardır evinde oturan kiracısı ile 2017 yılı başından itibaren aylık 1.100 TL kiraya anlaşmıştır. Kiracı kendi kusurundan dolayı kullanılamaz hale gelen dairenin ahşap kapısını, 2017/Temmuz ayında değiştirerek yerine çelik kapı taktirmiştir. Ancak kiracının Eylül ayında tayini çıkmış ve çelik kapı bedelini ev sahibinden tahsil etmeden, 30 Eylül 2017 tarihinde evi boşaltmıştır. Kiracı bütün kiralalarını zamanında ödemiştir. Ev sahibi 1 Kasım'da evini tekrar kiraya vermiş ve yeni kiracıdan Kasım ve Aralık aylarına ilişkin toplam 2.400 TL kira tahsil etmiştir.

Ev sahibi kiracı tarafından taktırılmış olan çelik kapının değerinin tespiti için Takdir Komisyonuna başvurmuş ve Takdir Komisyonu tarafından çelik kapının değeri 1.500 TL olarak belirlenmiştir. Bu durumda ev sahibi tarafından 2017 yılında elde edilen gayrisafi hasılat aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

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

2.8.1.5 Kiranın banka aracılığıyla ödenme zorunluluğu

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

Banka veya PTT Genel Müdürlüğü aracı kılınmak suretiyle, para yatırma veya havale, çek veya kredi kartı gibi araçlar kullanılmak

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

Söz konusu zorunluluklara uymayanlara Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinde mükellefiyet türüne göre ayrı olarak belirlenen tutarlardan az olmamak üzere, her bir işlem için bu işlemle konu tutarın % 5'i oranında özel usulsüzlük cezası kesilir. VUK'un mükerrer 355. maddesi kapsamında 2017 yılında uygulanacak özel usulsüzlük cezası tutarlarına Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.14 Özel usulsüzlük cezaları-VUK mük. md. 355" başlığı altında yer verilmiştir.

2.8.2 Emsal kira bedeli esası

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

Örneğin 2017 yılı emlak vergisine esas değeri 200.000 TL olan bir gayrimenkulden, aynı yıl 12 aylık kira alınmış olması durumunda, beyan edilecek kira gelirinin (Özel yetkili mercilerce veya mahkemelerce kirası takdir veya tespit edilmemişse) kural olarak 10.000 TL'den (200.000 x % 5) daha az olmaması gerekir.

Gayrimenkulün 12 aydan kısa süreli olarak kiraya verilmesi durumunda ise emsal kira bedeli karşılaştırması yapılırken, kiraya verilen ay sayısının dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin yukarıdaki gayrimenkulün 2017 yılında aylık 1.000 TL'den 9 ay kiraya verilmesi durumunda, elde edilen 9.000 TL'lik kira bedeli, yıllık emsal kira bedeli olan 10.000 TL ile değil, yıllık emsal kira bedelinin 9 aylık kısmı olan 7.500 TL (10.000 / 12 x 9) ile karşılaştırılacaktır. Buna göre beyan edilen 9 aylık kira bedeli olan 9.000 TL, 9 aylık emsal kira bedeli olan 7.500 TL'den daha yüksek olduğundan, vergileme 9.000 TL üzerinden yapılacaktır.

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

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

Yargı organlarınca verilen çeşitli kararlarda da,

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

vergulanmıştır.

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

- Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması,

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

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

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

2.8.3 Konut (mesken) kira gelirlerinde istisna uygulaması

2.8.3.1 İstisnanın uygulanacağı gelirler ve istisna tutarı

Kira gelirlerinde sadece, gayrimenkullerin mesken olarak kiraya verilmesinden sağlanan hasılat için bir istisna uygulaması söz konusudur. Buna göre mesken olarak kiraya verilen gayrimenkullerden 2017 takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 3.900 TL'si gelir vergisinden istisnadır.

Gelir vergisinden istisna edilen hasılat tutarlarını yıllar itibarıyla gösteren tabloya, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.1 Konut kira geliri istisnası" başlığı altında yer verilmiştir.

Buna göre, kiraya verdikleri meskenlerden 2017 yılında elde ettikleri (tahsil ettikleri) kira gelirleri toplamı 2017 yılı için belirlenen istisna tutarından daha düşük olanlar, bu gelirleri için beyanname vermeyeceklerdir. İstisna tutarını aşan konut kira gelirleri elde edilmesi durumunda ise aşan tutarın beyan edilmesi gerekmektedir.

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

2.8.3.2 İstisna uygulamasında özellikli durumlar

2.8.3.2.1 Ortak konuttan elde edilen kiralarda istisna uygulaması

Aynı konuta birden fazla kişinin sahip olması durumunda (karı-koca olmaları durumu değiştirmez), 2017 yılında bunların her birinin hissesine düşen kira payının, 3.900 TL'yi aşması halinde yıllık gelir vergisi beyannameyi verme zorunluluğu doğmaktadır. Toplam kira bedeli istisna tutarının üzerinde olsa bile, her bir ortağın payına düşen gelirin 3.900 TL'lik istisnanın altında kalması durumunda, ortaklardan hiçbiri yıllık gelir vergisi beyannameyi vermeyecektir.

2.8.3.2.2 Birden fazla konuttan elde edilen kiralarda istisna uygulaması

Bir kişi tarafından beyan edilmesi gereken konut kira gelirlerinin toplamına tek bir istisna tutarı uygulanabilir. Yani birden fazla konuttan kira geliri elde edilmesi halinde, bunların her biri için ayrı ayrı istisnadan yararlanılması mümkün değildir. Bu durumda olan kişiler, sahip oldukları tüm konutlardan elde ettikleri kira gelirleri toplamı için tek bir istisna tutarından yararlanabileceklerdir.

Örnek

Sahibi bulunduğu 5 adet konuttan elde ettiği kiradan başka geliri olmayan bir kişi, bu konutlardan 2017 yılında toplam 60.000 TL kira geliri elde ettiğinde, 56.100 TL'den (60.000 - 3.900), giderleri de düşüktükten sonra kalan tutar üzerinden hesaplanan vergiyi ödeyecektir.

2.8.3.2.3 Yıl içerisinde kiraya verilen konutlarda istisna uygulaması

Kiralama yılın başında ya da içinde, ne zaman yapılmış olursa olsun, o yıl elde edilen kira gelirinden istisna tutarın tamamı düşülebilir.

Örnek

2017 yılının Eylül ayında aylık 1.200 TL'ye kiraya verilen bir konuttan, yılsonuna kadar (4 aylık sürede), 4.800 TL kira geliri elde edilmiş olsun. Gayrimenkul sahibinin bu gelirini, istisna tutarının üzerinde olması sebebiyle beyan etmesi gerekmektedir. Yılın sadece 4 aylık döneminde elde edilmiş olmasına rağmen bu tutardan, 3.900 TL'lik istisnanın tamamını indirebilir.

Götürü gider yönteminin seçilmiş olması durumunda ödenecek vergi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	4.800
İstisna tutar (-)	3.900
İstisna sonrası kalan konut kira geliri (4.800 - 3.900)	900
Götürü gider (900 x % 25) (-)	225
Gelir vergisi matrahı (900 - 225)	675
Hesaplanan (ödenen) gelir vergisi (% 15)	101,25

2.8.3.3 İstisna uygulamasından yararlanamayacak olan mükellefler

Sadece, gayrimenkullerin mesken olarak kiraya verilmesinden sağlanan hasılat için geçerli olan ve 2017 yılında 3.900 TL olarak uygulanan istisnadan yararlanamayacak olan mükellefleri aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

- Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanlar,
- İstisna haddi üzerinde konut kira geliri elde edilip beyan etmeyen veya eksik beyan edenler,
- İstisna haddinin üzerinde konut kira geliri elde edenlerden, beyana tabi olup olmadığına bakılmaksızın, elde ettikleri gelirlerin (ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlar) gayri safi tutarları toplamı 110.000 TL'yi aşanlar.

Örnek 1

Bay (A) 2017 yılında, çalıştığı işyerinden 36.000 TL ücret geliri elde etmiştir. İşveren tarafından ücret üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır. Bu kişi ayrıca 2017 yılında satın aldığı konutu 1 Ekim 2017 tarihinde aylık 1.000 TL'ye kiraya vermiştir. Beyana tabi başka bir geliri bulunmamaktadır.

Gelirlerin beyanına ilişkin açıklamalar

- 2017 yılında tek işverenden elde edilen ve stopaj yoluyla vergilendirilmiş ücretler tutarı ne olursa olsun yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan edilmez.
- Bay (A)'nın 2017 yılında elde ettiği 3.000 TL'lik (1.000 x 3) konut kira geliri 3.900 TL'lik istisna tutarından düşüktür. Bundan dolayı 2017 yılında elde ettiği toplam gelirin, 110.000 TL'lik sınırı aşmadığının kontrolü yapılmayacaktır.

Sonuç olarak mükellef istisna haddi altında kalan 3.000 TL'lik konut kira geliri dolayısıyla beyanname vermeyecektir.

Örnek 2

Bayan (B), sahibi bulunduğu 6 adet konuttan 2017 yılında 120.000 TL kira geliri elde etmiştir. Başka bir geliri ve kiraya ilişkin belgeli gideri bulunmamaktadır.

Gelirlerin beyanına ilişkin açıklamalar

- Konut kira geliri toplamı, 2017 yılı için geçerli olan 3.900 TL'lik istisna tutarından fazla olduğundan beyan edilmesi gerekmektedir.
- Bayan (B)'nin 2017 yılında elde ettiği 120.000 TL'lik konut kira geliri, 2017 yılı için geçerli olan 110.000 TL'lik sınırı aştığından, bu gelirin beyanında istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

Gelirin beyanı ve ödenecek vergi hesabı

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	120.000
İstisna tutar (-)	---
Kalan	120.000
Götürü gider (120.000 x % 25) (-)	30.000
Gelir vergisi matrahı (120.000 - 30.000)	90.000
Hesaplanan (ödenen) gelir vergisi	23.150
70.000 TL için 16.150 TL (90.000 - 70.000) x % 35 = 7.000 TL	

Örnek 3

Bay (C) 1 Kasım 2017'de aylık 1.600 TL'ye kiraya verdiği konuttan 2017 yılında toplam 3.200 TL kira geliri elde etmiştir. Ayrıca, tamamı stopaj yoluyla vergilendirilmiş 4.000 TL mevduat faizi ve tek işverenden 120.000 TL tutarında stopaja tabi tutulmuş ücret geliri de bulunmaktadır.

- 2017 yılında tek işverenden elde edilen ve stopaj yoluyla vergilendirilmiş ücretler ile yine stopaj yoluyla vergilendirilmiş mevduat faizleri, tutarı ne olursa olsun yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan edilmez.
- Elde edilen konut kira geliri 2017 yılı için geçerli olan 3.900 TL'lik istisna haddinin altında kaldığından bu gelir de beyan edilmeyecektir.

Örnek 4

Bir çalışan 2017 yılında tek işverenden stopaj yoluyla vergilendirilmiş brüt 92.000 TL ücret geliri, bankadan yine stopaj yoluyla vergilendirilmiş 5.000 TL tutarında mevduat faizi, BİST'te yaptığı hisse senedi alım satımlarından 10.000 TL kâr ve konut olarak kiraya verdiği gayrimenkulden 8.400 TL kira geliri elde etmiştir. Bu kişinin başka bir geliri ve kiraya ilişkin belgeli gideri bulunmamaktadır.

Gelirlerin beyanına ilişkin açıklamalar

- 2017 yılında tek işverenden elde edilen ve stopaj yoluyla vergilendirilmiş ücretler ile yine stopaj yoluyla vergilendirilmiş mevduat faizleri ve hisse senedi işlemlerinden sağlanan kazançlar (BİST'te) tutarı ne olursa olsun yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan edilmez.
- Konut kira geliri 2017 yılı için belirlenen 3.900 TL'lik istisna tutarından fazla olduğundan, bu gelirin beyan edilmesi gerekmektedir.
- 2017 yılında elde edilen toplam 115.400 TL'lik (92.000 + 5.000 + 10.000 + 8.400) gelir, 2017 yılı için geçerli olan 110.000 TL'lik sınırı aştığından, konut kira gelirinin beyanında 3.900 TL'lik istisnadan yararlanılamayacaktır.

Gelirin beyanı ve ödenecek vergi hesabı

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	8.400
İstisna tutar (-)	---
Kalan	8.400
Götürü gider 8.400 x % 25) (-)	2.100
Gelir vergisi matrahı (8.400 - 2.100)	6.300
Hesaplanan (ödenen) gelir vergisi (% 15)	945

2.8.4 İşyeri kira gelirlerinde beyan sınırı uygulaması

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

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

Bir takvim yılı içerisinde elde edilen işyeri kira gelirlerinin beyanında herhangi bir istisna tutar söz konusu değildir. Ancak tevkifat yoluyla vergilendirilmiş olmak şartıyla, gayrisafi tutarı ilgili yıl uygulanan gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (30.000 TL) aşmayan işyeri kira gelirleri beyan edilmemektedir. Bu durumda kesilen vergiler nihai vergi kabul edilmektedir.

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

Kiraya verilen işyerinden bir takvim yılında elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan kira gelirinin (brüt) o yıl için belirlenen beyan sınırını aşması durumunda ise kira gelirinin tamamının beyan edilmesi gerekmektedir. Bu şekilde beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, yıl içerisinde kesinti yolu ile ödenen vergiler mahsup edilebilmektedir.

Tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarına ilişkin beyan sınırı tutarlarını yıllar itibarıyla gösteren tabloya Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.3 Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.

Vergi kesintisine ve istisna uygulamasına konu olmayan kira gelirlerinde (Örneğin basit usuldeki mükellefe kiraya verilen işyerinden elde edilen kira gelirleri) ise söz konusu beyan sınırı çok daha düşüktür. 2017 yılı gelirleri için bu tutar 1.600 TL olarak uygulanmaktadır. Bu sınırı aşan işyeri kira gelirlerinin tamamının beyan edilmesi gerekir.

Söz konusu beyan sınırı tutarlarını yıllar itibarıyla gösteren tabloya Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.4 Tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.

Örnek 1

Gerçek kişi (D) kiraya vermiş olduğu konuttan 2017 yılında 6.000 TL kira geliri tahsil etmiştir. Ayrıca (D) sahibi bulunduğu işyerini de aylık brüt 1.600 TL'den bir şirkete kiralamıştır. 2017 yılında kiracı şirket tarafından her ay kira ödenirken % 20 oranında 320 TL (1.600 x % 20) vergi kesintisi yapılarak, aylık net 1.280 TL kira tutarı (D)'nin banka hesabına yatırılmıştır. Başka geliri olmayan mükellef tarafından götürü gider yöntemi benimsenmiştir.

(D) tarafından konuttan elde edilen 6.000 TL'lik kira geliri 2017 yılı için geçerli olan 3.900 TL'lik istisna tutarından fazla olduğundan, aşan kısım için gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir.

Bu beyannameye işyeri kira gelirinin dâhil edilip edilmeyeceğine ilişkin olarak; elde edilen brüt işyeri kira geliri ile istisna sonrası konut kira gelirinin toplamının 2017 yılı için geçerli olan 30.000 TL'lik beyan sınırı ile karşılaştırılması gerekmektedir.

Konut kira geliri	6.000
İstisna tutar (-)	3.900
İstisna sonrası kalan konut kira geliri (1)	2.100
Brüt işyeri kira geliri (1.600 x 12) (2)	19.200
Beyan sınırı ile karşılaştırılacak toplam gelir (1+2)	21.300

Stopaj yolu ile vergilendirilmiş olan işyeri kira geliri (brüt) ile istisna sonrası kalan konut kira gelirinin toplamı olan 21.300TL, 2017 yılı için belirlenen 30.000 TL'lik beyan sınırının altında kaldığından, işyerinden elde edilen kira geliri, konut kirası için verilen beyannameye dâhil edilmeyecektir. İşyeri kirası üzerinden kesilen vergiler (tevkifat) işyeri sahibi açısından nihai vergi kabul edilecektir.

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

Konut kira geliri	6.000
İstisna tutar (-)	3.900
İstisna sonrası kalan konut kira geliri (6.000 - 3.900)	2.100
Götürü gider (2.100 x % 25) (-)	525
Gelir vergisi matrahı (2.100 - 525)	1.575
Hesaplanan (Ödenecek) gelir vergisi (% 15)	236,25

Örnek 2

Emekli Bayan (E) sahip olduğu gayrimenkulü, basit usulde vergilendirilen bir mükellefe işyeri olarak aylık 300 TL'ye kiraya vermiştir. Bu işlemten dolayı 2017 yılında 3.600 TL (300 x 12) kira geliri elde etmiştir. Kiracı tarafından kira ödenirken herhangi bir vergi kesintisi (tevkifat) yapılmamıştır.

Mal sahibinin emekli maaşı ile bu kiradan başka bir geliri ve kiraya ilişkin belgeli gideri bulunmamaktadır (götürü gider yöntemi kullanılacaktır).

Gelirlerin beyanına ilişkin açıklamalar

Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin işyerleri için ödedikleri kiradan tevkifat yapma (vergi kesme) zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu yüzden söz konusu kiracı da kirasını öderken vergi kesintisi yapmamıştır.

İşyeri kira gelirleri için geçerli olan 30.000 TL'lik beyan sınırı, kiracı tarafından vergi kesintisi yapılmış olan kiralara için geçerlidir. Bu nedenle vergi kesintisine tabi olmayan işyeri kira gelirleri için bu beyan sınırından yararlanılması mümkün değildir. 2017 yılında tevkifata tabi olmayan işyeri kira gelirlerinde beyan sınırı 1.600 TL olarak uygulanmaktadır.

Emekli Bayan (E) tarafından 2017 yılında elde edilen 3.600 TL'lik işyeri kirası, aynı yıl için belirlenen 1.600 TL'lik beyan sınırını aştığından, tamamının beyan edilmesi gerekmektedir.

Gelirin beyanı ve ödenecek vergi hesabı

İşyeri kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	3.600
İstisna tutar (-) (İşyeri olduğu için)	---
Kalan tutar	3.600
İndirilebilecek giderler (3.600 x % 25) (-)	900
Gelir vergisi matrahı (3.600 - 900)	2.700
Hesaplanan (ödenecek) gelir vergisi (% 15)	405

2.8.5 İndirilebilecek giderler

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

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

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

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

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

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

2.8.5.1 Götürü gider yöntemi

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

Gayrimenkullerin mesken olarak kiraya verilmesinden sağlanan gelirler için geçerli bir istisna uygulaması bulunmaktadır. Bu istisnadan yararlanma hakkı olan mükellefler konut kira gelirlerinin beyanı sırasında, alınan kira bedelinden önce istisna tutarını (2017 yılı gelirlerinde 3.900 TL) düşecekler, götürü gideri kalan tutar üzerinden hesaplayacaklardır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde yer alan hakların kiraya verilmesinden elde edilen gelirlerin beyanında götürü gider yöntemi kullanılamamaktadır. Yasada bunun dışında bir sınırlama olmadığından, konutların yanında işyerlerinden elde edilen kira gelirlerinin beyanında da götürü gider yöntemi kullanılabilir.

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

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

Örnek

Sahibi olduğu konuttan, 2017 yılında, 15.600 TL (1.300 x 12) kira geliri elde eden bir emekli, bu gelirin beyanı sırasında götürü gider yöntemini seçmiştir. Bu kişinin kira geliri ve emekli maaşından başka geliri bulunmamaktadır.

Tahsil edilen kira tutarından, önce 3.900 TL'lik istisna tutarı düşülecek, kalan tutarın da % 25'i götürü gider olarak kazançtan indirilecektir.

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	15.600
İstisna tutar (-)	3.900
Kalan (15.600 - 3.900)	11.700
Götürü gider (11.700 x % 25) (-)	2.925
Beyan edilecek kira geliri (11.700 - 2.925)	8.775
Hesaplanan (Ödenecek) gelir vergisi (% 15)	1.316,25

Yukarıdaki kişinin serbest meslek erbabı, örneğin serbest çalışan bir avukat olması durumunda ise serbest meslek kazancı dolayısıyla verilen beyannameye dâhil edilecek kira geliri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

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

2.8.5.2 Gerçek gider yöntemi

Gelir Vergisi Kanunu'nda (madde 74) gayrimenkul sermaye iradının beyanı sırasında, belgelendirilmek şartıyla gayrisafi hasıllardan indirilebilecek olan giderler tek tek sayılmıştır. Bunlardan bir kısmı gider fazlalığı sayılan gider, bir kısmı da gider fazlalığı sayılmayan gider olarak sınıflandırılmaktadır.

Elde edilen kira gelirinden öncelikle gider fazlalığı sayılan giderler, ardından diğer giderler düşülebilmektedir. Gider fazlalığı sayılan giderler düşüldükten sonra kalan tutarın, gider fazlalığı sayılmayan giderlerden daha az olması durumunda sadece kalan tutar kadar gider indirimi mümkündür. Başka bir ifadeyle, gider fazlalığı sayılmayan giderler dolayısıyla oluşan zarar, beyan edilen diğer gelirlerden düşülemez. Bu durumda beyana tabi GMSİ sıfır (0) kabul edilmektedir. Ayrıca bu tutarın sonraki yıllarda beyan edilecek olan gelirlerden indirimi de söz konusu değildir.

Gayrimenkullerin kısmen kiraya verilmesi halinde, aşağıda yazılı giderlerden yalnız bu kısma isabet edenler hasıllardan indirilebilir.

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

Bir diğer önemli konu da, elde ettiği konut kira gelirlerinin beyanında istisna uygulamasından yararlanma hakkı olan mükellefler için geçerlidir. Bu mükellefler gerçek giderlerinin tamamını değil, sadece istisna dışı kazanca isabet eden kısmını indirebilmektedirler. Konuya ilişkin örnekli açıklamalar Rehber'in "2.8.5.2.3 İndirilecek gerçek gider tutarının hesaplanması" bölümünde dikkatinize sunulmaktadır.

Gider fazlalığı sayılan veya sayılmayan giderler aşağıda dikkatinize sunulmaktadır:

2.8.5.2.1 Gider fazlalığı sayılan giderler

Kira gelirlerinin beyanı sırasında gerçek gider yönteminin seçilmesi durumunda, hasıllardan öncelikle aşağıdaki giderlerin indirilmesi gerekmektedir:

- Kiraya veren tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri,
- Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün ehemmiyeti ile uyumlu olan idare giderleri,
- Kiraya verilen mal ve haklara ilişkin sigorta giderleri,
- Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri,
- Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerefiyelerle, kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları,
- Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar ile kiraya veren tarafından yapılan ve gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar (Bu harcamalar bir takvim yılı içerisinde amortisman sınırını* aşarsa maliyet olarak dikkate alınabilir),

- g. Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri (Gayrimenkulün iktisadi değerini artıracak surette tevsi, 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 sözleşmeye, Kanun'a veya mahkeme kararına istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.
- * *Amortisman sınırı tutarlarını yıllar itibarıyla gösteren tabloya Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.18 Fatura düzenleme ve amortisman sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.*

Gerçek gider usulü kapsamında indirilebilecek olan giderlerin bazılarına ilişkin açıklamalarımız aşağıda dikkatinize sunulmaktadır:

► Amortisman ve ısı yalıtımı giderleri

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

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

hesaplanmalıdır. Amortisman oranı % 2'dir.

Örneğin 400.000 TL'ye alınmış bir konutun kiraya verilmesinden elde edilen 1 yıllık kira bedelinin beyanı sırasında, gayrisafi hasıllattan 8.000 TL (400.000 x % 2) amortisman gideri düşülebilecektir.

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

7 Eylül 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6745 sayılı Kanun ile gerçek giderlerin sayıldığı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesine ısı yalıtımına ilişkin giderlerin de indirilebileceğine ilişkin hüküm eklenmiştir. Buna göre kiraya veren tarafından yapılan ve gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar da kira gelirinden indirilebilmektedir. Diğer taraftan bu harcamaların bir takvim yılı içerisinde amortisman sınırını* aşması durumunda maliyet olarak dikkate alınabilmesi de mümkündür.

* *Amortisman sınırı tutarlarını yıllar itibarıyla gösteren tabloya Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.18 Fatura düzenleme ve amortisman sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.*

Amortisman veya ısı yalıtımına ilişkin harcamaların gider olarak düşülebilmesi için; beyannamede "gerçek gider" yönteminin seçilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca diğer gerçek gider kalemlerinde olduğu gibi bu giderin de sadece istisna dışı kazançta isabet eden kısmının indirimi mümkündür.

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

► Onarım giderleri

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

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

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

► Kiracısı tarafından kiraya verilen gayrimenkul için ödenen kiralar

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

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

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

2.8.5.2.2 Gider fazlalığı sayılmayan giderler

Kira gelirlerinin beyanı sırasında gerçek gider yönteminin seçilmesi durumunda, hasıllattan öncelikle yukarıdaki giderler düşüldükten sonra bir kazanç kalması halinde aşağıdaki giderlerin indirimi de mümkündür. Ancak gider fazlalığı sayılmayan aşağıdaki giderler dolayısıyla oluşan zarar, beyan edilen diğer gelirlerden düşülemez. Bu durumda beyana tabi GMSİ sıfır (0) kabul edilmektedir. Ayrıca bu tutarın sonraki yıllarda beyan edilecek olan gelirlerden indirimi de söz konusu değildir. Gider fazlalığı sayılmayan giderler aşağıda yer almaktadır:

- a. Konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i (Bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasıllata uygulanır).
- b. Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli (Kira indirimi gayri safi hasıllattan yukarıda sayılan giderler düşüldükten sonra, kalan miktar üzerinden yapılır).

Söz konusu giderlere ilişkin açıklamalarımız aşağıda dikkatinize sunulmaktadır:

► Gayrimenkulün iktisap bedelinin yüzde beşi

Gelir Vergisi Kanunu uyarınca konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap (satın alma) yılından itibaren 5 yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i, elde edilen kira gelirinden düşülebilmektedir. Söz konusu hüküm uyarınca bu indirim hakkından yararlanabilmenin şartlarını şöyle sıralayabiliriz:

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

Örnek

Bay (D) Nisan 2017'de 300.000 TL'ye bir gayrimenkul satın almıştır. Gayrimenkulün badana ve boyasını yaptırmış, bunun için 1.000 TL ödemiş ve faturasını almıştır. Söz konusu gayrimenkulü 1 Mayıs 2017 tarihinden itibaren aylık 1.600 TL'den konut olarak kiraya vermiş ve 2017 yılında 8 aylık kira bedelini tahsil etmiştir. Beyannameye gerçek gider yöntemini seçmiştir.

Bu kişi 2017 yılında ayrıca tek işverenden 120.000 TL ücret geliri elde ettiği için kira gelirinin beyanında 3.900 TL'lik istisnadan yararlanamayacaktır. (Hangi hallerde istisnadan yararlanılıp yararlanılamayacağı Rehber'in "2.8.3 Konut (mesken) kira gelirlerinde istisna uygulaması" başlıklı bölümünde açıklanmıştır.)

Çözüm

Tek işverenden elde edilen ve stopaj yoluyla vergilendirilmiş olan ücret gelirleri beyan edilmez. Beyan edilecek gayrimenkul sermaye iradının tespiti sırasında ise indirilebilecek gerçek gider tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır. Bunun için öncelikle yapılan giderlerin gider fazlalığı sayılan ve sayılmayan giderler olarak ayrılması gerekmektedir.

Gider fazlalığı sayılan giderler		7.000
- Boya badana masrafı	1.000	
- Amortisman gideri (300.000 x % 2)	6.000	
Gider fazlalığı sayılmayan giderler		15.000
- İktisap bedelinin % 5'i (300.000 x % 5)	15.000	
Giderler toplamı		22.000

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

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

► Ödenen konut kirası

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

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

- Hesaplanan gider tutarının, indirim uygulanacak konut kira gelirinden daha fazla olması durumunda artan tutar diğer gelirlerden indirilemez, gelecek yıllara devretmez.
- Kısmen kiraya verilen bir gayrimenkulden elde edilen gelirden, söz konusu kira giderinin, sadece kiraya verilen kısma isabet eden bölümü indirilebilir.

Oturulan lojman için ödenen kiralar da yukarıdaki şartlar dahilinde konut olarak kiraya verilen gayrimenkulden elde edilen kira gelirinden düşülebilmektedir.

2.8.5.2.3 İndirilecek gerçek gider tutarının hesaplanması

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

Örneğin bazı mükellefler açısından geçerli olmak üzere gayrimenkullerin mesken olarak kiraya verilmesinden 2017 yılında elde edilen hasılatın 3.900 TL'si gelir vergisinden istisnadır. Buna göre söz konusu istisnadan yararlanma hakkı olan mükellefler konut kira gelirlerinin vergilendirilmesinde, gayrisafi hasılattan indirilebilecek gerçek giderleri, aşağıdaki formüle göre hesaplayacaktır:

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

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

Örnek 1

2017 yılında aylık 1.800 TL'den 21.600 TL kira geliri elde eden kişinin, bu yıl içinde yaptığı indirilebilir nitelikteki harcamaların toplamı 9.000 TL'dir. Bu kişi 2017 yılı için 3.900 TL olarak uygulanan istisnadan yararlanabilme şartlarını haizdir.

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

$$\text{İndirilebilecek gider} = \frac{21.600 - 3.900}{21.600} \times 9.000 = 7.375 \text{ TL}$$

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

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	21.600
İstisna tutar (-)	3.900
Kalan (21.600 - 3.900)	17.700
İndirilebilecek gider (-)	7.375
Beyan edilecek kira geliri (17.700 - 7.375)	10.325
Gelir vergisi matrahı	10.325
Hesaplanan (ödenen) gelir vergisi (% 15)	1.548,75

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

Söz konusu diş hekiminin serbest meslek kazancı dolayısıyla vermiş olduğu gelir vergisi beyannameğine dâhil edeceği kira geliri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır. (Gider indirimine ilişkin hesaplamaların daha iyi anlaşılabilmesi için serbest meslek kazancının sıfır olduğu varsayılmıştır.)

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	21.600
İstisna tutar (-)	---
Kalan	21.600
İndirilebilecek gider (-)	9.000
Beyan edilecek kira geliri (21.600 - 9.000)	12.600
Beyan edilecek serbest meslek kazancı	0
Gelir vergisi matrahı	12.600
Hesaplanan (ödenen) gelir vergisi (% 15)	1.890

Örnek 2

Sahibi bulunduğu konuttan 2017 yılında 20.000 TL kira geliri elde eden bir kişinin, bu yıl içinde yaptığı indirilebilir nitelikteki giderlerinin 8.000 TL olduğu varsayımı ile kişinin, gerçek veya götürü gider usulünü seçmesi halinde hesaplanan vergi matrahları ve bunlar üzerinden ödenecek vergi tutarları aşağıdaki gibi olacaktır. (Bu kişi 2017 yılı için 3.900 TL olarak uygulanan istisnadan yararlanma şartlarını haizdir.)

► Gerçek gider

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	20.000
İstisna tutar (-)	3.900
Kalan (20.000 - 3.900)	16.100
Gerçek gider [(16.100/20.000) x 8.000] (-)	6.440
Gelir vergisi matrahı (16.100 - 6.440)	9.660
Hesaplanan (ödenen) gelir vergisi (% 15)	1.449

► Götürü gider

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	20.000
İstisna tutar (-)	3.900
Kalan (20.000 - 3.900)	16.100
Götürü gider (16.100 x % 25) (-)	4.025
Gelir vergisi matrahı (16.100 - 4.025)	12.075
Hesaplanan (ödenen) gelir vergisi (% 15)	1.811,25

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

► Gerçek gider

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	20.000
İstisna tutar (-)	---
Kalan	20.000
Gerçek gider (-)	8.000
Beyan edilecek kira geliri (20.000 - 8.000)	12.000
Beyan edilecek serbest meslek kazancı	0
Gelir vergisi matrahı	12.000
Hesaplanan (ödenen) gelir vergisi (% 15)	1.800

► Götürü gider

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	20.000
İstisna tutar (-)	---
Kalan	20.000
Götürü gider (20.000 x % 25) (-)	5.000
Beyan edilecek kira geliri (20.000 - 5.000)	15.000
Beyan edilecek serbest meslek kazancı	0
Gelir vergisi matrahı	15.000
Hesaplanan (ödenen) gelir vergisi	2.350
13.000 TL için 1.950 TL	
(15.000 - 13.000) x % 20 = 400 TL	

2.8.6 İndirilemeyecek giderler

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

2.9 Menkul kıymet gelirlerinin vergilendirilmesi

Menkul kıymetlerden elde edilen gelir ve kazançların beyanı ve vergilendirilmesi ile ilgili olarak, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren stopaj sisteme geçilmiştir. Bu madde uyarınca, gerçek ve tüzel kişilerin 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren ihraç edilen tahvil ve bonolar ile bu tarihten itibaren iktisap edilen diğer menkul kıymetlerden banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla 2006-2015 yılları arasında elde ettikleri gelir ve kazançlar üzerinden işleme aracılık eden kurumlar tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır. Bazı menkul kıymet gelirleri (eurobondlardan veya yabancı menkul kıymetlerden sağlanan gelir ve kazançlar gibi) ise geçici 67. madde kapsamına girmemektedir.

Maddede yer alan genel tevkifat oranı (% 15), gerek yasa değişiklikleri gerekse de yasanın verdiği yetki çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından gelir ve kazanç ya da mükellefiyet türüne göre değiştirilmiş olsa da, bu süre içerisinde birçok gelirin kaynaktan vergilendirilmesi esnasında sapılmadığı görülmektedir.

Sözü geçen maddenin yürürlük süresi 31 Aralık 2015 tarihinde sona ermekteydi. Ancak 1 Ocak 2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6655 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile söz konusu maddenin yürürlük süresi 31 Aralık 2020 tarihine kadar uzatılmıştır. 6655 sayılı Kanun söz konusu düzenlemenin sadece yürürlük süresini uzatmış olup, menkul kıymet vergileme sisteminde herhangi bir değişiklik içermemektedir.

Aşağıda menkul kıymetlerden elde edilen gelirler ile bu gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin esaslar açıklanmaktadır:

2.9.1 Menkul kıymetlerden elde edilen gelirler

Menkul kıymetlerden elde edilen gelirler; menkul sermaye iradı ve alım satım kazancı (diğer kazanç ve irat) olarak ikiye ayrılmaktadır. Gerçek kişilerin menkul kıymetlerden elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi bu sınıflandırma kapsamında değerlendirilmektedir.

2.9.1.1 Menkul sermaye iratları

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

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

Menkul sermaye iradının safi tutarının tespiti sırasında aşağıdaki giderler indirilebilir:

- Depo etme ve sigorta ücretleri gibi menkul kıymetlerin muhafazası için yapılan giderler;

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

2.9.1.2 Alım satım kazançları

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

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

Değer artışında safi kazanç hesaplanırken, elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderler ile ödenen vergi ve harçlar, kazançtan indirilebilmektedir. Buna göre, beyan edilmesi gereken menkul kıymet alım satım kazançlarının tespiti sırasında, alım-satım dolayısıyla ödenen komisyonlar ile banka ve sigorta muameleleri vergisinin (BSMV) düşülebilmesi mümkün bulunmaktadır.

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

2.9.2 Menkul kıymet gelirininde elde edilme zamanı

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

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

Örneğin, bir bireysel yatırımcı tarafından 21 Aralık 2016 tarihinde satın alınan Devlet tahvili, 14 Mayıs 2017 tarihinde satılmışsa, kazanç 2017 yılında elde edilmiş olur. 2016 yılsonu itibarıyla oluşan değer artışı, Devlet tahvili henüz satılmadığından 2016 yılı stopaj matrahına dâhil edilmez.

Yine bir bireysel yatırımcı tarafından 31 Ekim 2016 tarihinde açılmış olan altı ay vadeli mevduat hesabına 30 Nisan 2017 tarihinde ödenecek faiz de, hesap 2016 yılında açılmış olmasına rağmen 2017 yılı geliri olarak kabul edilir.

2.9.3 Menkul kıymetlerden elde edilen gelirlerde tevkifat (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 farklı tevkifat oranları belirlenmiş ve bu oranlar uygulanmıştır.

Aşağıda; tevkifata tabi tutulan menkul kıymet gelirleri ve tevkifat oranları ile tevkifata tabi tutulmayan menkul kıymet gelirlerine ilişkin özet tablolar dikkatinize sunulmaktadır. Ayrıca Rehber'imizin ilerleyen bölümlerinde, menkul kıymet bazında vergileme esasları açıklanırken tevkifat uygulamasına da ayrıca değinilecektir.

2.9.3.1 Tevkifata tabi tutulan gelir ve kazançlar ile tevkifat oranları

Aşağıda bireysel yatırımcıların 2017 yılında elde ettiği ve vergi kesintisine tabi olan menkul kıymet işlemleri ile uygulanan vergi kesintisi oranlarına yer verilmektedir. Kanun veya Bakanlar Kurulu Kararı ile tevkifat oranı sıfır olarak belirlenen menkul kıymetlerden yatırımcılar tarafından elde edilen gelirlerden kesinti yoluyla vergi ödenmediği için, söz konusu menkul kıymet işlemleri aşağıdaki listeye dahil edilmemiştir:

Menkul kıymet işlemleri	Stopaj oranı
1 Ocak 2006 tarihinden sonra alınmış olan Borsa İstanbul'da (BİST) işlem gören menkul kıymet yatırım ortaklığı (MKYO) hisse senetlerinin 1 yıldan daha az süre elde tutulduktan sonra satılmasından sağlanan kazançlar	% 10
1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilmiş olan Devlet tahvili ve Hazine bonolarından elde edilen faiz gelirleri ve alım satım kazançları	% 10
Özel sektör tahvil ve bonolarının faiz ve alım satım kazançları, (1 Ocak 2006 tarihinden önce ihraç edilenlerin satışından sağlanan kazançlar hariç)	% 10
Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından Türkiye'de ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirler	% 10
Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen ve vadesi 5 yıldan daha az olan tahvillerden elde edilen faiz gelirleri	Vadesine göre % 3 ile % 10 arasında
Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen ve vadesi 5 yıldan daha az olan kira sertifikalarından elde edilen gelirler	Vadesine göre % 3 ile % 10 arasında
Menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinin fona iadesinden elde edilen gelirler (Sürekli olarak portföyünün en az % 51'i BİST'te işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgelerinin, bir yıldan fazla süreyle elde tutulduktan sonra satılmasından sağlanan kazançlar ile hisse senedi yoğun fonlardan sağlanan kazançlar hariç)	% 10
Borsa yatırım fonu katılma belgelerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar (Devamlı olarak fon toplam değerinin en az % 80'i, MKYO hisse senetleri hariç olmak üzere BİST'de işlem gören hisse senetlerinden oluşan borsa yatırım fonları hariç)	% 10
Mevduat faizleri (2 Ocak 2013 tarihinden itibaren vadesiz hesaplara ödenen faizler ile bu tarihten itibaren açılan veya vadesi yenilenen vadeli hesaplara ödenen faizlerden)	Döviz cinsine ve vadeye göre % 10 ile % 18 arasında
Katılım bankalarının kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları (2 Ocak 2013 tarihinden itibaren vadesiz ve özel cari hesaplara ödenen kâr payları ile bu tarihten itibaren açılan veya vadesi yenilenen vadeli hesaplara ödenen kâr paylarından)	Döviz cinsine ve vadeye göre % 10 ile % 18 arasında
Repo gelirleri	% 15
Hisse senedi kâr payları üzerinden kâr payını dağıtan kurum tarafından (MKYO, GYO ve girişim sermayesi yatırım ortaklığı hisse senetleri hariç)	% 15
Borsa İstanbul Vadeli İşlem ve Opsiyon Piyasasında (VİOP) veya VİOP dışında (Türkiye'de) banka ve aracı kurum aracılığıyla satın alınan kontratlardan sağlanan kazançlar (hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı kontratlardan sağlanan kazançlar hariç)	% 10
Menkul kıymet (hisse senetleri hariç) veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan getiriler	% 10

2.9.3.2 Tevkifata tabi tutulmayan menkul kıymet gelirleri

Aşağıda bireysel yatırımcıların 2017 yılında elde ettiği ve vergi kesintisine tabi tutulmayan menkul kıymet işlemleri yer almaktadır. Kanun veya Bakanlar Kurulu Kararı ile tevkifat oranı sıfır olarak belirlenen menkul kıymetlerden yatırımcılar tarafından elde edilen gelirlerden kesinti yoluyla vergi ödenmediği için, söz konusu menkul kıymet işlemleri de aşağıdaki listeye dahil edilmiştir.

- ▶ 01.01.2006 tarihinden önce satın alınan tam mükellef kurumlara ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,
- ▶ 01.01.2006 tarihinden sonra alınan, tam mükellef kurumlara ait olan ve BİST'te işlem gören hisse senetlerinden elde edilen alım satım kazançları, (MKYO hisse senetleri hariç)
- ▶ 01.01.2006 tarihinden sonra alınan MKYO hisse senetlerinin, 1 yıldan fazla süreyle elde tutulduktan sonra satılmasından sağlanan kazançlar,
- ▶ 01.01.2006 tarihinden sonra alınmış olan ve BİST'te işlem görmeyen tam mükellef kurumlara ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,
- ▶ MKYO, GYO ve girişim sermayesi yatırım ortaklığı hisse senedi kâr payları,
- ▶ 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonolarından elde edilen faiz geliri ve alım satım kazançları,
- ▶ 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen özel sektör tahvillerinin satışından sağlanan kazançlar,
- ▶ Sürekli olarak portföyünün en az % 51'i BİST'te işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının, 1 yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,
- ▶ Devamlı olarak fon toplam değerinin en az % 80'i menkul kıymet yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç olmak üzere BİST'de işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının (hisse senedi yoğun fon) katılma belgeleri ve borsa yatırım fonlarından elde edilen gelirler,
- ▶ Eurobond faizleri, itfa sırasında elde edilen gelirler ile alım satım kazançları,
- ▶ Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen, vadesi 5 yıl ve daha uzun olan tahvillerden elde edilen faiz gelirleri,
- ▶ Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen, vadesi 5 yıl ve daha uzun olan kira sertifikalarından elde edilen gelirler,
- ▶ Hazine Müsteşarlığı Varlık Kiralama A.Ş. tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirler,
- ▶ BİST'te işlem gören ve dayanak varlığı hisse senedi veya hisse senedi endeksi olan varantlardan sağlanan kazançlar,
- ▶ Borsa İstanbul Vadeli İşlem ve Opsiyon Piyasasında (VİOP) veya VİOP dışında (Türkiye'de) banka ve aracı kurum aracılığıyla hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı kontratlardan sağlanan kazançlar,
- ▶ Hisse senetlerinin ödünç işlemlerinden sağlanan getiriler,
- ▶ Alacak faizi,
- ▶ Yabancı hisse senedi alım satım kazançları,
- ▶ Yabancı tahvil faiz ve alım satım kazançları,
- ▶ Yurt dışındaki yatırım fonlarından sağlanan kazançlar,
- ▶ Yurt dışındaki bankalardan elde edilen mevduat faizleri.

2.9.4 Enflasyon indirimi 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 Aralık 2005 tarihi itibarıyla son verilmiştir.

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

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

- ▶ Hazine bonusu ve Devlet tahvilleri,
- ▶ Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve
- ▶ Özel sektör tahvillerinden,

2017 yılında bireysel yatırımcılar tarafından elde edilen menkul sermaye iratları (kupon faizi ve itfa gelirleri) için enflasyon indirimi uygulaması devam etmektedir. Buna göre yukarıda sayılan gelirlere, 2017 yılı için belirlenen enflasyon indirim oranı uygulandıktan sonra kalan gelirin beyan edilmesi gerekmektedir.

Enflasyon indirim oranı aşağıdaki formüle göre hesaplanarak Maliye Bakanlığı tarafından 2017 yılı sonuna doğru duyurulacaktır.

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

Yukarıda belirtilen menkul sermaye iratlarının beyanında kullanılan enflasyon indirim oranlarını yıllar itibarıyla gösteren tabloya Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.5 Enflasyon indirim oranı" başlığı altında yer verilmiştir.

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

2.9.5 Endeksleme uygulaması

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

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

Endekslemede Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından her ay açıklanan yurt içi üretici fiyat endeksinin (Yİ-ÜFE) kullanılması gerekir. Söz konusu endekslere, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.25 TÜİK yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) listesi" başlığı altında yer verilmiştir.

Menkul kıymetin endekslenmiş maliyet bedelinin hesaplanmasında aşağıdaki formül kullanılmaktadır:

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

2.9.5.1 2006'dan önce ihraç edilen veya alınan menkul kıymetler

Endeksleme yöntemi;

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

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

Örnek

US900123AT75 tanımlı eurobondtan 24 Mart 2014 tarihinde 500.000 USD nominallık alım yapıldığını varsayalım. 14 Ocak 2004 tarihinde ihraç edilmiş olan bu eurobondun vadesi ise 14 Şubat 2034'tür.

Alımda 530.000 USD (kirli fiyat) ödenmiştir. Primli olarak alınmış olan bu kıymetin, satış tarihi itibarıyla alınmayan kuponlara isabet eden prim tutarı dâhil maliyeti 511.000 USD olarak hesaplanmıştır. Tahvil 7 Nisan 2017'de 540.000 USD'ye satılmıştır.

Alış tarihindeki (24.03.2014) MB döviz alış kuru 1 USD = 2,2350 TL
Satış tarihindeki (07.04.2017) MB döviz alış kuru 1 USD = 3,7081 TL

Alış tarihinden 1 ay önceki Yİ-ÜFE (Şubat/2014)* 232,27
Satış tarihinden 1 ay önceki Yİ-ÜFE (Mart/2017)* 291,58

* Yİ-ÜFE listesi için Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.25 TÜİK yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) listesi"ne bakınız.

TL maliyet bedeli (511.000 x 2,2350) = 1.142.085,00 TL

Endekslenmiş maliyet bedeli = $\frac{291,58}{232,27} \times 1.142.085 = 1.433.715,69$ TL

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

TL satış tutarı (540.000 x 3,7081) = 2.002.374,00 TL
Satış kazancı (2.002.374 - 1.433.715,69) = 568.658,31 TL

Endekslemenin avantajının görülebilmesi açısından, yukarıdaki örnekteki eurobond alım satım kazancının endeksleme uygulanmaksızın hesaplandığını varsayalım. Bu durumda alım satım kazancı, satış bedelinden maliyet bedelinin çıkarılması suretiyle belirlenecekti. Buna göre kazanç 860.289 TL (2.002.374 - 1.142.085) olarak hesaplanacaktı.

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

- ▶ 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren ihraç edilen eurobondlarla,
- ▶ Aynı tarihten itibaren iktisap edilmiş olan; yabancı tahviller, hisseleri BİST'te işlem görmeyen tam mükellef kurumlara ait hisse senetleri ile yabancı hisse senetlerinin,

elden çıkarılmasından sağlanan kazançların tespiti sırasında bu menkul kıymetlerin maliyet bedeli endekslemeye tabi tutulabilmektedir. Ancak bu endekslemenin yapılabilmesi için alış ve satış tarihleri arasındaki Yİ-ÜFE farkının % 10'dan fazla olması gerekmektedir.

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

2.9.6 Menkul kıymet gelir türleri itibarıyla vergilendirme esasları

2.9.6.1 Hisse senedi temettü gelirleri

2.9.6.1.1 Tam mükellef gerçek kişiler

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

Gerçek kişilerce 2017 yılında elde edilen hisse senedi kâr payları, kârı dağıtan kurum tarafından % 15 oranında stopaja tabi tutularak, stopaj sonrası kalan net tutar hisse senedi sahibine ödenmektedir. Bu stopajın oranı; girişim sermayesi yatırım ortaklığı (GSYO), menkul kıymet yatırım ortaklığı (MKYO) ve gayrimenkul yatırım ortaklığı (GYO) hisse senetlerinden elde edilen temettü gelirlerinde % 0 (sıfır) olarak uygulanmaktadır.

Tam mükellef gerçek kişilerin elde ettikleri kâr paylarının yarısı gelir vergisinden istisnadır (GVK md. 22). Kâr payının kalan yarısının varsa üzerinden stopaj yapılmış diğer menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile birlikte toplamının, tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için belirlenen beyan sınırını (30.000 TL) aşması durumunda, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Yıllar itibarıyla uygulanan beyan sınırı tutarlarını gösteren tabloya Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.3 Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.

Beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kâr payının dağıtım sırasında yapılan stopajın tamamı mahsup edilebilmektedir. Örneğin sahibi olduğu hisse senetlerinden 2017 yılında brüt (stopaj öncesi) 80.000 TL kâr payı elde eden tam mükellef gerçek kişi, bu tutarın yarısının (40.000 TL) 2017 yılı için belirlenen 30.000 TL'lik beyan sınırını aşması nedeniyle, 40.000 TL'yi yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorundadır.

Yukarıda da belirttiğimiz gibi beyan edilecek gelir, kâr payının brüt tutarının yarısı (40.000 TL) olacaktır. Bu tutar üzerinden 2017 yılında geçerli olan gelir vergisi tarifesine göre hesaplanacak gelir vergisinden, kâr payını dağıtan kurum tarafından % 15 oranında (MKYO ve GYO hariç) yapılan gelir vergisi tevkifatının tamamı olan 12.000 TL (80.000 x % 15) mahsup edilebilecektir.

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

"Kurumlar vergisi mükelleflerinin;

- 31 Aralık 1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının,
- (a) bendi kapsamı dışında kalan ve 31 Aralık 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),

dağıtım halinde 94. madde uyarınca tevkifat yapılmaz."

2017 yılında, 1998 veya 2002'den önceki yıllara ilişkin kârların dağıtımına rastlanması pek mümkün olmadığından bu konuda açıklama yapılmayacaktır. Ancak GVK geçici 61. madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanan tevkifata tabi tutulmuş kazançların 2017 yılında dağıtılmış olma ihtimali bulunmaktadır.

GVK geçici 61. madde kapsamında % 19,8 oranında tevkifata tabi tutulmuş kazançların dağıtılmasından gerçek kişilerce elde edilen kâr paylarının net tutarına, kâr payının 1/9'u eklendikten sonra, bulunan tutarın yarısı vergiye tâbi gelir olarak dikkate alınmaktadır. Bu gelirler ile ilgili olarak yıllık beyanname verilmesi halinde, beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilmektedir.

2.9.6.1.2 Tam mükellef kurumlar

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

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

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

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

2.9.6.1.3 Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar

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

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

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

2.9.6.2 Hisse senedi alım satım kazançları

2.9.6.2.1 Tam ve dar mükellef gerçek kişiler

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

- ▶ Menkul kıymet yatırım ortaklığı hisse senetlerinden 2017 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 2017 yılında elde edilen alım satım kazançları ise % 0 (sıfır) oranında stopaja tabidir.

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

Tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından 2017 yılında, banka ve aracı kurum aracılığı olmaksızın satışı yapılan hisse senetlerinden (örneğin borsaya kayıtlı olmayan hisse senetleri) sağlanan alım satım kazançlarının ise Gelir Vergisi Kanunu'nun genel hükümlerine göre beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak bu mükellefler tarafından, tam mükellef kurumlara ait hisse senetlerinin 2 yıldan fazla bir süre elde tutulduktan sonra satışından 2017 yılında sağlanan kazançlar gelir vergisinden istisna olduğundan, bu kazançlar beyan edilmeyecektir.

2.9.6.2.2 Tam mükellef kurumlar

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

- ▶ Anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler ile yatırım fonları tarafından 2017 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar % 0 (sıfır) 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 2017 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ise % 10 oranında stopaja tabidir. (1 yıldan fazla elde tutulanlardan elde edilen kazanç üzerinden stopaj yapılmaz.) Beyanname vermesi gereken mükellefler tarafından bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekir. Ödenen stopaj beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

1 Ocak 2006 tarihinden sonra iktisap edilmiş ve BİST'te işlem gören diğer hisse senetlerinin tam mükellef kurumlar tarafından, 2017 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar % 0 (sıfır) oranında stopaja tabidir. Bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesine dâhil edilmesi gerekmektedir.

Banka ve aracı kurum aracılığı olmaksızın satılan hisse senetlerinden elde edilen alım satım kazançları geçici 67. madde kapsamına girmediğinden stopaja tabi değildir. Tam mükellef kurumlar, 2017 yılında bu hisse senetlerinin satışından elde ettikleri kazançları kurum kazancına dâhil etmek suretiyle kurumlar vergisine tabi tutacaklardır. Tevkif suretiyle ödenmiş olan vergilerin bulunması durumunda, bu vergiler beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

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

2.9.6.2.3 Dar mükellef kurumlar

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

- ▶ Anonim, limited ve eshamlı komandit şirket niteliğindeki yabancı kurumlar, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlara benzer yabancı fonlar, münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler (sınırlı sorumlu ortaklıklar, ülke fonları, kurum ve kuruluş fonları ve yatırım kuruluşları gibi yabancı kurumsal yatırımcıların tümü) tarafından 2017 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar % 0 (sıfır) 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, 2017 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.

1 Ocak 2006 tarihinden sonra iktisap edilmiş ve BİST'te işlem gören diğer hisse senetlerinin dar mükellef kurumlar tarafından 2017 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar % 0 (sıfır) oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

Banka ve aracı kurum aracılığı olmaksızın satılan hisse senetlerinden elde edilen alım satım kazançları geçici 67. madde kapsamına girmediğinden stopaja tabi değildir. Dar mükellef kurumların, 2017 yılında bu hisse senetlerinin satışından elde ettikleri kazançları için kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi gerekir. Kurumlar vergisi sonrası kalan tutar üzerinden ayrıca % 15 oranında gelir vergisi stopaja ödenmesi gerekmektedir. Ancak yatırımcının mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında imzalanmış olan ÇVÖ anlaşması olması durumunda, anlaşma hükümleri de dikkate alınabilecektir.

2.9.6.3 Varantlardan elde edilen kazançlar

Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri: VII No: 128.3 sayılı "Varantlar ve Yatırım Kuruluşu Sertifikaları Tebliği"nde "varant"ın; yatırım kuruluşu varantı ile ortaklık varantını ifade ettiği belirtilmektedir.

Söz konusu Tebliğde;

- ▶ Yatırım kuruluşu varantı; sahibine, dayanak varlığı ya da göstergeyi önceden belirlenen bir fiyattan belirli bir tarihte veya belirli bir tarihe kadar alma veya satma hakkı veren ve bu hakkın kaydı teslimat ya da nakdi uzlaşısı ile kullanıldığı sermaye piyasası aracı,
- ▶ Ortaklık varantı ise sahibine, vade tarihine kadar ya da vade tarihinde payları borsada işlem gören veya görecekte olan kayıtlı sermaye sistemine tabi ihraççı paylarına veyahut payları borsada işlem gören herhangi bir ortaklığın paylarına ilişkin olarak Tebliğ'in 17. maddesinde belirlenen uzlaşısı yöntemlerinden birini talep etme hakkı veren ve ihraççılarınca ilgili sermaye piyasası aracının halka arzı sırasında ihraç edilen sermaye piyasası aracı,

olarak tanımlanmıştır.

Varantlardan sağlanan kazançlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında stopaja tabidir. Dolayısıyla yatırımcıların varantlardan elde ettikleri kazançlar üzerinden, kazancın sağlanmasına aracılık eden banka ve aracı kurumlar tarafından stopaj yapılması gerekmektedir.

BİST'te işlem gören ve dayanak varlığı hisse senedi veya hisse senedi endeksi olan varantların satışından, tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından 2017 yılında elde edilen kazançlar % 0 (sıfır) oranında stopaja tabidir.

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

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

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

2.9.6.4.1 Tam ve dar mükellef gerçek kişiler

1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilmiş olan; Devlet tahvili, Hazine bonusu, Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetler ile Türkiye'de ihraç edilen özel sektör tahvillerinden, tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından 2017 yılında elde edilen faiz gelirleri % 10 oranında stopaja tabidir.

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

2.9.6.4.2 Tam mükellef kurumlar

Anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler ile yatırım fonlarının; 1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilen Devlet tahvili, Hazine bonusu ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetler ile Türkiye'de ihraç edilen özel sektör tahvillerinden, banka ve aracı kurum aracılığıyla 2017 yılında elde ettikleri faiz gelirleri % 0 (sıfır) oranında stopaja tabidir. Bu gelirlerin kurumlar vergisi beyannamesine dâhil edilmesi gerekmektedir.

Yukarıdakiler dışındaki kurumların (kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflar ile iktisadi işletmeleri, iş ortaklıkları gibi) 2017 yılında söz konusu menkul kıymetlerden elde ettikleri faiz gelirleri ise % 10 oranında stopaja tabidir. Beyanname vermesi gereken mükellefler tarafından bu gelirlerin kurumlar vergisi beyannamesine dâhil edilmesi gerekir. Yıl içerisinde kesinti yolu ile ödenen vergiler beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

Diğer taraftan, banka ve aracı kurum aracılığı olmaksızın 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren Türkiye'de ihraç edilen özel sektör tahvillerinden 2017 yılında elde edilen faiz gelirleri (bankalara, aracı kurumlara ve bunlar aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenenler hariç) üzerinden % 10 oranında stopaj yapılması gerekmektedir. Bu gelirlerin ayrıca kurumlar vergisi beyannamesine dâhil edilmesi gerekir. Yıl içerisinde kesinti yolu ile ödenen vergiler beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

2.9.6.4.3 Dar mükellef kurumlar

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

1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilen Devlet tahvili, Hazine bonusu ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetler ile Türkiye'de ihraç edilen özel sektör tahvillerinden, banka ya da aracı kurum aracılığıyla 2017 yılında elde ettikleri faiz gelirleri % 0 (sıfır) oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler için ayrıca beyanname verilmesine gerek yoktur.

Yukarıdakiler dışındaki dar mükellef kurumların 2017 yılında sayılan menkul kıymetlerden elde ettikleri faiz gelirleri ise % 10 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

Diğer taraftan, banka ve aracı kurum aracılığı olmaksızın 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren Türkiye'de ihraç edilen özel sektör tahvillerinden 2017 yılında elde edilen faiz gelirleri üzerinden de % 10 oranında stopaj yapılması gerekmektedir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

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

2.9.6.5.1 Tam ve dar mükellef gerçek kişiler

1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilmiş olan; Devlet tahvili, Hazine bonusu, Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetler ile Türkiye'de ihraç edilen özel sektör

tahvillerinden, tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından 2017 yılında elde edilen alım satım kazançları % 10 oranında stopaja tabidir.

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

2.9.6.5.2 Tam mükellef kurumlar

Anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler ile yatırım fonlarının; 1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilen Devlet tahvili, Hazine bonosu, Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetler ile Türkiye’de ihraç edilen özel sektör tahvillerinden, banka ve aracı kurum aracılığıyla 2017 yılında elde ettikleri alım satım kazançları % 0 (sıfır) oranında stopaja tabidir. Bu gelirlerin kurumlar vergisi beyannamesine dâhil edilmesi gerekmektedir.

Yukarıdakiler dışındaki kurumların (kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflar ile iktisadi işletmeleri, iş ortaklıkları gibi) 2017 yılında sayılan menkul kıymetlerden elde ettikleri alım satım kazançları ise % 10 oranında stopaja tabidir. Beyanname vermesi gereken mükellefler tarafından bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesine dâhil edilmesi gerekir. Yıl içerisinde kesinti yolu ile ödenen vergiler beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

2.9.6.5.3 Dar mükellef kurumlar

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

1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilmiş olan Devlet tahvili, Hazine bonosu, Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetler ile Türkiye’de ihraç edilen özel sektör tahvillerinden 2017 yılında elde ettikleri alım satım kazançları % 0 (sıfır) oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

Yukarıdakiler dışındaki dar mükellef kurumların 2017 yılında sayılan menkul kıymetlerden elde ettikleri alım satım kazançları ise % 10 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

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

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

Buna göre;

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

oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

2.9.6.6.1 Tam mükellef gerçek kişiler

Tam mükellef gerçek kişiler tarafından bu tahvillerden 2017 yılında elde edilen faiz gelirleri vadesine göre yukarıda belirtilen oranlarda stopaja tabidir. Bireysel yatırımcılar tarafından bu menkul kıymetlerden 2017 yılında elde edilen faiz gelirinin, tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için belirlenen beyan sınırını (30.000 TL) aşması durumunda tamamının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Gelirin beyan sınırının altında kalması durumunda ise beyan edilmesi söz konusu değildir.

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

Yıllar itibarıyla uygulanan beyan sınırı tutarlarını gösteren tabloya Rehber’in “15. Pratik bilgiler-2017” bölümünde “15.3 Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı” başlığı altında yer verilmiştir.

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

2.9.6.6.2 Tam mükellef kurumlar

Tam mükellef kurumlar tarafından bu tahvillerden 2017 yılında elde edilen faiz gelirleri, vadesine göre yukarıda belirtilen oranlarda stopaja tabidir. Bu gelirlerin kurumlar vergisi beyannamesine dâhil edilmesi gerekir. Yıl içerisinde kesinti yolu ile ödenen vergiler beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

2.9.6.6.3 Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar

Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından bu tahvillerden 2017 yılında elde edilen faiz gelirleri üzerinden, vadesine göre yukarıda belirtilen oranlarda stopaj yapılır. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

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

2.9.6.7.1 Tam mükellef gerçek kişiler

Bu tahvillerin 2017 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar geçici 67. maddenin kapsamına girmemektedir. Dolayısıyla bu gelirler üzerinden Türkiye’de stopaj yapılmaz.

Tam mükellef gerçek kişilerin 1 Ocak 2006 tarihinden sonra aldıkları söz konusu tahvilleri 2017 yılında satmaları durumunda, kazancın Türk Lirası bazında hesaplanması gerekir. Bu kazancın hesaplanması sırasında endeksleme yönteminin kullanılabilmesi için ise Yİ-ÜFE farkının % 10’un üzerinde olması şartı vardır. Bu durumda satış kazancı, satış bedelinden endekslenmiş maliyet bedelinin çıkarılması şeklinde hesaplanacaktır.

Alık ve satış tarihleri arasındaki Yİ-ÜFE farkının % 10’un altında kalması durumunda ise satış kazancının, satış bedelinden maliyet bedelinin çıkarılması suretiyle hesaplanması gerekmektedir.

Hesaplama kullanılan endekslere, Rehber’in “15. Pratik bilgiler-2017” bölümünde “15.25 TÜİK yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) listesi” başlığı altında yer verilmiştir.

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

2.9.6.7.2 Tam mükellef kurumlar

Bu tahvillerin 2017 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar geçici 67. maddenin kapsamına girmediğinden stopaj yapılmamaktadır. Söz konusu kazançların kurum kazancına dâhil edilmesi ve kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

2.9.6.7.3 Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar

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

2.9.6.8 Eurobond faiz gelirleri

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

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

Tam mükellef gerçek kişiler tarafından 2017 yılında döviz cinsinden elde edilen kupon faizinin öncelikle, kupon tarihindeki Merkez Bankası döviz alış kuru kullanılarak TL karşılığının hesaplanması gerekmektedir. Bu şekilde hesaplanan eurobond faiz gelirlerinin, tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için belirlenen beyan sınırını (30.000 TL) aşması durumunda tamamının beyan edilmesi gerekmektedir. Yıllar itibarıyla uygulanan beyan sınırı tutarlarını gösteren tabloya Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.3 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 dâhil etmek suretiyle kurumlar vergisine tabi tutmaları gerekmektedir.

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

2.9.6.9 Eurobond alım satım kazançları

Eurobondların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar geçici 67. maddenin kapsamına girmediğinden bu gelirler üzerinden stopaj yapılmaz.

Tam mükellef gerçek kişiler tarafından eurobondlardan 2017 yılında elde edilen alım satım kazançlarının Türk Lirası bazında hesaplanması gerekmektedir. Kazancın hesaplanması sırasında endeksleme yöntemi kullanılabilir. Ancak 1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilen eurobondlardan sağlanan kazancın hesaplanması sırasında endeksleme yönteminin kullanılabilmesi için Yİ-ÜFE farkının % 10'un üzerinde olma şartı bulunmaktadır. Hesaplama kullanılan endekslere, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.25 TÜİK yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) listesi" başlığı altında yer verilmiştir.

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

Bu tarihten önce ihraç edilen eurobondlardan 2017 yılında sağlanan kazançların ise 24.000 TL'si gelir vergisinden istisna olarak değerlendirilmektedir. Yıllar itibarıyla uygulanan istisna tutarlarını gösteren tabloya, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.6 Menkul kıymet alım satım kazançlarında istisna tutarı" başlığı altında yer verilmiştir. Bu istisna tutarını aşan bir kazanç elde edilmesi durumunda sadece aşan kısmın beyan edilmesi gerekmektedir.

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

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

2.9.6.10 Yabancı ülke tahvillerinden elde edilen faiz gelirleri

Tam mükellef gerçek kişilerin, yabancı ülke hazineleri veya yurt dışındaki şirketler tarafından ihraç edilen tahvillerden 2017 yılında elde ettikleri faiz gelirleri geçici 67. maddenin kapsamına girmemektedir. Dolayısıyla ihraç tarihi ne olursa olsun, bu menkul kıymetlerden sağlanan faiz gelirleri üzerinden stopaj yapılmamaktadır.

Elde edilen faiz gelirinin, 2017 yılı için 1.600 TL olarak belirlenen beyan sınırını aşması durumunda, tamamının yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Yıllar itibarıyla uygulanan beyan sınırı tutarlarını gösteren tabloya Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.4 Tevkifata ve istisna konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.

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

2.9.6.11 Yabancı ülke tahvillerinden sağlanan alım satım kazançları

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

Tam mükellef gerçek kişiler tarafından söz konusu menkul kıymetlerden 2017 yılında elde edilen alım satım kazançlarının; satış bedelinin Türk Lirası karşılığında, alış bedelinin Türk Lirası karşılığının düşülmesi suretiyle hesaplanması gerekir. Kazancın hesaplanması sırasında endeksleme yöntemi kullanılabilir. Ancak 1 Ocak 2006 tarihinden sonra satın alınan yabancı tahvillerden sağlanan kazancın hesaplanması sırasında endeksleme yönteminin kullanılabilmesi için Yİ-ÜFE farkının % 10'un üzerinde olma şartı bulunmaktadır. Hesaplama kullanılan endekslere, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.25 TÜİK yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) listesi" başlığı altında yer verilmiştir.

Ayrıca 1 Ocak 2006 tarihinden sonra satın alınmış olan söz konusu menkul kıymetlerden 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 satın alınan yabancı tahvillerden 2017 yılında elde edilen kazançların ise 24.000 TL'si gelir vergisinden istisna olarak değerlendirilmektedir. Bu istisna tutarını aşan bir kazanç elde edilmesi durumunda sadece aşan kısmın beyan edilmesi gerekmektedir. Yıllar itibarıyla uygulanan istisna tutarlarını gösteren tabloya, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.6 Menkul kıymet alım satım kazançlarında istisna tutarı" başlığı altında yer verilmiştir.

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

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

GVK'nın geçici 67. maddesinin 4 numaralı fıkrası uyarınca, tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların 2017 yılında elde ettikleri repo gelirleri üzerinden % 15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

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

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

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

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

b. Mevduat faizlerinden;

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

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

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

oranında tevkifat yapılmaktadır.

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

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

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

2.9.6.13 Yurt dışı bankalardaki mevduat hesaplarından elde edilen faizler

Tam mükellef gerçek kişilerin, yurt dışı bankalarda ya da Türkiye'deki bankaların yurt dışındaki şubelerinde açtıkları mevduat hesaplarından 2017 yılında elde ettikleri faiz gelirlerinin 1.600 TL'yi aşması durumunda, tamamının yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Yıllar itibarıyla uygulanan beyan sınırı tutarlarını gösteren tabloya Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.4 Tevkifata ve

istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.

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

2.9.6.14 Menkul kıymet yatırım fonlarından elde edilen gelirler

2.9.6.14.1 Tam ve dar mükellef gerçek kişiler

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

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

Devamlı olarak fon toplam değerinin en az % 80'i, BİST'de işlem gören hisse senetlerinden (MKYO hisse senetleri hariç) oluşan hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinden elde edilen kazançlar üzerinden yapılacak stopajın oranı ise % 0 (sıfır) olarak belirlenmiştir.

Tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından yukarıda belirtilen fonlar dışındaki menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinden 2017 yılında elde edilen gelirler % 10 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olduğundan, söz konusu gelirler için ayrıca beyanname verilmesine gerek yoktur.

2.9.6.14.2 Tam mükellef kurumlar

Devamlı olarak fon toplam değerinin en az % 80'i, BİST'de işlem gören hisse senetlerinden (MKYO hisse senetleri hariç) oluşan hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinden elde edilen kazançlar üzerinden yapılacak stopajın oranı ise % 0 (sıfır) olarak belirlenmiştir.

Anonim, limited ve eshamlı komandit şirketlerin gerek hisse senedi yoğun fon katılma belgeleri, gerek diğer menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinden 2017 yılında elde ettikleri kazançlar üzerinden % 0 (sıfır) oranında stopaj yapılmaktadır. Bu gelirlerin tam mükellef kurumlar tarafından kurumlar vergisi beyannameğine dâhil edilmesi gerekmektedir.

Yukarıdakiler dışındaki kurumların (kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflar ile iktisadi işletmeleri, iş ortaklıkları gibi) hisse senedi yoğun fon katılma belgelerinden elde edilenler hariç olmak üzere, diğer menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinden 2017 yılında elde ettikleri kazançlar % 10 oranında stopaja tabidir.

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

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

2.9.6.14.3 Dar mükellef kurumlar

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

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

gerek hisse senedi yoğun fon katılma belgeleri, gerek diğer menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinden 2017 yılında elde ettikleri kazançlar % 0 (sıfır) oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

Yukarıdakiler dışındaki dar mükellef kurumların 2017 yılında hisse senedi yoğun fon katılma belgelerinden elde edilenler hariç olmak üzere, diğer menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinden elde ettikleri kazançlar ise % 10 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu kazançlar beyan edilmez.

Diğer taraftan sürekli olarak portföyünün en az % 51'i BİST'te işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının katılma belgelerinin, söz konusu kurumlar tarafından bir yıldan fazla süreyle elde tutulduktan sonra satılmasından sağlanan kazançlar, tevkifat uygulaması kapsamında dışarıda tutulmuştur. Bu gelirlerin beyan edilmesi de söz konusu değildir.

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

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

Sözü geçen Tebliğ'de;

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

olarak tanımlanmıştır.

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

2.9.6.15.1 Tam ve dar mükellef gerçek kişiler

Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından Türkiye'de ihraç edilen kira sertifikalarından tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından 2017 yılında elde edilen gelirler % 10 oranında stopaja tabidir. Bu stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler için ayrıca beyanname verilmesine gerek yoktur.

2.9.6.15.2 Tam mükellef kurumlar

Anonim, limited ve eshamlı komandit şirketlerin, kira sertifikalarından 2017 yılında elde ettikleri gelirler % 0 (sıfır) oranında stopaja tabidir. Bu gelirlerin kurumlar vergisi beyannamesine dâhil edilmesi gerekmektedir.

Yukarıdakiler dışındaki kurumların (kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflar ile iktisadi işletmeleri, iş ortaklıkları gibi) 2017 yılında kira sertifikalarından elde ettikleri gelirler ise % 10 oranında stopaja tabidir. Beyanname vermesi gereken mükellefler tarafından bu gelirlerin kurumlar vergisi beyannamesine dâhil edilmesi gerekir. Yıl içerisinde kesinti yolu ile ödenen vergiler beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

2.9.6.15.3 Dar mükellef kurumlar

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

kira sertifikalarından 2017 yılında elde ettikleri kâr payı gelirleri % 0 (sıfır) oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

Yukarıdakiler dışındaki dar mükellef kurumların 2017 yılında kira sertifikalarından elde ettikleri kâr payı gelirleri ise % 10 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler için ayrıca beyanname verilmesine gerek yoktur.

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

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

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

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

2.9.6.16.1 Tam mükellef gerçek kişiler

Tam mükellef varlık kiralama şirketleri veya Hazine Müsteşarlığı Varlık Kiralama A.Ş. tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından 2017 yılında elde edilen kâr payı gelirleri yukarıda belirtilen oranlarda stopaja tabidir.

Tam mükellef gerçek kişiler tarafından gerek Hazine Müsteşarlığı Varlık Kiralama A.Ş. gerekse tam mükellef varlık kiralama şirketlerince yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından 2017 yılında elde edilen kâr payı gelirlerinin, tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için belirlenen beyan sınırını (30.000 TL) aşması durumunda, gelirin tamamının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Gelirin beyan sınırının altında kalması durumunda ise beyan edilmesi söz konusu olmayacaktır.

Yıllar itibarıyla uygulanan beyan sınırı tutarlarını gösteren tabloya Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.3 Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.

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

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

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

2.9.6.16.2 Tam mükellef kurumlar

Tam mükellef varlık kiralama şirketleri veya Hazine Müsteşarlığı Varlık Kiralama A.Ş. tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından tam mükellef kurumlarca 2017 yılında elde edilen kâr payı gelirleri, yukarıda belirtilen oranlarda stopaja tabidir. Bu gelirlerin kurumlar vergisi beyannamesine dâhil edilmesi gerekir. Tevkif suretiyle ödenen vergiler varsa beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

2.9.6.17 Vadeli işlem ve opsiyon işlemlerinden sağlanan kazançlar

2.9.6.17.1 Tam ve dar mükellef gerçek kişiler

Tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından, Borsa İstanbul Vadeli İşlem ve Opsiyon Piyasasında (VİOP) veya VİOP dışında banka ve aracı kurum aracılığıyla gerçekleştirilen; hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden 2017 yılında sağlanan kazançlar % 0 (sıfır) oranında stopaja tabidir.

Yukarıda belirtilenler dışındaki kıymetlere dayalı kontratlardan 2017 yılında sağlanan kazançlara ise % 10 oranında tevkifat uygulanmaktadır.

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

2.9.6.17.2 Tam mükellef kurumlar

Borsa İstanbul Vadeli İşlem ve Opsiyon Piyasasında (VİOP);

- ▶ Anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler ile menkul kıymet yatırım fonları tarafından gerçekleştirilen işlemlerden 2017 yılında sağlanan kazançlar % 0 (sıfır) oranında stopaja tabidir. Bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesine dâhil edilmesi gerekmektedir.
- ▶ Yukarıdakiler dışındaki kurumlar (kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflar ile iktisadi işletmeleri, iş ortaklıkları gibi) tarafından 2017 yılında; hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı kontratlardan sağlanan kazançlar üzerinden % 0 (sıfır), diğer kontratlardan sağlanan kazançlar üzerinden ise % 10 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

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

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

2.9.6.17.3 Dar mükellef kurumlar

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

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

2017 yılında elde ettikleri vadeli işlem ve opsiyon kazançları % 0 (sıfır) oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu kazançlar beyan edilmez.

Yukarıdakiler dışındaki dar mükellef kurumların, hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı kontratlardan 2017 yılında elde ettikleri kazançlar üzerinden % 0 (sıfır), diğer kontratlardan elde ettikleri kazançlar üzerinden ise % 10 oranında stopaj yapılması gerekmektedir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

2.10 Beyan usulü

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

2.10.1 Beyanname verilmeyecek haller

Tam mükellefiyet esasında vergilendirilen gerçek kişilerin, 2017 yılında elde ettikleri, aşağıda sayılan gelirleri beyan edilmeyecek, başka gelirleri için beyanname verilse dahi, bu gelirler beyannameye dâhil edilmeyecektir.

2.10.1.1 Tam mükellefiyette

- a. Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar,
- b. Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları (sigorta şirketleri ve bireysel emeklilik şirketlerince sigortalı veya bireysel emeklilik katılımcılarına ödenen irat tutarları),
- c. Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,
- d. Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler,
- e. Birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 2017 yılı için belirlenen beyan sınırını (30.000 TL) aşmayan, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri (Yıllar itibarıyla uygulanan beyan sınırı tutarlarını gösteren tabloya Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.3 Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.),
- f. Vergiye tabi gelir toplamının (yukarıda belirtilenler hariç), 2017 yılı için belirlenen beyan sınırını (30.000 TL) 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 "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.3 Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.),

g. 2017 yılında elde edilen ve toplamı 2017 yılı için belirlenen beyan sınırını (1.600 TL) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları. (Yıllar itibarıyla uygulanan beyan sınırı tutarlarını gösteren tabloya Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.4 Tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.)

2.10.1.2 Dar mükellefiyette

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

2.10.2 Yıllık gelir vergisi beyannamesinde yapılabilecek indirimler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinde, gelir vergisi matrahının tespitinde, yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden bazı indirimlerin yapılabilmesine izin verilmiştir. Bu indirim hakkından, 2017 yılına ilişkin beyan edilen gelir ve kazancın türüne bakılmaksızın, gelir vergisi beyannamesi veren tüm mükellefler yararlanabilmektedirler. Söz konusu indirimlerin bazıları aşağıda yer almaktadır:

a. Beyan edilen gelirin % 15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını (2017 yılı için 21.330 TL) aşmamak şartıyla; mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin % 50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri.

Ancak bu primlerin indirim olarak dikkate alınabilmesi için bazı koşullar mevcuttur. Bunlar:

- ▶ Sigortanın Türkiye'de kurulu ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması,
 - ▶ Prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması,
 - ▶ Ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunmasıdır. (Eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir.)
- b. Beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları,
- c. Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar,
- d. Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı,
- e. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı,
- f. Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı,

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

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

i. Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın % 50'si (Bu indirimden yararlanabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şartı bulunmaktadır.),

j. 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanun'a göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının yüzde 100'ü oranında korumalı işyeri indirimi (Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar Rehber'in "3.10.6 Korumalı işyeri indirimi" bölümünde dikkatinize sunulmaktadır.),

k. Basit usulde tespit edilen ticari kazançların yıllık 8.000 Türk Lirasına (2017 yılı için geçerli tutardır) kadar kısmı. Yıllar itibarıyla uygulanan indirim tutarları, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.10 Basit usulde ticari kazançlarda indirim tutarı" başlığı altında dikkatinize sunulmuştur.

2.10.3 Yıllık beyannamenin verileceği yer

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

2.10.4 Beyannamenin verilme şekli

Ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri hiçbir hadde sınırlı kalmaksızın 2017 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar.

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

2012 yılından itibaren, kiradan başka beyana tabi geliri olmayan mükellefler, diledikleri takdirde "Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi"ni kullanarak da vergi dairesine gitmeden beyannamelerini verebilmekteydiler. 1 Mart 2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere bu sistemin kapsamı genişletilerek "Hazır Beyan Sistemi"ne geçilmiştir.

Buna göre 2017 yılı gelirleri sadece kira geliri (GMSİ) olanlar değil, ücret, menkul sermaye iradı (MSİ) ile diğer kazanç ve iratlardan (DKİ) veya bunların birkaçından veyahut tamamından ibaret olan gelir vergisi mükellefleri bu gelirlerine ilişkin beyannamelerini "Hazır Beyan Sistemi" aracılığıyla verebilmektedirler.

Ücret, kira, MSİ veya DKİ'nin yanı sıra ticari, zirai veya serbest meslek kazancı elde edenlerin Hazır Beyan Sistemi üzerinden beyanname vermeleri mümkün değildir.

Sisteme, Başkanlığın internet adresi (www.gib.gov.tr) üzerinden; güvenlik soruları cevaplandırılarak veya İnternet Vergi Dairesi şifreleri kullanılarak giriş yapılabilmektedir.

Bu gelirlerin biri veya bir kaç yönünden ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis ettirecek olanlar da bu sistemden yararlanabilirler. Bu kişiler tarafından internet vergi dairesinde hazırlanan gelir vergisi beyannamesi elektronik ortamda onaylandığı anda, şahıs adına vergi dairesinde mükellefiyet tesisi ve vergi tahakkuku işlemleri otomatik olarak gerçekleştirilmektedir. Bu sistem kullanılarak internet üzerinden beyanname onaylanıp gönderilmesi durumunda tekrar vergi dairesine gidilmesine gerek bulunmamaktadır.

Sistemde mükellefin onayına sunulan bilgilerin eksik ya da hatalı olduğu tespit edildiğinde düzeltme imkânı bulunmaktadır. Bu durumda beyannamenin, mükellef tarafından gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra onaylanması gerekmektedir.

Onaylama işlemi, beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin son günü olan 25 Mart 2018 tarihinin hafta sonuna gelmesi nedeniyle 26 Mart 2018 Pazartesi günü saat 24:00'ten önce tamamlanmalıdır. Onaylanan beyannamelerin içeriğinin doğruluğundan mükellefler sorumludur.

Onaylama işlemi sonucu otomatik olarak hazırlanan tahakkuk fişleri mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilmektedir.

"Hazır Beyan Sistemi"ne, <https://intvd.gib.gov.tr/hazirbeyan/> adresinden ulaşılabilir.

2.10.5 Yıllık beyannamenin verilme zamanı ve ödeme süreleri

Gerçek kişiler tarafından 2017 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	26 Şubat 2018 Pazartesi	2018 yılının Şubat ve Haziran ayları (2 taksit)
Gerçek usulde vergilendirilen mükellefler	26 Mart 2018 Pazartesi	2018 yılının Mart ve Temmuz ayları (2 taksit)

2.11 2016 yılında elde edilen gelirlerinin beyanı ve vergilendirilmesine ilişkin örnekler (Tam mükellef gerçek kişiler için)

Örneklerde kullanılacak olan ve 2016 yılında elde edilen ücret dışı gelirlere uygulanan gelir vergisi tarifesi aşağıdaki gibidir:

Gelir dilimi	Vergi oranı
12.600 TL'ye kadar	% 15
30.000 TL'nin 12.600 TL'si için 1.890 TL, fazlası	% 20
69.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.370 TL, fazlası	% 27
69.000 TL'den fazlasının 69.000 TL'si için 15.900 TL, fazlası	% 35

Örnek 1

(A) A.Ş. Türk Ticaret Kanunu uyarınca ayrılması gereken yedek akçeler ayrıldıktan sonra kalan 2015 takvim yılına ilişkin kârın tamamının ortaklara dağıtılmasına karar vermiş ve söz konusu temettü ortaklara 6 Nisan 2016'da ödenmiştir.

Bu kâr dağıtımından, (A) A.Ş.'nin gerçek kişi ortağı olan Bayan (B)'nin hissesine 59.500 TL net temettü düşmüş ve bu tutar Bayan

(B)'nin banka hesabına yatırılmıştır. 59.500 TL, (A) A.Ş. tarafından dağıtılan brüt temettü üzerinden % 15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapıldıktan sonra kalan net tutardır. Bayan (B)'nin beyana tabi başka geliri bulunmamaktadır.

Net tutardan, brüt tutarın hesaplanmasında kullanılan formül aşağıdaki gibidir.

$$\text{Brüt tutar} = \frac{\text{Net tutar}}{(1 - \text{tevkifat oranı})}$$

Buna göre 59.500 TL'lik net temettünün brüt tutarı, % 15'lik tevkifat oranına göre aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

$$\text{Brüt temettü tutarı} = \frac{59.500}{(1 - 0,15)} = \frac{59.500}{0,85} = 70.000 \text{ TL}$$

Brüt temettü geliri	70.000
İstisna tutar (70.000 / 2) (-)	35.000
İstisna sonrası kalan temettü*	35.000
Gelir vergisi matrahı	35.000
Hesaplanan gelir vergisi 30.000 TL için 5.370 TL (35.000 - 30.000) x % 27 = 1.350 TL	6.720
Mahsup edilecek stopaj (70.000 x % 15) (-)	10.500
Ödenecek gelir vergisi (6.720 - 10.500)	0
İade alınacak gelir vergisi (10.500 - 6.720)**	3.780

* İstisna sonrası kalan 35.000 TL, 30.000 TL'lik beyan sınırını aştığından, 35.000 TL'nin tamamının beyan edilmesi gerekmektedir. (Yıllar itibarıyla uygulanan beyan sınırı tutarlarını gösteren tabloya Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.3 Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.)

Örnek 2

(C)'nin 2016 yılında elde ettiği gelirler aşağıdaki gibidir.

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

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

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

Örnek 3

(D)'nin 2016 yılında elde ettiği gelirler aşağıdaki gibidir.

Tek işverenden ücret geliri (Stopaja tabi tutulmuş)	36.000 TL
Mevduat faizi (Stopajlı)	11.000 TL
Brüt kâr payı (Stopajlı)	42.000 TL

- ▶ 2016 yılında tek işverenden elde edilen ve stopaj yoluyla vergilendirilmiş olan ücretler ile GVK geçici 67. madde kapsamında yine stopaj suretiyle vergilendirilmiş mevduat faizleri, tutarı ne olursa olsun yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir.
- ▶ (D) tarafından elde edilen brüt kâr payı tutarının yarısı olan 21.000 TL, 30.000 TL'lik beyan sınırının altında kaldığından bu gelir de beyan edilmeyecektir.

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

Örnek 4

(E)'nin 2016 yılında elde ettiği gelirler aşağıdaki gibidir.

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

- ▶ (E) tarafından elde edilen repo kazancı ve mevduat faiz geliri, stopaja tabi tutulduğu için tutarı ne olursa olsun beyannameye dahil edilmeyecektir. (GVK geçici 67. madde)
- ▶ İkinci işverenden alınan 11.000 TL tutarındaki ücret geliri, 30.000 TL'lik beyan sınırının altında olduğundan, ücret geliri beyan edilmeyecektir. (GVK 86. madde)
- ▶ Stopajlı işyeri kirası olarak elde edilen tutar için de, 30.000 TL'lik beyan sınırının altında kalması sebebiyle beyanname verilmeyecektir. (GVK 86. madde)

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

Örnek 5

Gerçek kişi (F)'nin 2016 yılında elde ettiği kira gelirleri, bu gelirler üzerinden ilgili kişi veya kurumlarca yapılan stopaj tutarları ve elde edilen net gelirlere ilişkin bilgilere aşağıda yer verilmiştir. Bu kişinin başka bir geliri ve kiraya ilişkin belgeli gideri bulunmamaktadır (götürü gider yöntemi kullanılacaktır).

Gelir türü	Brüt kira (TL)	Stopaj (TL)	Net kira (TL)
Konut kira geliri	14.400	---	14.400
İşyeri kira geliri	24.000	4.800	19.200
Toplam	38.400	4.800	33.600

Gelirlerin beyanına ilişkin açıklamalar

- ▶ Konut olarak kiraya verilen gayrimenkulden 2016 yılında elde edilen 14.400 TL'lik kira geliri, 3.800 TL'lik istisna tutarından fazla olduğundan, istisnayı aşan tutarın beyan edilmesi gerekmektedir.
- ▶ 2016 yılında elde edilen gelirler toplamı olan 38.400 TL, 2016 yılı için geçerli olan 110.000 TL'lik sınırı aşmadığından, kira gelirinin beyanı sırasında 3.800 TL'lik istisnadan yararlanılabilecektir.

Beyan sınırı ile karşılaştırma

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	14.400
İstisna tutar (-)	3.800
İstisna sonrası kalan konut kira geliri (1)	10.600
Brüt işyeri kira geliri (2)	24.000
Beyan sınırı ile karşılaştırılacak toplam gelir (1+2)	34.600

İşyerinden elde edilen stopaj yoluyla vergilendirilmiş (brüt) kira tutarı, tek başına, 2016 yılında 30.000 TL olarak uygulanan beyan sınırının altında kalmaktadır. Ancak işyeri kira gelirinin beyannameye dâhil edilip edilmeyeceğinin tespiti sırasında, stopaj yolu ile vergilendirilmiş olan işyeri kira geliri (brüt) ile istisna sonrası kalan konut kira gelirinin toplamının dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre 34.600 TL (10.600 + 24.000), 2016 yılı için belirlenen 30.000 TL'lik beyan sınırını aştığından, konut kira geliri dolayısıyla verilen beyannameye, işyeri kirası da dâhil edilecektir.

Gelirin beyanı ve ödenecek vergi hesabı

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	14.400
İstisna tutar (-)	3.800
İstisna sonrası kalan konut kira geliri (14.400 - 3.800)	10.600
Brüt işyeri kira geliri	24.000
Toplam GMSİ (10.600 + 24.000)	34.600
Götürü gider (34.600 x % 25) (-)	8.650
Gelir vergisi matrahı (34.600 - 8.650)	25.950
Hesaplanan gelir vergisi	4.560
12.600 TL için 1.890 TL (25.950 - 12.600) x % 20 = 2.670 TL	
Yıl içerisinde kesinti yolu ile ödenen vergiler (tevkifat) (-)	4.800
Ödenecek gelir vergisi (4.560 - 4.800)	0
İade alınacak gelir vergisi (4.800 - 4.560)	240

Örnek 6

Serbest meslek erbabı Bayan (G) 2016 yılında serbest meslek faaliyeti kapsamında 160.000 TL tahsil etmiş ve bu tutar üzerinden ödemeyi yapanlarca % 20 oranında 32.000 TL (160.000 x % 20) vergi kesintisi (tevkifat) yapılmıştır. Mükellefin bu faaliyeti ile ilgili olarak yapmış olduğu ve GVK'nın 68. maddesi kapsamında indirebileceği giderleri 50.000 TL'dir.

Bayan (G) ayrıca konut olarak kiraya verdiği gayrimenkulden 2016 yılında 12.000 TL ve işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulden de brüt 26.400 TL kira geliri elde etmiştir. Kiracı tarafından işyeri için 2016 yılında ödenen kiralar üzerinden 5.280 TL (26.400 x % 20) gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır.

Gelirlerin beyanına ilişkin açıklamalar

Mükellef (G) serbest meslek kazancını beyan etmek zorundadır. Serbest meslek erbabı olduğu için konut kira gelirleri için uygulanan 3.800 TL'lik istisnadan da yararlanamaz. Buna göre konut ve brüt işyeri kira gelirlerinin toplamı olan 38.400 TL'yi (12.000 + 26.400) beyannameye dâhil etmesi gerekmektedir.

Gelirin beyanı ve ödenecek vergi hesabı

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	12.000
İstisna tutar (-)	---
İstisna sonrası konut kirası	12.000
İşyeri kira bedeli (Brüt)	26.400
Toplam GMSİ (12.000 + 26.400)	38.400
Götürü gider (38.400 x % 25) (-)	9.600
Beyana tabi gayrimenkul sermaye iradı (38.400 - 9.600)	28.800
Beyana tabi serbest meslek kazancı (160.000 - 50.000)	110.000
Gelir vergisi matrahı (28.800 + 110.000)	138.800
Hesaplanan gelir vergisi	40.330
69.000 TL için 15.900 TL (138.800 - 69.000) x % 35 = 24.430 TL	
Mahsup edilecek vergiler (32.000 + 5.280) (-)	37.280
Ödenecek gelir vergisi (40.330 - 37.280)	3.050

Örnek 7

Bay (H) 2015 yılında satın aldığı gayrimenkulü aynı yıl işyeri olarak bir şirkete kiraya vermiş, 2015 yılında elde ettiği kira gelirini beyan ederken "götürü gider" yöntemini seçmiştir. 2016 yılı için söz konusu işyerinin kirası aylık brüt 1.500 TL olarak belirlenmiştir. Kiracı tarafından her ay kira üzerinden 300 TL tevkifat yapılmış ve Bay (H)'ye aylık net 1.200 TL kira ödenmiştir.

Bay (H) ayrıca elinde bulundurduğu (Y) A.Ş. hisse senetlerinden 2016 yılında 40.000 TL tutarında brüt kâr payı (temettü) elde etmiştir. (Y) A.Ş. tarafından bu kâr dağıtımı sırasında brüt kâr payı üzerinden % 15 oranında vergi kesintisi yapılmış, kesinti sonrası kalan 34.000 TL tutarındaki net kâr payı Bay (H)'nin banka hesabına yatırılmıştır.

Gelirlerin beyanına ilişkin açıklamalar

- Mükellefler tarafından kira gelirlerinin beyanı sırasında götürü gider yönteminin seçilmesi durumunda bu usulden 2 yıl dönülemezdir. Bay (H) 2015 yılında "götürü gider" yöntemini seçmiş olduğundan, 2016 yılında, gerçek gider usulüne göre daha fazla indirebileceği bir gider olsa dahi, yine "götürü gider" yöntemini seçmek zorundadır.
- 2016 yılında hisse senetlerinden elde edilen brüt temettü gelirlerinin % 50'si gelir vergisinden istisnadır. Bu gelirlerin yarısı istisna olarak değerlendirildikten sonra kalan tutar, stopaja tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile birlikte 30.000 TL'lik beyan sınırı ile karşılaştırılır. 30.000 TL'lik beyan sınırından daha az ise beyan edilmesine gerek yoktur. Fazla olduğu takdirde, istisna sonrası kâr payı tutarının tamamının beyan edilmesi gerekir.

Beyan sınırı ile karşılaştırma

Brüt temettü tutarı	40.000 TL
İstisna tutar (40.000 / 2) (-)	20.000 TL
İstisna sonrası kalan temettü (MSİ) (1)	20.000 TL
Yıllık brüt işyeri kira geliri (1.500 x 12) (GMSİ) (2)	18.000 TL
Beyan sınırı ile karşılaştırılacak toplam gelir (1+2)	38.000 TL

Tek tek bakıldığında, brüt işyeri kira gelirinin de, istisna sonrası kalan temettü gelirinin de 30.000 TL'lik beyan sınırının altında olduğu görülmektedir. Ancak bu gelirlerin beyannameye dâhil edilip edilmeyeceğinin tespiti sırasında, yukarıdaki şekilde hesaplanan toplam tutarın (38.000 TL) dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre 38.000 TL, 2016 yılı için belirlenen 30.000 TL'lik beyan sınırını aştığından, bu iki gelirin de beyannameye dâhil edilmesi gerekmektedir.

Gelirin beyanı ve ödenecek vergi hesabı

Yıllık brüt işyeri kira geliri (GMSİ)	18.000
İstisna tutar (-) (İşyeri olduğu için)	---
Kalan kira geliri	18.000
Götürü gider (18.000 x % 25) (-)	4.500
Beyana tabi GMSİ (18.000 - 4.500)	13.500
İstisna sonrası kalan brüt temettü (MSİ)	20.000
Gelir vergisi matrahı (13.500 + 20.000)	33.500
Hesaplanan gelir vergisi	6.315
30.000 TL için 5.370 TL	
(33.500 - 30.000) x % 27 = 945 TL	
Yıl içerisinde kesinti yoluyla ödenen vergiler (-)	9.600
- İşyeri kirasından kesilen (18.000 x % 20 = 3.600)	
- Kâr payı üzerinden kesilen (40.000 x % 15 = 6.000)	
Ödenecek gelir vergisi (6.315 - 9.600)	0
İade alınacak gelir vergisi (9.600 - 6.315)	3.285

Örnek 8

Mükellef (İ);

- 2016 yılı içinde 4.000 TL tutarında repo geliri elde etmiş, banka tarafından bu gelir üzerinden % 15 oranında 600 TL stopaj yapılmıştır.
- 2016 yılı içerisinde menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinin satışından 21.000 TL gelir elde etmiş, çalıştığı banka tarafından bu gelir üzerinden % 10 oranında 2.100 TL stopaj yapılmıştır.
- 2014 yılında ihraç edilen Devlet tahvilinden 29 Mayıs 2015 tarihinde alım yapmıştır. Aldığı bononun tamamını, 15 Ekim 2016 tarihinde satmıştır. Satışa aracılık eden banka tarafından söz konusu satıştan oluşan 60.000 TL'lik kazanç üzerinden % 10 oranında (6.000 TL) stopaj yapılmıştır.
- Yurt dışındaki bir bankada bulunan hesabının vadesi 03.11.2016 tarihinde dolmuş ve 1.200 USD faiz geliri elde etmiştir.

Gelirlerin beyanına ilişkin açıklamalar

- 2016 yılında stopaj yolu ile vergilendirilmiş olmak koşuluyla; repo gelirleri ile menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinin elden çıkarılmasından (fona iade) sağlanan kazançlar, tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir. Bireysel yatırımcılar açısından stopaj nihai vergidir.
- 1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilen Hazine bonusu ve Devlet tahvillerinden elde edilen alım satım kazançları üzerinden, kazancın sağlanmasına aracılık eden banka ve aracı kurumlar tarafından % 10 oranında stopaj yapılmaktadır. Bu stopaj bireysel yatırımcılar açısından nihai vergi olup, sağlanan gelir ve kazancın ayrıca beyan edilmesine gerek yoktur.
- Yurt dışı bankalarda ya da Türkiye'deki bankaların yurt dışındaki şubelerinde bulunan döviz veya TL cinsinden mevduat hesaplarından elde edilen faiz gelirleri stopaja tabi değildir. 2016 yılında elde edilen bu gelirlerin 1.580 TL'lik beyan sınırını aşması halinde tamamının yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Gelirin beyanı ve ödenecek vergi hesabı

Yurt dışı banka faiz geliri-USD	1.200,00
Merkez Bankası döviz alış kuru (03.11.2016)	3,1117
Yurt dışı banka faiz geliri-TL (1.200 x 3,1117)	3.734,04

2016 yılında yurt dışı bankalardan elde edilen 3.734,04 TL'lik faiz geliri, 2016 yılında 1.580 TL olarak uygulanan beyan sınırını aştığından, tamamının yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Yurt dışı banka faiz geliri-TL (Menkul sermaye iradi)	3.734,04
Gelir vergisi matrahı	3.734,04
Hesaplanan (ödenecek) gelir vergisi (% 15)	560,11

Örnek 9

Bay (K) çalıştığı işyerinden 2016 yılında stopaj yoluyla vergilendirilmiş 60.000 TL brüt ücret geliri elde etmiştir. Ayrıca konut olarak aylık 2.500 TL'den kiraya verdiği gayrimenkulden de aynı yıl 30.000 TL (2.500 x 12) kira almıştır. Başka geliri olmayan Bay (K) beyan sırasında götürü gider yöntemini kullanmaktadır.

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

Gelirlerin beyanına ilişkin açıklamalar

Konut olarak kiraya verilen gayrimenkulden Bay (K)'nin 2016 yılında elde ettiği kira geliri, 3.800 TL'lik istisna tutarından fazla olduğundan beyan edilmesi gerekmektedir.

2016 yılında elde edilen gelirler toplamı olan 90.000 TL (60.000 + 30.000), 2016 yılı için geçerli olan 110.000 TL'lik sınırı aşmadığından, kira gelirinin beyanı sırasında 3.800 TL'lik istisnadan yararlanılabilecektir.

Beyanname indirimleri

Bay (K) tarafından ödenen 20.000 TL'lik okul ücreti yukarıda sayılan şartları taşıdığından beyan edilen gelirin % 10'u ile sınırlı olmak şartıyla, beyanname üzerinde beyan edilen gelirden indirilebilecektir.

Ödenen 6.000 TL'lik sağlık sigortası primi 2016 yılında uygulanan yıllık asgari ücret tutarından (19.764 TL) az olduğundan, beyan edilen gelirin % 15'ine kadar olan kısmı, beyanname üzerinde beyan edilen gelirden indirilebilecektir.

Gelirin beyanı ve ödenecek vergi hesabı

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	30.000
İstisna tutar (-)	3.800
İstisna sonrası kalan konut kira geliri (30.000 - 3.800)	26.200
Götürü gider (26.200 x % 25) (-)	6.550
Beyan edilecek gayrimenkul sermaye iradı (26.200 - 6.550)	19.650
Diğer indirimler (-)	4.912,50
- Eğitim masrafları (19.650 x % 10 = 1.965)	
- Sağlık sigortası (19.650 x % 15 = 2.947,5)	
Gelir vergisi matrahı (19.650 - 4.912,5)	14.737,50
Hesaplanan (ödenen) gelir vergisi	2.317,50
12.600 TL için 1.890 TL	
(14.737,5 - 12.600) x % 20 = 427,50 TL	



3. Kurumlar vergisi

3.1 Konu

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

3.2 Mükellef

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

Buna göre,

- a. Sermaye şirketleri,
 - ▶ Anonim şirketler,
 - ▶ Limited şirketler,
 - ▶ Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler,
 - ▶ Yukarıda yer alan şirketlerle aynı mahiyetteki yabancı kurumlar,
 - ▶ Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar,
 - ▶ Yukarıda yer alan fonlara benzer yabancı fonlar,
- b. Kooperatifler,
- c. İktisadi kamu kuruluşları,
- d. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- e. Sendika ve cemaatlere ait iktisadi işletmeler,
- f. Vergi dairesinden kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesini talep eden iş ortaklıkları,

elde ettikleri kazançlar üzerinden kurumlar vergisi ödemekle yükümlü tutulmuşlardır.

3.3 Kurum kazancı

Kurumlar vergisi, yukarıda sıralanan mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Ticari kazancın tespitinde indirilecek ve indirilmeyecek giderlere ilişkin açıklamalarımız Rehber'in "2.5.2 Ticari kazançtan indirilebilecek giderler" ve "2.5.3 Ticari kazançtan indirilemeyecek giderler" başlıklı bölümlerinde dikkatinize sunulmuştur.

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

3.3.1 İndirilecek giderler

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

3.3.2 İndirilemeyecek giderler

- a. Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,
- b. Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler,
- c. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar,
- d. Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (Türk Ticaret Kanunu'na, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanunu'na göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dahil),
- e. Hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri,

- f. Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler,
- g. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları,
- h. Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderleri,
- i. Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri,
- j. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si, (Bakanlar Kurulu bu oranı % 100'e kadar artırmaya veya sifıra kadar indirmeye yetkilidir) Bu konu hakkındaki ayrıntılı açıklamalarımız Rehber'in "2.5.3 Ticari kazançtan indirilemeyecek giderler" başlıklı bölümünde dikkatinize sunulmaktadır.
- k. Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının % 10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı.

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

3.4 Muafıklar

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.

9 Ağustos 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun ile bölgesel yönetim merkezleri de muaf kurumlar arasına dâhil edilmiştir. Buna göre; tüm giderlerinin kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlar tarafından karşılanması ve söz konusu giderlerin Türkiye'de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirilmemesi veya kârından ayrılması kaydıyla, Ekonomi Bakanlığınca alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezleri kurumlar vergisinden muaftır. Türkiye'de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun, bölgesel yönetim merkezinin yönetimi altında bulunması muafiyet hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

3.5 İstisnalar

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

3.5.1 İştirak kazancı istisnası

Kurumların;

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

kurumlar vergisinden istisnadır.

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

3.5.2 Yurt dışı iştirak kazancı istisnası

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

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

3.5.3 Yurt dışı şube kazancı istisnası

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

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

3.5.4 Yurt dışında iştirak edilen kurumların iştirak hisselerinin satış kazancı istisnası

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

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

Örnek

Türkiye'de tam mükellef olan (A) A.Ş.'nin aktifinde aşağıdaki kıymetler yer almaktadır. Şirket, anonim şirket niteliğinde olan ve yurt dışında faaliyette bulunan aşağıdaki iştiraklere sahiptir. 15 Mayıs 2017 tarihi itibarıyla söz konusu iştiraklerin satılması planlanmaktadır. Bu satışın gerçekleştirilmesi halinde, vergiden istisna olarak değerlendirilecek kazanç ile vergiye tabi olacak kazançlar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Tutar (TL)	Alım Tarihi	İştirak Oranı
Nakit varlıklar	200.000		
Demirbaşlar	80.000		
Yurt dışı iştirak (B)	50.000	14.09.2016	% 20
Yurt dışı iştirak (C)	370.000	12.03.2014	% 30
Yurt dışı iştirak (D)	260.000	12.03.2014	% 20
Yurt dışı iştirak (E)	40.000	24.02.2014	% 5
Aktif toplamı	1.000.000		
- Nakit varlıklar dışındaki aktif toplamı (1.000.000 - 200.000)			800.000 TL
- En az 1 yıldır elde tutulan ve sermayesine % 10'dan fazla iştirak edilmiş olan yurt dışı iştirakler (İştirak C, D)			630.000 TL
- Bu iştiraklerin nakit varlıklar dışındaki aktif toplamına oranı (630.000 / 800.000 x 100)			% 78,75

(A) A.Ş. aktifinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin satışının planlandığı 15 Mayıs 2017 tarihi itibarıyla, aralıksız en az 1 yıl süreyle, nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının % 78,75'i ile yurt dışında kurulu anonim şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin (İştirak C, D) en az % 10'una iştirak etmiş olmakla % 10 ve % 75'lik şartları sağlamış olmaktadır.

Buna göre 15 Mayıs 2017 tarihinde söz konusu iştirak hisselerinin tamamının satılması durumunda;

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

3.5.5 Emisyon primi istisnası

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

3.5.6 Portföy kazancı istisnası

Türkiye'de kurulu;

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

kurumlar vergisinden istisnadır.

3.5.7 Taşınmaz veya iştirak hissesi satış kazancı istisnası

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

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 (KVK'ya göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibari 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 aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına veya 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine devredilen taşınmazların kiracı ya da kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişilere satışında, aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, bu taşınmazların finansal kiralama şirketi, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları ile varlık kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla 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 2017 yılında 3.000.000 TL kâr elde etmiştir. Mükellef kurum ayrıca 2017 yılında sattığı arsasından 900.000 TL kâr elde etmiştir. 15 Nisan 2017 tarihinde 2.700.000 TL'ye üçüncü bir kişiye satışı yapılan bu arsa 5 Ocak 2015 tarihinde 1.800.000 TL'ye satın alınmıştır. Elde ettiği kazancı gelir olarak kayıtlara almış ve Şubat/2018'de % 75'lik kısmını özel fonlar hesabına aktarmıştır.

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

Ticari bilanço kârı		3.900.000 TL
- Mal alım satımı işinden kâr	3.000.000	
- Gayrimenkul satışından kâr	900.000	
Gayrimenkul satış kazancı istisnası (KVK 5/1-e) (-) (900.000 x % 75)		675.000 TL
Kurumlar vergisi matrahı		3.225.000 TL
Hesaplanan kurumlar vergisi (% 20)		645.000 TL

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

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

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

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

3.5.10 Eğitim tesisleri, özel kreş ve gündüz bakımevleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna

Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden sağlanan kazançlar ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar 5 vergilendirme dönemi kurumlar vergisinden istisnadır. Uygulamanın usul ve esasları 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde belirlenmiştir.

Ayrıca 7 Ekim 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6745 sayılı Kanun'un 64. maddesi ile söz konusu istisna hükmüne özel kreş ve gündüz bakım evleri de dâhil edilmiştir. Bu istisnanın kapsamına, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının açılış izni ile faaliyet gösteren özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar girmektedir. Diğer taraftan bu istisnanın sadece 1 Ocak 2017 tarihinden itibaren faaliyete başlayan özel kreş ve gündüz bakım evleri için geçerli olduğu da unutulmamalıdır. Daha önceden kurulup faaliyetine devam etmekte olan özel kreş ve gündüz bakım evlerinin bu istisnadan yararlanması mümkün değildir.

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan; dershaneler, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi çeşitli kurslar ya da orta öğretime veya yüksek öğretime giriş sınavlarına hazırlık kursları ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değildir.

Madde hükmünde geçen özel eğitim okulları, engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okullarını, özel kreş 0-24 aylık çocuklara hizmet veren kuruluşu, gündüz bakımevi ise 25-66 aylık çocuklara hizmet veren kuruluşu ifade etmektedir.

Rehabilitasyon merkezleri ise 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurularak faaliyet gösteren ve bedensel, zihinsel ve ruhsal özürleri nedeniyle normal yaşamın gereklerine uyamama durumunda olan kişilerin, fonksiyon kayıplarını gidermek ve toplum içinde kendi kendilerine yeterli olmasını sağlayan beceriler kazandırmak veya bu becerileri kazanamayanlara devamlı bakım üzere kurulan sosyal hizmet kuruluşlarını ifade etmektedir.

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezi dışındaki sağlık tesislerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara anılan istisnanın uygulanması söz konusu değildir.

İstisna,

- ▶ Okulların, eğitim-öğretim faaliyetlerinden,
- ▶ Rehabilitasyon merkezlerin rehabilitasyon faaliyetlerinden,
- ▶ kreş ve gündüz bakımevlerinin ise bu hizmetlerinden,

elde ettikleri kazançta uygulanmaktadır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri, kreş ve gündüz bakımevleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan büfe, kantin, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir. Yemek ve konaklama hizmetlerinin okul, kreş ve gündüz bakımevi bünyesinde verildiği ve bu hizmetlere ilişkin bedelin okul, kreş ve gündüz bakımevi ücretine dahil olduğu durumlarda, elde edilen kazanç herhangi bir ayırma tabii tutulmaksızın istisna uygulamasına konu olacak, yemek hizmetinin dışarıdan satın alınması istisna uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

İstisnadan yararlanan mükelleflerin, işletilen okul, kreş ve gündüz bakım evleri ile rehabilitasyon merkezlerine ilave olarak yeni okul, kreş, gündüz bakım evi ya da rehabilitasyon merkezi kazançları durumunda, yeni açılan tesislerden elde edilen kazanç istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilmektedir. Bu bakımdan, istisna uygulaması açısından mükelleflerin kayıtlarını, farklı yıllarda faaliyete geçen işletmelerinden elde edilen kazançları ayrı ayrı tespit etmeye imkân verecek şekilde tutmaları gerekmektedir.

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

Eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kişi/kuruma devretmeleri halinde, devralan kişi/kurum, istisnadan 5 vergilendirme dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanabilecektir.

Bu istisna okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile kreş ve gündüz bakım evlerini işleten gelir vergisi mükellefleri (ticari kazanç) için de geçerli olup uygulamada herhangi bir fark bulunmamaktadır. Rehabilitasyon merkezlerinin ise bu istisnadan yararlanabilmesi için Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere bağlı olması gerektiğinden, rehabilitasyon merkezlerine ilişkin kazanç istisnasının gelir vergisi mükellefleri için uygulama alanı bulunmamaktadır.

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 Sat geri kirala işlemlerine ilişkin istisna

Her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

İstisnadan yararlanan satış kazancı, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulur ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kiracı tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayana kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılır. İstisna edilen kazançtan 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. Kurumların tasfiyesi (KVK'ya göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) hâlinde de bu hüküm uygulanır.

Söz konusu varlıkların,

- ▶ Kiracı tarafından veya
- ▶ Kiralayana kurumlar tarafından finansal kiralama yöntemi dâhil olmak üzere (6361 sayılı Kanun'da yer alan sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hâlleri hariç),

üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, kiralayana kurumlara devrinden önce bu varlıkların kiracıdaki net bilanço aktif değeri ile bu varlıklar için anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak, satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.

Sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi nedeniyle sat-kirala-geri al işleminin tekemmül etmemesi hâlinde, istisna nedeniyle kiracı adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

3.5.13 Sat Varlık kiralama işlemlerine ilişkin istisna

Her türlü varlık ve hakların, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile varlık kiralama şirketlerince bu varlıkların devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

İstisnadan yararlanan satış kazancı, kaynak kuruluş tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulur ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kaynak kuruluş tarafından varlık kiralama şirkettinden devralındığı tarihten itibaren bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların varlık kiralama şirketine devrinden önce kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılır. İstisna edilen kazançtan 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. Kurumların tasfiyesi (KVK'ya göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) hâlinde de bu hüküm uygulanır.

Söz konusu varlıkların, kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, varlık kiralama şirketine devrinden önce bu varlıkların kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değeri ile bu varlıklar için anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak kaynak kuruluş nezdinde vergilendirme yapılır.

Söz konusu varlıkların varlık kiralama şirketleri tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda ise varlık kiralama şirketlerinin bu satış işleminden doğan kazançları varlık kiralama şirketleri nezdinde

kurumlar vergisine tabi tutulur ve istisna uygulaması dolayısıyla kaynak kuruluş adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

3.5.14 Sınai mülkiyet haklarında kurumlar vergisi istisnası

19 Şubat 2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6518 sayılı Kanun'un 82. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na "Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna" başlıklı "5/B" maddesi eklenmiştir. Bu hüküm 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren elde edilen kazanç ve iratlara ve bu tarihten itibaren yapılacak vergi kesintilerine uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

3.5.14.1 İstisna kapsamındaki kazançlar

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

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

% 50'si, 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden müstesnadır.

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

3.5.14.2 İstisnadan yararlanma şartları

- a. İstisna uygulamasına konu buluşun, 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında patent veya faydalı model belgesi verilerek koruma altına alınan buluşlar arasında yer alması ve buluşa ilişkin incelemeli sistem ile patent veya olumlu araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması,
- b. İstisna uygulamasından yararlanabilecek kişilerin, 551 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 2. maddesinde belirtilen nitelikleri taşıması ve bu kişilerin patentli veya faydalı model belgeli buluşu geliştirme yetkisini haiz bulunması şartıyla, patent veya faydalı model belgesinin sahibi ya da patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olması,

gerekmektedir.

3.5.14.3 İstisnadan yararlanma süresi istisna uygulaması

İstisna uygulamasına patent veya faydalı model belgesinin verildiği tarihten itibaren başlanır ve ilgili patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresi aşımamak kaydıyla bu istisnadan yararlanılabilir. 551 sayılı KHK uyarınca incelemeli sistemle verilen patentlerde koruma süresi, Türk Patent Enstitüsü'ne (TPE) başvuru tarihinden itibaren en fazla 20 yıl, araştırma raporu sonucunda alınan faydalı model belgelerinde ise koruma süresi TPE'ye başvuru tarihinden itibaren en fazla 10 yıldır. Bu kapsamda, patent veya faydalı model belgelerine konu buluşlardan, patent veya faydalı model belgesinin koruma süresinin sona ermesinden sonra elde edilen kazanç ve iratlar için bu istisnadan yararlanılamayacaktır.

İncelemesiz sistem ile verilen patentlerde koruma süresi ise 7 yıl olup bu süre sona ermeden patent sahibinin talebi üzerine yapılan inceleme sonucunda, incelemeli sistemle patent verilmesi halinde, incelemeli sistemle patent verildiği tarihten itibaren kalan koruma süresinin sonuna kadar elde edilen kazanç ve iratlar için istisnadan yararlanılabilecektir.

Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmı, ayrıştırılmak suretiyle transfer fiyatlandırması esaslarına göre tespit edilir.

İstisna uygulamasının kesinti suretiyle alınan vergilere şümulü yoktur. Ancak, bu madde kapsamında istisnadı yararlanan serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisi % 50 oranında indirimli uygulanır. Kazanç ve iradı kesinti yoluyla vergilenen ve beyanname vermesi gerekmeyen mükellefler için indirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanır.

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

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

a. Asgari % 50 iştirak oranı

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

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

b. Pasif nitelikli gelir

Yurt dışı kurumun gayrisafi hasılatının % 25 veya daha fazlasının;

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

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

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

Vergi yükünün hesaplanması aşağıdaki şekilde olacaktır.

TVY = Toplam vergi yükü,
TV = Gelir üzerinden tahakkuk eden toplam vergiler,
DKK = Dağıtılabilir kurum kazancı

Bu durumda toplam vergi yükü;

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

formülüyle hesaplanacaktır.

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

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

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

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

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

3.6.2 Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uygulamaya etkisi

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

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

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

3.7 Örtülü sermaye

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

Bu düzenlemenin altında kurumun ilişkili olduğu gerçek ve tüzel kişiler tarafından kuruma gerçekte bir sermaye olarak konulan ve bu sebeple de sadece kurumun kâr veya zararına ortak olmayı sağlayan

paraların borç olarak değerlendirilerek karşılığında faiz ödenmesi ve bu yolla kurum kazancının bir kısmının vergi ödenmesiz kurum dışına çıkarılmasının önlenmesi yatmaktadır.

3.7.1 Tanım ve şartları

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

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

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

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

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

3.7.2 Ortak ve ortakla ilişkili kişi

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

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

3.7.3 Örtülü sermaye hesabında kullanılan özsermaye tutarı

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

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

3.7.4 Örtülü sermaye sayılmayan borçlanmalar

Aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz.

- Ortakların veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar,
- Kurumun iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar,
- 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar,
- 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu* kapsamında finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname* kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının, bu faaliyetleri ile ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

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

3.7.5 Örtülü sermaye uygulamasının sonuçları

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

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

Borcun veren nezdinde yapılacak düzeltme işlemleri ise;

- Borcun veren bir tam mükellef kurum ise elde edilen finansman gelirlerinin iştirak kazancı sayılması ve iştirak kazancı istisnasının uygulanması,
- Borcun veren gerçek kişi ise elde edilen finansman gelirlerinin kâr payı olarak kabul edilmesi ve faiz geliri vergilemesi ile kâr payı vergilemesi arasında farklılık bulunması durumunda kâr payı vergilemesi düzenlemelerinin dikkate alınması,

şeklinde gerçekleştirilir.

Örnek

Mükellef kurum (A) A.Ş. tarafından 2017 yılında ortaklarından kullanılan USD ve TL kredilerin toplamı, kullanıldıkları günkü kurlar dikkate alınarak 1.280.000 TL'dir. Kredilerle ilgili olarak 2017 yılında bir geri ödeme yapılmadığından 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla söz konusu krediler bilançoda yer almaktadır. Kurumun 2017 dönem başı öz sermayesi 200.000 TL'dir. Ortaklardan kullanılan borçlar ile bu borçlanmalara ilişkin faiz ve kur farkı giderleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

Örtülü sermaye = 1.280.000 - (200.000 x 3) = 680.000 TL

Krediyi veren ortak	Kredi tutarı (TL)	Kur farkı (TL)	Faiz gideri (TL)	Toplam (TL)
(B) tam mükellef gerçek kişi	500.000	0	90.000	90.000
(C) A.Ş. tam mükellef kurum	500.000	0	90.000	90.000
(D) dar mükellef kurum	280.000 (87.500 \$ x 3,20)	22.000	20.000	42.000
Toplam	1.280.000	22.000	200.000	222.000

Ortağa isabet eden örtülü sermaye tutarının hesabı

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

Ortağa isabet eden örtülü sermaye tutarı	Verdiği borç	Örtülü sermaye tutarı	Örtülü sermaye tutarının hesabındaki toplam borç
(B) tam mükellef gerçek kişi (500.000 / 1.280.000 x 680.000)	265.625		265.625
(C) A.Ş. tam mükellef kurum (500.000 / 1.280.000 x 680.000)	265.625		265.625
(D) dar mükellef kurum (280.000 / 1.280.000 x 680.000)	148.750		148.750
Toplam	680.000		680.000

Ortak bazında örtülü sermayeye isabet eden finansman giderlerinin hesabı

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

Ortağın verdiği örtülü sermaye niteliğindeki borca ilişkin finansman gideri = Ortağa isabet eden örtülü sermaye tutarı / Kullanılan borç x Finansman gideri

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

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

Kâr payı kabul edilen tutarlar ve ödenecek stopajların hesabı

► (B) tam mükellef gerçek kişi

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

► (C) A.Ş. tam mükellef kurum

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

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

► (D) dar mükellef kurum

Dağıtıldığı kabul edilen net temettü (faiz)	10.625,00
Brütleştirme (10.625 / 0,85)	12.500,00
Hesaplanan stopaj (% 15)	1.875,00
Mahsup edilecek stopaj (10.625 x % 10**) (-)	1.062,50
Ödenecek stopaj	812,50

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

3.8 Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı

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

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

Öte yandan 16.03.2017 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın web sitesinde yayımlanan 3 seri numaralı "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Taslağı" (Tebliğ Taslağı) ile mevcut düzenlemelerde bazı değişiklik ve ilaveler öngörülmektedir. Söz konusu değişikliklere yönelik açıklamalara takip eden bölümlerde yer verilmiştir.

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 imkânı 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.

9 Ağustos 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı "Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin ikinci fıkrasına; "ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır." cümleleri eklenmiştir. Bu hüküm yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Diğer taraftan, ortaklık ilişkisi olup olmadığına veya ortaklık oranına bakılmaksızın, kurumların idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kişiler, ilişkili kişi sayılmaya ve bu kişilerle yapılan mal veya hizmet alımı ya da satımı, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilmeye devam edilecektir.

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 işlemleri 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 beklenmektedir. 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 arttırmaya çalışan şirket ile mevcut pazar payını korumaya çalışan şirketin izleyeceği stratejiler farklı olabilir. Dolayısıyla karşılaştırmada bu hususun da dikkate alınması gerekecektir.

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

3.8.4. Karşılaştırılabilirlik analizinde dikkate alınacak diğer hususlar: Yerel piyasa özellikleri, tecrübeli iş gücü ve grup sinerjileri

Tebliğ Taslağı'nda karşılaştırılabilirlik analizinde dikkate alınması gereken diğer hususların (yerel piyasa özellikleri, tecrübeli iş gücü ve grup sinerjilerinin) açıklandığı ayrı bir bölüm öngörülmektedir.

3.8.5 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.

3.8.6 Transfer fiyatlandırması yöntemleri

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

Emsallere uygun fiyata geleneksel işlem yöntemleri olarak adlandırılan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yönteminden herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri de kullanabilir. İşlemsel kar yöntemleri olan; işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemi 6728 sayılı Kanun ile mevzuatımıza adapte edilmiştir. Böylece işlemsel kar yöntemleri ile geleneksel yöntemler arasındaki hiyerarşi kaldırılmıştır.

3.8.6.1 Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi

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

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olduğu durumlarda uygulanacaktır. Söz konusu işlemler arasında, ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin mümkün olmaması halinde bu yöntemin uygulanabilmesi mümkün olmayacaktır.

3.8.6.2 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 (iç 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 uygulanmasında kullanılabilir.

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

3.8.6.3 Yeniden satış fiyatı yöntemi

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

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

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

3.8.6.4 Kâr bölüşüm yöntemi

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

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

3.8.6.5 İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi

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

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

3.8.7 Peşin fiyatlandırma anlaşması

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

Yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntemin üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacağı ve bu şekilde tespit edilen yöntemin, belirlenen koşullar altında eleştiri konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. 6728 sayılı Kanun ile Bakanlar Kuruluna peşin fiyatlandırma anlaşmaları için geçerli olan üç yıllık süreyi beş yıla kadar artırma yetkisi tanınmıştır.

Buna göre;

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

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

Bu kapsamda Gelir İdaresi Başkanlığı ile mükellef arasındaki ilk "Tek Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması" 15 Temmuz 2011 tarihinde imzalanmıştır. Türkiye'de imzalanan Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinden duyurulmaktadır.

6728 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin beşinci fıkrasına; "Mükellef ve Bakanlık, belirlenen yöntemin zamanaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerine tatbik edilmesini, Vergi Usul Kanunu'nun pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olması ile anlaşma koşullarının bu dönemlerde de geçerli olması halinde, anlaşma kapsamına almak suretiyle sağlayabilir. Bu durumda, imzalanan anlaşma söz konusu hükümlerde yer alan haber verme dilekçesi yerine geçer, beyan ve ödeme işlemleri buna göre tekemmül ettirilir. Anlaşmanın geçmiş vergilendirme dönemlerine uygulanması sebebiyle daha önceden ödenen vergiler ret ve iade edilmez." cümleleri eklenmiştir. Yapılan bu değişikliklerle transfer fiyatlandırmasında uygulanacak yöntem konusunda mükellef ile Maliye Bakanlığı arasında anlaşma sağlanması halinde, anlaşma ile tespit edilen yöntemin zamanaşımına uğramamış vergilendirme dönemlerine de uygulanabilmesine imkân sağlanmış, böylelikle mükelleflerin, geçmişe yönelik olarak vergi aslı ve pişmanlık zammını ödemeleri koşuluyla, ilgili Peşin Fiyatlandırma Anlaşması'nı geçmişe taşımalarına ve bu sayede vergi risklerini ortadan kaldırmalarına müsaade edilmiştir.

3.8.8 Dokümantasyon

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

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

Buna göre mevcut transfer fiyatlandırması düzenlemeleri mükelleflere oldukça detaylı ve iki aşamalı bir belgelendirme yükümlülüğü öngörmektedir. Öte yandan Tebliğ Taslağı, belgelendirme yükümlülüklerine ilişkin bir takım düzenlemelere ve yeni belge yükümlülüklerine ilişkin hükümler içermektedir.

Mevcut düzenleme ve Tebliğ Taslağı kapsamında öngörülen ilave dokümantasyon yükümlülüklerini de içerecek şekilde mükelleflerin ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlere dair belgelendirme yükümlülüklerine aşağıda yer verilmektedir.

6728 sayılı Kanun ile mükellefin transfer fiyatlandırmasına yönelik belgelendirme yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmesi halinde, örtülü olarak dağıtılan kazanç sebebiyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş ya da eksik tahakkuk ettirilmiş olan vergiler için, vergi ziyai cezasının % 50 indirimli olarak uygulanacağı hükmü getirilmiştir.

3.8.8.1 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, 2016 yılına ilişkin olarak ilişkili kişiler ile gerçekleştirilen işlemlere ilişkin bilgilerin yer aldığı formun 2016 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesi ekinde 25 Nisan 2017 Salı günü akşamına kadar bağlı bulunulan vergi dairesine gönderilmesi gerekmektedir.

Tebliğ Taslağı'nda ise form ile ilgili olarak 2016 hesap dönemine ilişkin tutarsal bir sınırlama öngörülmektedir. Bu kapsamda ilgili hesap dönemi içinde yapılan mal veya hizmet alım ya da satımına ilişkin her bir işlem bazında net tutarı 30.000 TL'yi aşmayan işlemlere formda yer verilmeyecektir.

Bununla birlikte 2016 hesap dönemi için Tebliğ Taslağı'nda yukarıda bahsi geçen forma ek olarak yeni bir form daha hazırlama yükümlülüğü getirilmektedir. Kurumlar vergisi mükelleflerinden bir önceki hesap dönemi sonu bilançosundaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satış hasılat tutarı 100 milyon TL ve üzerinde olanların ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde 30.000 TL'yi aşan işlemleri ile ilgili olarak "İlişkili Kişilerle Yapılan İşlemlere İlişkin Transfer Fiyatlandırması Formu"nu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresini takip eden ikinci ayın sonuna kadar elektronik ortamda ibraz etmeleri gerekmektedir. Söz konusu işlem tutarının (30.000 TL) tespitinde, ilgili hesap dönemi içinde her bir ilişkili kişi ile yapılan alım-satım işleminin toplam net tutarı dikkate alınacaktır.

3.8.8.2 Yıllık transfer fiyatlandırması raporu

2016 yılında ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlere dair hazırlanacak olan transfer fiyatlandırması raporlarının en geç 25 Nisan 2017 Salı gününe kadar hazırlanması gerekmektedir. Bu süre sona erdikten sonra raporların, Vergi İdaresi veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından istenmesi durumunda ibraz edilmesi zorunludur.

3.8.8.2.1 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 Raporu'nu hazırlamaları gerekmektedir.

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

3.8.8.2.2 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 Raporu'nu 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.

Buna karşın, Tebliğ Taslağı'nda öngörülen düzenleme ile serbest bölgede faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı işlemlerinin de yıllık transfer fiyatlandırması raporuna dâhil edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

3.8.8.2.3 Diğer kurumlar vergisi mükellefleri

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

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

3.8.8.3. Ana Rapor

Tebliğ Taslağı'nda çok uluslu işletmeler grubu kapsamında bulunan ve bir önceki hesap dönemi sonu bilançosundaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satış hasılat tutarı 250 milyon TL ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, "Ana Rapor"un, kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresini takip eden ikinci ayın sonuna kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi yükümlülüğü getirilmektedir.

Ana Rapor, tüm grup şirketleri açısından organizasyon yapısı, ticari faaliyetlerin tanımı, sahip olunan gayri maddi varlıklar, grup içi finansal işlemler ile grubun finansal ve vergi durumu şeklinde beş ana kategoriden oluşmaktadır.

Tebliğ Taslağı aynen yayımlanırsa, içerisinde yer alan belgelendirmeye ilişkin düzenlemeler 1 Ocak 2016 ve sonrasında başlayan hesap dönemleri için uygulanacaktır.

3.8.8.4. Ülke Bazlı Raporlama

Tebliğ Taslağı ile mevzuatımıza girecek mevcut düzenlemede yer almayan yeni bir dokümantasyon yükümlülüğü de "Ülke Bazlı Raporlama"dır.

"Ülke Bazlı Raporlama", aşağıdakileri içeren bir rapordur:

- Çok uluslu işletmeler grubunun faaliyet gösterdiği her bir ülke ile ilgili gelir miktarı, vergi öncesi kar/zarar, ödenen gelir/kurumlar vergisi, tahakkuk eden gelir/kurumlar vergisi, nominal sermaye, geçmiş yıl karları (dağıtılmamış karlar), çalışan sayısı ile nakit ve nakit benzeri dışında maddi duran varlıklar,
- Çok uluslu işletmeler grubunun her bir işletmesinin adı/unvanı, kurulduğu yer (faaliyette bulunduğu yer kurulduğu yerden farklı ise faaliyette bulunduğu yer dâhil) ile ana ticari faaliyetlerinin mahiyeti.

2016 yılına ilişkin olarak; bir önceki hesap döneminin konsolide edilmiş finansal tablolarına göre toplam konsolide grup geliri 750 milyon Euro karşılığı 2.037.000.000 TL (iki milyar otuz yedi milyon) ve üzerinde olan çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye'de mukim

nihai ana işletmesi tarafından, raporlanan hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar, elektronik ortamda verilmesi gerekmektedir. 2017 hesap dönemi ve sonrası için bir önceki yıla ilişkin T.C. Merkez Bankası'na açıklanan döviz alış kurunun Ocak ayı ortalaması kullanılarak 750 milyon Euro karşılığı Türk Lirası hesaplanacaktır.

İlk ülke bazlı raporlama, 2016 hesap dönemi için, 31 Aralık 2017 tarihine kadar yapılır. Özel hesap dönemine tabi olan Türkiye'de mukim nihai ana işletme ilk ülke bazlı raporlamayı, 1 Ocak 2016'dan sonra başlayan hesap dönemi için yapacaktır.

3.8.9 Düzeltme işlemleri

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

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, "karşı taraf 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.

3.8.10 Hazine zararı

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

3.8.11 Katma değer vergisi indirimi

6728 sayılı Kanun'un 44. maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin (d) bendine "5520 sayılı Kanunun 13. maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi hariç." ibaresi eklenmiştir.

Bu şekilde transfer fiyatlandırmasına yönelik olarak yapılan her vergi tarhiyatının aynı zamanda dolaylı vergiler açısından da bir sonuç doğurması engellenmiştir.

Bu anlayış, aynı zamanda 6 seri numaralı Tebliğ ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde yapılan değişikliklerle de teyit edilmektedir. Tebliğ'de konuya ilişkin açıklamalar aşağıdaki şekilde yer almaktadır:

"İndirim hakkına sahip mükelleflerin ithalat matrahında, ithalat işleminden sonra meydana gelen azalmalar (transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığı tespit edildiği durumlar dâhil) nedeniyle fazla veya yersiz ödenen vergiler, bu mükellefler tarafından indirim hesaplarına alındığından iade edilmez. İthalat sırasında fazla

veya yersiz ödenen bu vergiler ile ilgili olarak indirim hesaplarında herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Bu uygulama yurt dışından temin edilen hizmetlere (gayri maddi hak ödemeleri dâhil) ilişkin sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen vergiler için de geçerlidir."

3.9 Zarar mahsubu

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

Buna göre hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler tarafından 2017 yılına ilişkin olarak verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde, 2012-2016 yıllarına ilişkin mali zararlar yukarıdaki şartlarla kurum kazancından mahsup edilebilecektir.

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

3.9.1 Devir ve bölünme hallerinde devralınan kurumun zararları mahsubu

Devralan kurumlar, kendi bünyelerinde oluşan zararların yanı sıra;

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

kazançlarından indirebilirler. Bu indirimin yapılabilmesi için;

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

gerekmektedir.

3.9.2 Yurt dışı faaliyetlerden kaynaklanan zararların mahsubu

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

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

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

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

Örneğin tam mükellef bir kurumun 2012, 2013, 2014 ve 2015 hesap dönemlerinde yurt dışı faaliyetlerinden kâr edip, 2016 hesap döneminde zarar etmesi halinde, son beş yıla ait raporlarını ilgili yıllarda bağlı olduğu vergi dairesine ibraz etmiş olması halinde, 2016 hesap dönemine ilişkin yurt dışı zararlarını, Türkiye'de (kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere) indirim konusu yapması mümkün olacaktır.

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

3.10 Diğer indirimler

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

- a. Ar-Ge indirimi (6728 sayılı Kanun ile 09.08.2016 tarihinden geçerli olmak üzere Ar-Ge indirimi tanımlayan KVK'nın 10. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indirimi uygulamaya devam etmektedir.),
- b. Sponsorluk harcamaları,
- c. Bağış ve yardımlar,
- d. Girişim sermayesi fonu,
- e. Yurt dışına verilen mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım gibi hizmet kazançlarına ilişkin indirim,
- f. Korunulmuş işyeri indirimi,
- g. Nakdi sermaye artışında faiz indirimi.

Yukarıda sayılan indirimlerin yanında Anayasa Mahkemesi kararları ve 6009 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler çerçevesinde 2005 yılından devreden yatırım indirimi istisnasının da "diğer indirimler" başlığı altında kurum kazancından indirilmesi mümkündür.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinde yer alan istisnalar, kurumun sadece kârda olması durumunda değil, zararda olması durumunda da indirilebilen istisna ve indirimlerdir. Yani söz konusu istisnalar kurumun zararda olması durumunda zararı artırıcı etki yapmaktadır.

Oysa diğer indirim olarak sayılan yukarıdaki indirimlerin ancak kurum kazancı olması durumunda indirilebilmesi mümkündür. Kurumun zararda olması ya da yukarıdaki indirimlerden daha az bir tutarda kâr etmiş olması durumunda, bu indirimler dolayısıyla kurumun mali zarara geçmesi mümkün değildir.

Aynı zamanda; 5746 sayılı Kanun kapsamında hesaplanan Ar-Ge indirimi, nakdi sermaye artışında faiz indirimi ve yatırım indirimi hariç olmak üzere, söz konusu indirimlerin gelecek yıla devretmeleri de mümkün değildir. Örneğin zararda olan bir kurum tarafından yapılan sponsorluk harcamalarının, tutarı ne olursa olsun indirimi mümkün olmadığı gibi bu tutarlar gelecek yıllara da devredilemez.

Ayrıca bu indirimlerin beyannamede ayrı satırlarda gösterilmesi ve yukarıdaki sıra dâhilinde indirim konusu yapılması şartları da bulunmaktadır.

3.10.1 Ar-Ge indirimi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi" kurumlar vergisi beyannamesinde kurum kazancından indirilebilmektedir.

9 Ağustos 2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun ile söz konusu bent yayım tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan Ar-Ge indirimine ilişkin düzenlemenin çıkarılmış olması Ar-Ge indirimi yapılamayacağı anlamına gelmemektedir.

Ar-Ge faaliyetlerini teşvik etmek amacıyla çıkarılan ve 1 Nisan 2008 tarihinden itibaren uygulanmakta olan 5746 sayılı "Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun" kapsamında Ar-Ge indirim uygulaması devam etmektedir. Mükellefler 5746 sayılı Kanun çerçevesinde belirlenen düzenlemeleri dikkate alarak hesapladıkları Ar-Ge indirimi tutarlarını kurumlar vergisi beyannamelerinde ayrıca göstermek şartıyla indirim olarak dikkate alabileceklerdir.

Yine 6728 sayılı Kanun ile 5746 sayılı Kanuna 3/A maddesi eklenmiş olup, projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla, proje bazlı olarak Ar-Ge indiriminden faydalanılabilecektir.

Buna göre, 9 Ağustos 2016 tarihinden itibaren 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesi kapsamında yapılan başvurulara konu

yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme projeleriyle ilgili indirim uygulamasında 5746 sayılı Kanun ve buna ilişkin düzenlemeler dikkate alınmak suretiyle Ar-Ge indirimi uygulamasından faydalanılacaktır. Diğer taraftan, 9 Ağustos 2016 tarihinden önce Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde yapılan başvurulara konu projelerle ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6728 sayılı Kanun'la değiştirilmeden önceki hükümlerine göre Ar-Ge indiriminden yararlanılmaya devam edilebilecektir.

5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indirim uygulaması ile ilgili ayrıntılı açıklamalarımıza Rehber'in "10.8 Ar-Ge yardımları" başlıklı bölümünde yer verilmiştir. Bu bölümde sadece 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indirimine ilişkin olarak hazırladığımız özet tablo dikkatinize sunulmaktadır:



İNDİRİMİN KAPSAMI	<ul style="list-style-type: none"> - Teknoloji merkezi işletmelerinde - Ar-Ge merkezlerinde - Ar-Ge ve yenilik projelerinde - Rekabet öncesi işbirliği projelerinde - Teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarını kapsar. <p>İndirimden yararlanılabilmesi için değerlendirme ve denetim komisyonu kararı / Ar-Ge veya tasarım merkezi belgesi / proje sözleşmesinin yürürlüğe girmesi gerekmektedir.</p>
UYGULAMA DÖNEMİ	01.04.2008-31.12.2023
İNDİRİM ORANI	% 100 (01.04.2008 - 31.12.2023)
EK AR-GE İNDİRİMİ	<p>Ar-Ge faaliyetlerinin önceki yıla göre artışının % 50'sine kadarının ayrıca indirim yapılabilmesi için gerekli olan "500 kişi" şartı kaldırılarak, Ar-Ge ve tasarım merkezleri için ilave indirim hakkı Bakanlar Kurulunca belirlenecek kriterlere bağlanmıştır.</p> <p>10 Ağustos 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2016/9092 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, aşağıdaki göstergelerden herhangi birinde bir önceki yıla göre en az % 20 artış sağlayan Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde Ar-Ge harcamalarının bir önceki yıla göre artan kısmının % 50'si kadar ilave indirim hakkı kazanılacaktır. (Yürürlük: 10 Ağustos 2016)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ar-Ge veya tasarım harcamasının toplam ciro içindeki payı. - Tescil edilen ulusal veya uluslararası patent sayısı. - Uluslararası destekli proje sayısı. - Lisansüstü dereceli araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı. - Toplam araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oram. - Ar-Ge sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranı.
İNDİRİM HAKKININ SONRAKİ DÖNEMLERE DEVRİ	Matrahın yetersiz olması dolayısıyla indirilemeyen tutar sonraki dönemlere devreder. Devreden tutarlar izleyen yıllarda yeniden değerlendirilme oranında artırılır.
AR-GE İNDİRİMİ UYGULAMA SÜRECİ	<ul style="list-style-type: none"> - Ar-Ge merkezleri, tasarım merkezleri ve rekabet öncesi işbirliği projeleri dışında Ar-Ge indirimi uygulamasından yararlanacak olan işletmelerin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi ekinde Yönetmelikte belirtilen belgeleri bağlı buldukları vergi dairesine sunmaları gerekmektedir. - Ar-Ge merkezleri, tasarım merkezleri ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde Ar-Ge indiriminin uygulanabilmesi için YMM tasdik raporu ekinde belgelerin sunulması yeterlidir. - Kanun kapsamında ilk defa Ar-Ge indiriminden yararlanacak olan; <ul style="list-style-type: none"> * Ar-Ge merkezlerinden "Ar-Ge Merkezi Belgesi" * Tasarım merkezlerinden "Tasarım Merkezi Belgesi" * Proje esaslı Ar-Ge indiriminden yararlanacak olanlardan ise teknik kuruluşlarca düzenlenmiş olan "Ar-Ge ve Yenilik Projesi Değerlendirme Raporu", "Tasarım Projesi Değerlendirme Raporu" veya "Rekabet Öncesi İşbirliği Projesi Değerlendirme ve Denetim Komisyonu Kararı" veya proje sözleşmesi, <p>istenir. Ar-Ge indirimine devam eden işletmelerden, izleyen vergilendirme dönemlerinde bu belgelerin yeniden ibrazı istenmez.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Yönetmelikte belirtilen belgelere tam tasdik raporu ekinde yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.
DIĞER KURUMLARDAN SAĞLANAN DESTEKLER	Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan alınan destekler 5 yıl süresince özel bir fon hesabında takip edilecektir. Bu süre içerisinde sermayeye ilave dışında kullanılan tutarlar için zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır. Bu fonda yer alan tutarlar, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmaz.
İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	Amortisman tabi olmayan gayrimaddi kıymet iktisaplarına ilişkin giderler kapsam dâhilinde sayılmamıştır.
PERSONEL GİDERLERİ	Tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli sayısının % 10'unu aşmamak kaydıyla, destek personeli maliyetleri kapsam dâhilindedir.
DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER	Söz konusu harcamalar Ar-Ge ve yenilik harcaması kapsamında gerçekleştirilen toplam proje harcama tutarının % 50'sini geçemez.
AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI	Doğrudan ve sürekli olarak Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan iktisadi kıymetler dışında diğer işletme faaliyetlerinde de kullanılan iktisadi kıymetlerin amortisman giderleri gün hesabı yapılarak dikkate alınır.
GENEL GİDERLER	Ar-Ge veya tasarım merkezlerine ilişkin olarak hesaplanan kira veya amortisman, su ve enerji giderleri hariç olmak üzere çeşitli kıstaslara göre ortak genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilememektedir. Posta, kargo, kurye ve benzeri giderlerin de bu kapsamda değerlendirilmesi mümkündür.
VERGİ, RESİM VE HARÇLAR	Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olan ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan vergi, resim ve harçlar kapsam dâhilindedir.
FİNANSMAN GİDERLERİ	Finansman giderleri kapsama dâhil değildir.

3.10.2 Sponsorluk harcamaları

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının, amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilir.

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla,

- ▶ Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- ▶ Sporcuların işe, seyahat ve ikamet giderleri,
- ▶ Spor malzemesi bedeli,
- ▶ Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar,
- ▶ Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
- ▶ Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde ayni ve nakdi ödemeler,

sponsorluk harcaması olarak kabul edilmektedir.

Yapılan harcamanın sponsorluk için yapıldığı aşağıdaki şekilde tevsik edilebilir:

- ▶ Sponsorluk hizmeti alan ile sponsor arasında her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşme yapılması gerekir.
- ▶ Nakdi sponsorluk desteği için banka dekontu veya ödeme makbuzu, nakdi desteğin elden teslim edilmiş olması halinde ise alındı makbuzu temin edilmelidir.
- ▶ Tevsik edici belge üzerinde "sponsorluk amacıyla" yatırıldığına dair bir ifadeye mutlaka yer verilmelidir.

Gerçek ve tüzel kişiler, süresiz bir şekilde sponsor olamayacakları gibi; bunların herhangi bir şekilde vergi borçları da bulunmamalıdır. Bu nedenle kurumların sponsor olabilmeleri için bağlı oldukları vergi dairesine müracaat ederek, vergi borcu olmadığına dair bir yazı almaları ve yapılan sponsorluk sözleşmesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Sponsorların, sponsor olunan dönemlerde tahakkuk eden vergi borçlarını ödememeleri halinde, ilgili vergi dairesi durumu derhal bir yazı ile bulunulan mahaldeki Gençlik ve Spor İl Müdürlüğüne bildirir.

3.10.3 Bağış ve yardımlar

Kurum kazancından indirilebilecek olan bağış ve yardımlar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde sayılmıştır. Bu madde kapsamında yapılan bağışların indiriminde Kanun'daki sıra önem arz etmektedir.

Kurum kazancından varsa Ar-Ge ve sponsorluk harcamaları indirildikten sonra, yeterli kurum kazancı olması şartıyla, makbuz karşılığı olarak yapılmış olan aşağıdaki bağışlar sırasıyla indirilebilir:

- ▶ Kamu kurumları, vergiden muaf vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere yapılan ve kurum kazancının % 5'ini aşmayan bağış ve yardımlar,
- ▶ Kamu kurumlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezleri ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası ve bunların faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağış ve yardımlar,
- ▶ Kamu kurumları, vergiden muaf vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere yapılan kültürel amaçlı bağışlar,

- ▶ Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdi bağışlar,
- ▶ İktisadi işletmeleri hariç Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine yapılan nakdi bağış ve yardımlar.

Bunlar dışında özel Kanun'larında yapılan bağış ve yardımların indirilebileceğine ilişkin bazı düzenlemeler de bulunmaktadır. Aşağıda en sık karşılaşılan veya özellik arz eden bazı bağış ve yardım tutarları ile indirim koşullarına değinilmiştir:

3.10.3.1 Kurum kazancın % 5'i ile sınırlı bağışlar

- ▶ Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine,
- ▶ İl özel idarelerine,
- ▶ Belediyelere ve köylere,
- ▶ Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara,
- ▶ Kamu yararına çalışan derneklere,
- ▶ Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara,

yapılan bağış ve yardımların ilgili yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı kurumlar vergisi beyanamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilir.

Bu indirimin yapılabilmesi için aşağıdaki şartlara uyulması gerekmektedir. Buna göre bağış;

- ▶ Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara yapılmalıdır,
- ▶ Makbuz karşılığı yapılmalıdır,
- ▶ Karşılıksız yapılmalıdır,
- ▶ Sadece bağışın yapıldığı dönem kurum kazancından indirilebilir (gelecek yıla devretmez),
- ▶ Beyannameye ayrıca gösterilmelidir.

İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı; zarar mahsubu dâhil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutar olarak tanımlanmaktadır. Buna göre;

Kurum kazancı =
Ticari bilanço kârı - (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)

şeklinde formülize edilebilmektedir.

3.10.3.2 Eğitim ve sağlık tesisleri ile ibadethanelere yapılan bağışları

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan;

- ▶ Okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezleri ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamaların,
- ▶ Bu tesislerin inşası için yukarıda belirtilen kamu kuruluşlarına yapılan her türlü bağış ve yardımların,
- ▶ Mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan nakdi ve ayni bağış ve yardımların,

tamamı, kurumlar vergisi beyanamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilir.

Okul ve sağlık tesisi gibi yukarıda sayılan bağışların, vergi muafiyeti tanınan vakıf ya da kamu yararına çalışan derneklere yapılması durumunda ise bağış miktarının kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı indirim olarak dikkate alınabilecektir.

3.10.3.3 Yardım kampanyaları

Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilir.

Başbakanlık tarafından 15 Temmuz 2016 Silahlı Darbe Teşebbüsünde şehit olan vatandaşların aileleri ile yaralıları için bir yardım kampanyasının başlatılmıştır. Bu kapsamda gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 2016/18 sayılı Başbakanlık Genelgesi'nde yer alan banka hesap numaraları vasıtasıyla yapılacak olan nakdi bağışların tamamı, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesindeki düzenlemeler kapsamında, gerek geçici vergi gerekse de gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde ayrıca gösterilmek şartıyla beyan edilen kazançtan indirilebilecektir.

Bu indirimin yapılabilmesi için banka dekontuyla belgelendirilmesinin yeterli olacağı kanaatindeyiz. Ancak söz konusu banka dekontunun açıklama bölümünde, 2016/18 sayılı Başbakanlık Genelgesi kapsamında yapılan bağış olduğuna dair bir açıklamaya yer verilmesinde fayda olduğunu belirtmek isteriz.

3.10.3.4 Kızılay Derneği ve Yeşilay Cemiyetine yapılan bağışlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin 1. fıkrasının (f) bendi uyarınca, Türkiye Kızılay Derneği'ne ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilir.

Ancak söz konusu derneklerin iktisadi işletmelerine yapılan bağış veya yardımların kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün değildir.

Ayrıca bu hüküm Türkiye Kızılay Derneği'ne ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne sadece nakdi olarak yapılan bağış ve yardımlar için geçerli olduğundan, ilgili derneklere makbuz karşılığında aynı olarak yapılan bağış ve yardımların indiriminde, kurum kazancının ancak % 5'ine kadar olan kısmı indirim olarak dikkate alınabilmektedir.

3.10.3.5 Türkiye Yeşilay Vakfına yapılan bağışlar

11 Haziran 2013 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6487 sayılı Kanun'un 33. maddesinde, Türkiye Yeşilay Cemiyeti tarafından Kanun'un yayım tarihinden itibaren üç ay içinde Türkiye Yeşilay Cemiyeti ile aynı amaçları gerçekleştirmek üzere merkezi İstanbul'da olan "Türkiye Yeşilay Vakfı" adında bir vakıf kurulmasına ilişkin hüküm yer almaktadır. Aynı madde uyarınca bu vakfa yapılacak nakdi bağış ve yardımların tamamı gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından beyannameleri üzerinde bildirilen gelir veya kazançtan indirilebilecektir.

Söz konusu madde uyarınca bu vakıf, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara diğer kanunlarla tanınan vergi, harç ve diğer istisna ve imkânlardan aynen yararlanacaktır.

3.10.3.6 Üniversitelere yapılan bağışlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda konuya ilişkin bir düzenleme yoktur. Ancak 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 56. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendinde, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere ve ileri teknoloji enstitülerine makbuz karşılığında yapılan bağışların, kurum kazancından indirilebileceği hükmü yer aldığından, bu bağışların da indirimi mümkündür.

3.10.4 Girişim sermayesi fonu

6322 sayılı Kanun'un 15. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'na "Girişim sermayesi fonu" başlıklı 325/A maddesi eklenmiştir. 15 Haziran 2012 tarihinde yürürlüğe giren söz konusu düzenleme uyarınca, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen gelirden girişim sermayesi fonu ayrılabilir. Bu fon, kurum kazancının veya beyan edilen gelirin % 10'unu ve öz sermayenin % 20'sini aşamaz.

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar pasifte geçici bir hesapta tutulur. Mükelleflerce, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya girişim sermayesi yatırım fonlarına yatırım yapılmaması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

Yukarıdaki düzenleme kapsamında girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin % 10'unu aşmayan kısmı beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilmektedir.

Bu fon; amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, ortaklara dağıtılması, dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması veya işin terki, işletmenin tasfiyesi, devredilmesi, bölünmesi ya da girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren 6 ay içinde bu maddede belirtilen amaçla yeniden kullanılmaması halinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde vergiye tabi tutulur.

3.10.5 Yurt dışına verilen hizmetlere ilişkin indirim

3.10.5.1 İndirim kapsamındaki hizmetler

Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanan;

- ▶ Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme ve veri analizi alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmelerinin,
- ▶ İlgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmelerinin,
- ▶ İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin,

münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın % 50'si kurum kazancından indirilebilmektedir.

Bakanlık tarafından mesleki eğitimin kapsamına giren hizmetler aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir:

- Planlama, tanıtım, satış, satış sonrası hizmetler, marka yönetimi, finansal yönetim, teknik destek, Ar-Ge, tasarım, dış tedarik, yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi, laboratuvar, araştırma ve analiz,
- Sanayi, turizm, inşaat, tarım, savunma, reklam, internet ve e-ticaret, çevre, sağlık, basın, kültür-sanat, sigorta, enerji, spor ve denizcilik, iç ve dış ticaret, lojistik ve ulaştırma.

3.10.5.2 İndirimden faydalanma şartları

- a. İndirimden faydalanabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi, mesleki eğitim, eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak olması,

- b. Hizmetin, Türkiye'den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olması,
- c. Faturanın yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi,
- d. Türkiye'den verilen, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme ve veri analizi hizmetlerinden yurt dışında yararlanılması,
- e. İlgili bakanlığın izin ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetleri ile mesleki eğitim hizmetlerinin yararlanıcısının yurt dışında olması,

gerekmektedir.

3.10.6 Korumalı işyeri indirimi

5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanun'a göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının yüzde 100'ü oranında korumalı işyeri indirimi tutarı, gelir vergisi mükellefleri tarafından beyan edilen gelirden, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ise kurum kazancından indirilebilmektedir.

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

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

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

gerekmektedir.

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

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

8 Nisan 2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5479 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası" başlıklı 19. maddesi yürürlükten kaldırılarak; yatırım indirimi istisnasına 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren son verilmiştir.

Ancak yapılan bir düzenleme (GVK geçici 69. madde) ile mükelleflerin yeni hükmün yürürlüğünden önce gerçekleştirmiş oldukları yatırımlar nedeniyle indirimine hak kazandıkları yatırım indirimi istisnası tutarlarını ilerleyen yıllarda kazançlarından indirebilmeleri sağlanmıştır.

Söz konusu geçici madde uyarınca; gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31 Aralık 2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

- a) 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6. maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1 Ocak 2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,
- b) Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga 19. maddesi kapsamında 1 Ocak 2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları,

nedeniyle, 31 Aralık 2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri çerçevesinde kazançlarından indirebileceklerdir. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.

Bu hüküm çerçevesinde 2017 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinde, herhangi bir oran veya süre sınırlaması olmaksızın, varsa kazancın tamamı kadar yatırım indirimi istisnasından yararlanılabilmektedir.

Vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirilen tutardan sonra bir kazanç kalması durumunda, kalan kazanç üzerinden de % 20 oranında kurumlar vergisi hesaplanması gerekmektedir.

Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61. maddesi uyarınca, 24 Nisan 2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına istinaden (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadi kıymetler için yapılan harcamalar hariç), yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükelleflerin, söz konusu istisna kazançları üzerinden % 19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapma yükümlülükleri bulunmaktadır.

Stopaj yükümlülüğünün kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihte yerine getirilerek, takip eden ayın 23'üne kadar muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Buna göre hesap dönemi takvimi yılı olan kurumlar tarafından Nisan ayına ilişkin muhtasar beyanname ile Mayıs ayının 23'üne kadar beyan edilecektir. Bu stopajın beyanname verilen ayın 26. günü akşamına kadar tek seferde ödenmesi gerekmektedir.

3.10.8 Nakdi sermaye artışlarında faiz indirimi

7 Nisan 2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6637 sayılı "Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 8. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasına (i) bendi eklenmiştir.

1 Temmuz 2015 tarihinde yürürlüğe giren bu düzenleme uyarınca, nakdi sermaye artışları üzerinden hesaplanan faizin yarısının kurumlar vergisi matrahından indirilmesi imkânı sağlanmakta ve böylelikle nakit sermaye artışlarının teşvik edilmesi hedeflenmektedir.

3.10.8.1 Uygulama esasları

Yasa hükmü uyarınca, sermaye şirketlerinin ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları ile yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan faiz tutarının % 50'si kurumlar vergisi matrahından indirilebilecektir. Söz konusu faiz, T.C. Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan "Bankalarca Açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak hesaplanacaktır.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ise indirim uygulamasında TCMB tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan "Bankalarca Açılan Kredilere Uygulanan Ağırlıklı

Ortalama Faiz Oranları"ndan "Ticari Krediler (TL Üzerinden Açılan) (Tüzel Kişi KMH ve Kurumsal Kredi Kartları Hariç)" faiz oranının dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Buna göre 2016 hesap dönemine ilişkin olarak indirim uygulamasında TCMB tarafından en son açıklanan % 13,57 oranı dikkate alınmıştır. 2017 yılına ilişkin oran ise Rehberimizin hazırlandığı tarih itibarıyla belli olmadığından burada yer verilememiştir. İlgili yıl kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme tarihinden önce Maliye Bakanlığı tarafından açıklanması beklenmektedir.

Bu indirimden; finansal kiralama şirketleri, factoring şirketleri, finansman şirketleri, varlık kiralama şirketleri, bankalar ve sigorta şirketleri gibi finans, bankacılık ve sigortacılık sektöründe faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri yararlanamamaktadırlar.

Bu indirimden, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap döneminden itibaren başlamak üzere izleyen her bir dönem için ayrı ayrı yararlanılır. Sonraki dönemlerde sermaye azaltımı yapılması halinde azaltılan sermaye tutarı indirim hesaplanmasında dikkate alınmaz.

İndirim tutarı, nakdi sermayenin ödendiği ay kesri tam ay sayılmak suretiyle hesap döneminin kalan ay süresi kadar hesaplanır. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirilemeyen tutarlar sonraki hesap dönemlerine devreder.

Taahhüt edilen sermaye payının nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırıldığına ilişkin onaylı banka hesap özeti, kurumlar vergisi beyan süresi içinde vergi dairesine ibraz edilmelidir.

Dördüncü geçici vergi hariç geçici vergi dönemlerinde bu indirimden yararlanılamamaktadır.

Bu açıklamalar çerçevesinde kurum kazancından indirilebilecek tutar aşağıdaki formüle göre hesaplanacaktır:

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre

3.10.8.2 İndirim oranı

Kanun'da indirim oranı % 50 olarak belirlenmiş olmakla birlikte, Bakanlar Kuruluna bu oranı sifıra kadar indirme % 100'e kadar artırma, halka açık sermaye şirketleri için halka açıklık oranına göre % 150'ye kadar farklı uygulama konusunda yetki verilmiştir.

30 Haziran 2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yukarıdaki yetki kullanılarak 1 Temmuz 2015 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere aşağıdaki kurumlar için daha yüksek oranlar belirlenmiştir. Buna göre Kanun'da belirlenen % 50 oranına;

- Payları borsada işlem gören halka açık sermaye şirketlerinden, indirimden yararlanan yılın son günü itibarıyla, Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. nezdinde borsada işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen payların nominal tutarının ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermayeye oranı;
 - % 50 ve daha az olanlar için 25 puan,
 - % 50'nin üzerinde olanlar için 50 puan,
- Nakdi olarak artırılan sermayenin, yatırım teşvik belgeli üretim ve sanayi tesisleri ile bu tesislere ait makine ve teçhizat yatırımlarında ve/veya bu tesislerin inşasına tahsis edilen arsa ve arazi yatırımlarında kullanılması durumunda, yatırım teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarı ile sınırlı olmak üzere 25 puan,

ilave edilmek suretiyle söz konusu indirim uygulanacaktır.

3.10.8.3 İndirimden yararlanamayacak olan sermaye artışları

- ▶ Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları,
- ▶ Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,
- ▶ Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları,
- ▶ Ortaklarca veya Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
- ▶ Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
- ▶ Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışları,

indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmamaktadır.

Örnek

(B) A.Ş.'nin sermayesinin nakdi olarak 6.000.000 TL artırılmasına ilişkin 14.03.2017 tarihinde karar alınmıştır. Ortaklar taahhüt edilen tutarın % 25'i olan 1.500.000 TL'yi 31.03.2017 tarihinde şirketin banka hesabına yatırmış ve daha sonra sermaye artırım kararı 03.04.2017 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir.

Şirket ortakları taahhüt ettikleri sermayenin kalan kısmı olan 4.500.000 TL'yi, sermaye artırımına ilişkin kararın tescil tarihinden sonra, 05.06.2017 tarihinde şirketin banka hesabına yatırmışlardır.

(B) A.Ş.'nin yararlanabileceği indirim oranı % 50'dir. 2017 ve 2018 yılsonları itibarıyla TCMB tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı sırasıyla % 12 ve % 13 olarak kabul edilmiştir (varsayım). 2017 ve 2018 yıllarına ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinde yararlanılabilecek indirim tutarları aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

a. 2017 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde indirilecek tutar

Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce (B) A.Ş.'nin banka hesabına yatırılan sermaye taahhüdünün % 25'lik kısmı için bu kararın tescil tarihi (03.04.2017) esas alınmak suretiyle indirimden faydalanılması mümkündür.

Kararın tescil tarihinden sonra ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılan sermaye taahhütleri için ise bu tutarların şirketin banka hesabına yatırıldığı tarih dikkate alınarak indirim tutarı hesaplanacaktır.

▶ Tescilden önce yapılan sermaye ödemeleri için indirim hesabı

Nakden artırılan sermaye tutarı	1.500.000 TL
Sermaye artışının tescil tarihi	3 Nisan 2017
Süre (Nisan-Aralık ay sayısı, Nisan dâhil)	9 Ay
TCMB tarafından açıklanan yıllık faiz oranı-2017 (Varsayım)	% 12
Hesaplanan faiz (1.500.000 x % 12 / 12 x 9)	135.000 TL
İndirilecek tutar (135.000 x % 50)	67.500 TL

▶ Tescilden sonra yapılan sermaye ödemeleri için indirim hesabı

Nakden artırılan sermaye tutarı	4.500.000 TL
Nakdi sermayenin ödendiği tarih	5 Haziran 2017
Süre (Haziran-Aralık ay sayısı, Haziran dâhil)	7 Ay
TCMB tarafından açıklanan yıllık faiz oranı-2017 (Varsayım)	% 12
Hesaplanan faiz (4.500.000 x % 12 / 12 x 7)	315.000 TL
İndirilecek tutar (315.000 x % 50)	157.500 TL

► Toplam indirim tutarı

Tescilden önce yapılan ödemelere ilişkin indirim tutarı	67.500 TL
Tescilden sonra yapılan ödemelere ilişkin indirim tutarı	157.500 TL
2017 beyannamesinde indirilecek tutar (67.500 + 157.500)	225.000 TL

b. 2018 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde indirilecek tutar

2017 yılında gerçekleştirilen nakdi sermaye artışına ilişkin indirim hakkından, sermaye azaltımına gidilmediği ve diğer şartlar da sağlandığı takdirde, izleyen her bir dönem (2018, 2019) için ayrı ayrı yararlanılması mümkündür. İndirim hesabında, ilgili yıl için Merkez Bankası tarafından açıklanan "Bankalarca Açılan Kredilere Uygulanan Ağırlıklı Ortalama Faiz Oranları" dikkate alınacak ve indirim tutarı yıllık olarak hesaplanacaktır.

Nakden artırılan sermaye tutarı	6.000.000 TL
Süre (Ocak-Aralık)	12 Ay
TCMB tarafından açıklanan yıllık faiz oranı-2018 (Varsayım)	% 13
Hesaplanan faiz (6.000.000 x % 13)	780.000 TL
2018 beyannamesinde indirilecek tutar (780.000 x % 50)	390.000 TL

3.11 Tam mükellef kurumlarda vergi kesintisi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca; kamu idare ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı ile ziraî kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler, kurumlara, avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları belirli ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında vergi kesintisi yapmak zorundadırlar.

Ancak Bakanlar Kurulunun vergi kesintisi oranlarını her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye ve kurumlar vergisi oranına kadar artırma yetkisi bulunmaktadır. Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 1. maddesi uyarınca, GVK geçici 67. madde kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden KVK uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacaktır.

Buna göre Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi kapsamında istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben yapılacak tevkifat tabi bazı ödemeler ve bu ödemeler üzerinden yapılacak tevkifat oranları aşağıdaki gibidir.

- 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,
- Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden % 20,
- Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden % 15.

Vergi kesintisi yapmak zorunda olanların, kesilen bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine, vergilendirme dönemini izleyen ayın 23. günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirerek ve 26. günü akşamına kadar ödemeleri gerekmektedir.

Her türlü tahvil faizleri, mevduat faizleri, katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları, kâr ve zarar

ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve repo gelirleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla bu gelirler üzerinden GVK geçici 67. maddenin yürürlükte olduğu süre boyunca Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Söz konusu menkul kıymet gelirleri üzerinden GVK geçici 67. madde uyarınca yapılacak tevkifatlar hakkında açıklamalarımız Rehber'in "2.9.6 Menkul kıymet gelir türleri itibarıyla vergilendirme esasları" bölümünde yer almaktadır.

3.12 Dar mükellefiyet ve dar mükellefiyette kurum kazancı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3. maddesine göre, aynı Kanun'un 1. maddesinde sayılan sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarından kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar dar mükellefiyete tabi olup, tam mükellef kurumlardan farklı olarak sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilmektedirler.

Dar mükellefiyete tabi kurumların ticari ve ziraî kazançları dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanunu'nun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanmaktadır. Ancak bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticari veya ziraî 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:

- 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.
- 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 unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlikî karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren on beş gün içinde vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır.

3.13 Dar mükellefiyette vergi kesintisi

Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak vergi kesintisi ile ilgili düzenlemeler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde bulunmaktadır.

Buna göre, dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen ve kurumlar vergisi stopajına tabi kazanç ve iratlar şunlardır:

- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri
- Serbest meslek kazançları
- Gayrimenkul sermaye iratları
- 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 kazanç dâhil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller
- f. Türkiye'de bir iş yeri ya da daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlara tam mükellef kurumlar tarafından dağıtılan kâr payları
- g. Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutarlar
- h. Türkiye'de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayirlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar,

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca, yukarıda sayılan kazanç ve iratları avanslar da dâhil 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 sifıra kadar indirmeye ve belirlenen oranın bir katına kadar yükseltmeye yetkilidir.

Nitekim Bakanlar Kurulu anılan yetkisini 3 Şubat 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/14593 sayılı Karar ile kullanmıştır. Buna göre Rehber'in hazırlandığı tarih itibarıyla, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi kapsamında dar mükellefiyete tabi kurumlara yapılacak tevkifata tabi bazı ödemeler ve bu ödemeler üzerinden yapılacak tevkifat oranları aşağıdaki gibi olmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara yapılan hakediş ödemeleri üzerinden	% 3
Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak serbest meslek kazançlarından	% 5
Diğer serbest meslek kazançlarından	% 20
Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından	% 1
Diğer gayrimenkul sermaye iratlarından	% 20
Telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden	% 20
Dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden	% 15
Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayirlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden	% 0
Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kâr payları dahil)	% 0
Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden	% 15

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 dâhil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Bakanlar Kurulunun bu ülke ve bölgelere yapılacak olan bazı ödemelerle (emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri, deniz ve hava araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler gibi) ilgili olarak % 30 olan stopaj oranını, sifıra kadar indirme yetkisi bulunmaktadır.

Diğer taraftan yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri % 30 oranındaki stopajın kapsamı dışında bulunmaktadır.

Söz konusu düzenleme, 2006 yılı başından itibaren yürürlüğe girmiştir. Ancak Rehber'in hazırlandığı tarih itibarıyla hangi ülkelerin bu kapsamda değerlendirileceği ve stopaj oranları konusunda Bakanlar Kurulu tarafından herhangi bir belirleme yapılmadığından, yukarıda açıklanan % 30 oranındaki stopajın uygulama alanı bulunmamaktadır.

3.14 Kurum vergi yapısı

3.14.1 Kurumlar vergisi oranı ve indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması

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

Kanun'un 32/A maddesinde ise Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar için geçerli olan indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamasına ilişkin hüküm yer almaktadır.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalarımız, Rehber'in "10.1.3.4 İndirimli kurumlar vergisi uygulaması" bölümünde dikkatinize sunulmaktadır.

Diğer taraftan 27 Ocak 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6770 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesine 5. fıkrası eklenmiştir. Buna göre Bakanlar Kuruluna; KVK'nın 19. maddenin birinci fıkrası kapsamında birleşen sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin (KOBİ), birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları ile bu kapsamda birleşen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına uygulanmak üzere kurumlar vergisi oranını % 75'e kadar indirimli uygulamada konusunda yetki verilmiştir.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalarımız, Rehber'in "10.9.14 KOBİ birleşmelerinde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması" bölümünde dikkatinize sunulmaktadır.

3.14.2 Kâr payı stopajı

Tam mükellef kurumlar tarafından, kâr dağıtımı yapıldığı durumda, dağıtılan temettü üzerinden ortağın statüsüne göre ayrıca kâr payı stopajı da yapılması gerekmektedir.

Buna göre tam mükellef kurumlar tarafından;

- ▶ Tam mükellef gerçek kişilere,
- ▶ Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara,
- ▶ Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara,

- Dar mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere,

dağıtılan kâr payları üzerinden % 15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Diğer bir anlatımla tam mükellef kurumlar tarafından, tam mükellef kurumlar ile Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Dar mükelleflere yapılacak kâr dağıtımında, dar mükellefin mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında imzalanmış olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması varsa, söz konusu anlaşmada yer alan vergi oranı dikkate alınabilmektedir.

Bu stopajın kâr dağıtımını yapan kurum tarafından temettünün nakden veya hesaben ödendiği döneme ilişkin muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Buna göre beyanname kâr dağıtımını takip eden ayın 23'üne kadar verilecek, hesaplanan vergi ise beyanname verilen ayın 26'sına kadar ödenecektir.

3.15 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 2017 yılında geçerli olacak geçici vergi dönemleri ile beyan ve ödeme sürelerine aşağıda yer verilmiştir.

Dönemi	Beyan ve ödeme süresi
01.01.2017 - 31.03.2017	15.05.2017 / 17.05.2017
01.01.2017 - 30.06.2017	14.08.2017 / 17.08.2017
01.01.2017 - 30.09.2017	14.11.2017 / 17.11.2017
01.01.2017 - 31.12.2017	14.02.2018 / 19.02.2018

3.16 Kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi

Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir. Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın 1. gününden 25. günü akşamına kadar mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilir.

Buna göre, hesap dönemi takvim yılı olan kurumlar için beyanname verme zamanı, hesap döneminin kapanmasını takip eden dördüncü ay olan Nisan ayının 25. günü akşamına kadardır. Özel hesap dönemi kullanan kurumların beyannameleri ise, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın 25. gününe kadar verilmektedir. Anılan tarihlere kadar tahakkuk ettirilen kurumlar vergisi, ilgili ayın sonuna kadar ödenir.

Birleşme işlemlerinde kurumlar vergisi beyannamesi müfeseh kurum ile birleşilen kurum tarafından birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde müfeseh kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilir.

Tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde ise beyannamenin ülkenin terk edilmesinden önceki 15 gün içinde verilmesi gerekmektedir.

Yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, kurumun kurumlar vergisi uygulaması bakımından bağlı olduğu yer vergi dairesine verilir. Söz konusu vergi dairesi;

- Tam mükellefiyette, kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yerin,
- Dar mükellefiyette, kurumun Türkiye'deki işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin; Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci yoksa yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesidir.

3.17 Kâr dağıtımı

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca pay sahiplerine bir takım haklar tanınmış olup, kâr payı hakkı bu tasnifte pay sahiplerinin mal varlığı hakları altında yer almaktadır. Pay sahibinin kâr payı hakkı, paydan doğan ve şarta bağlı bir hak niteliğindedir. Faaliyet döneminin sonunda şirket nezdinde dağıtılabilir net dönem kârı bulunması halinde, genel kurul kanun ve esas sözleşme hükümlerine göre net kârın dağıtılmasına karar verebilir. Bu suretle pay sahiplerinin şarta bağlı kâr payı hakları, şartsız bir alacak hakkına dönüşmüş, talep edilebilir hale gelmiş olur.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 507 ve 508. maddeleri gereğince esas sözleşmede aksi belirtilmedikçe pay sahipleri, dağıtılmaya tahsis edilmiş net dönem kârına oransallık ilkesi ile uyumlu olarak esas sermayedeki karşılığı ödenmiş payları nispetinde katılma hakkına sahiptir. Şirketler, yıllık bilançoda bulunan net dönem kârından kanuni ve isteğe bağlı yedek akçeleri ayırdıktan sonra dağıtılabilir kâr payı tutarını belirlemektedir. Kâr payı ancak yıllık net dönem kârından ve bu amaç için ayrılan veya herhangi bir amaca özgülenmemiş serbest yedek akçelerden ve fonlardan dağıtılabilir. Şirketin geçmiş yıllara ait zararları kapatılmadan net dönem kârı hesaplanarak kâr payı dağıtımı mümkün olmamaktadır.

Anonim ve limited şirketlerde genel kurulda temsil edilen oyların çoğunluğu ile kâr payı dağıtımına karar verilir. Kâr payı dağıtımında üç hususa dikkat edilmelidir. Bunlar; kârın gerçekten elde edilmiş olması, şirket genel kurulu kâr payı dağıtımına ilişkin bir karar almış bulunması ve kâr dağıtımının sermayenin yarısını aşmadıkça kanuni yedek akçelerden yapılmamasıdır.

Kâr dağıtım tablosu aşağıdaki gibidir:

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

3.17.1 Kâr yedekleri

Kâr yedekleri şirketlerde, Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarınca ve/veya esas sözleşme ve yetkili organlar tarafından alınan kararlar doğrultusunda ayrılacak olan kanuni yedekler, statü yedekleri, şirketin isteği ile ayrılan yedekler ve diğer kâr yedekleri olarak sıralanabilir.

3.17.1.1 Kanuni yedek akçe

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, kâr dağıtımını yapılması için, kanuni yedek akçelerin net dönem kârından ayrılmasını zorunlu kılmıştır. Şirketlerin yetkili organları bu yedek akçelerin ayrılmaması ya da eksik ayrılması konusunda karar veremezler.

Türk Ticaret Kanunu'nun 519. maddesi gereğince ayrılması gereken kanuni yedek akçeler aşağıdaki şekildedir.

a. I. Tertip yedek akçe

Genel kurul tarafından verilen karar ile yıllık kârın yüzde beşinin, ödenmiş sermayenin yüzde yirmisine ulaşıncaya kadar ayrılan yedek akçe I. tertip yedek akçe olarak adlandırılmaktadır. Ayrılan I. tertip yedek akçelerin toplamı, bahsi geçen sınıra ulaştığında I. tertip yedek akçe ayrılması zorunluluğu ortadan kalkar. Fakat Türk Ticaret Kanunu'nun 521. maddesi uyarınca şirket esas sözleşmesinde yedek akçeye yıllık kârın yüzde beşinden fazla bir tutarın ayrılacağı ve/veya yedek akçenin ödenmiş sermayenin yüzde yirmisini aşabileceğine dair bir hüküm konulabilir. Yedek akçe ayrılmaya devam edilirse fazla ayrılan kısım isteğe bağlı olarak ayrılan yedek akçe olarak kabul edilir.

b. II. Tertip yedek akçe

Genel kurul net dönem kârından, pay sahipleri tarafından ödenmiş sermayenin yüzde beşi oranında I. tertip kanuni yedek akçe ayırdıktan sonra, pay sahipleri ile kâra katılan diğer kimselere dağıtılması kararlaştırılan kısmın yüzde onunu II. tertip kanuni yedek akçe olarak ayırmak durumundadır.

Dağıtılacak kâr payı sadece ödenmiş sermayenin yüzde beşini karşılıyor ya da altında kalıyorsa, kâr dağıtımından II. tertip yedek akçe ayrılmaz.

Türk Ticaret Kanunu'nun 511. maddesi uyarınca esas sözleşmede kurucular, yönetim kurulu üyelerine ve/veya diğer kimselere şirket kazancından verilmek üzere menfaatler öngörülmüşse genel kurul, I. ve II. tertip kanuni yedek akçelerin yanı sıra bu tutarları da ayırmak mecburiyetindedir. II. tertip kanuni yedek akçenin hesaplanmasında kuruculara, yönetim kurulu üyelerine ve/veya diğer kimselere dağıtılması kararlaştırılan kârlar da hesaba katılır.

3.17.1.2 Statü yedekleri

Statü yedekleri, şirket ana sözleşmesi gereği ayrılan yedeklerdir. Statü yedeklerinin ayrılması zorunlu değildir. İsteğe bağlı olarak ayrılırlar. Şirketler bu yöndeki isteklerini, ana sözleşmeye koydukları bir hükümle belli ederler.

3.17.1.3 Şirketin isteği ile ayrılan yedek akçe

Sermaye şirketleri, genel kurullarının verdiği karar sonucunda ya da dağıtım dışı tutulan ve şirkette alkonulan kârları şirketin isteği ile ayrılan yedek akçe olarak tutabilirler.

3.17.1.4 İşletmede bırakılması gereken fonlar

Dayanağını TTK'nın 523. maddesinin ikinci fıkrasında bulmaktadır. Buna göre; genel kurul;

- ▶ Aktiflerin yeniden sağlanabilmesi için gerekliyse,
- ▶ Bütün pay sahiplerinin menfaatleri dikkate alındığında, şirketin sürekli gelişimi ve olabildiğince kararlı kâr payı dağıtımını yönünden haklı görülüyorsa,

Kanunda ve esas sözleşmede öngörülenlerden başka yedek akçe ayrılmasına da karar verebilir. Bu bağlamda ayrılan özel yedek akçe ve fonları iki ana başlık altında gruplamak mümkündür. Bunlar;

a. İstikrarlı kâr dağıtımını amacıyla ayrılan özel yedek akçeler:

Bu özel yedek akçeler, kârın yüksek olduğu dönemlerde bir kısmını dağıtmayarak işletme bünyesinde özel yedek akçe tutulup az olduğu ya da zararlı kapanan dönemlerde pay sahiplerine istikrarlı bir şekilde kâr dağıtımını amacıyla ayrılmaları.

b. Diğer fonlar:

Diğer fonlar, ileride olması muhtemel zarar ve giderlere karşılık olmak üzere şirket genel kurul kararıyla dönem net kârından ayrılanlar ile vergi mevzuatı uyarınca işletmede bırakılması zorunlu olan fonlardır.

Uygulamada örnek verilebilecek fonlar şunlardır:

- ▶ Yatırım yenileme fonları
- ▶ Büyük tamir giderlerini karşılama fonları
- ▶ İşçilere ödenecek tazminat fonları
- ▶ Olağanüstü amortismanlar karşılama fonları
- ▶ Yatırım indirim fonu
- ▶ Finansman fonu
- ▶ Maliyet artış fonu
- ▶ Enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan fonlar.

3.17.1.5 Çalışanlar ve işçiler lehine yardım akçesi

Şirketler esas sözleşmelerinde; şirketin yöneticileri, çalışanları ve işçileri için yardım kuruluşları kurulması veya bunların sürdürülebilmesi amacıyla veya bu amacı taşıyan kamu tüzel kişilerine verilmek üzere yedek akçe ayrılmasını öngörebilir. Yardım amacına özgülünen yedek akçelerin ve diğer malların şirketten ayrılması suretiyle bir vakıf veya kooperatif kurulması Türk Ticaret Kanunu'nun 522. maddesi uyarınca zorunludur.

3.17.1.6 Diğer kâr yedekleri

Yasal olarak ayrılması gereken yedekler, esas sözleşme gereğince ayrılması gereken yedekler ve dağıtım dışı bırakılan kârların oluşturduğu yedekler dışında, işletmede bırakılan ve kârdan ayrılan başka yedekler, diğer kâr yedeklerini oluşturur.

3.17.2 Dağıtılacak kâr payı

Sermaye şirketleri kârlarını hangi kistaslara göre dağıtacaklarını esas sözleşmelerine koyacakları hükümlerle düzenleyebilirler. Fakat bu dağıtım şeklinin esas sözleşmede yer alması zorunlu değildir. Esas sözleşmede, kâr dağıtımını ile ilgili hükümlerin bulunmaması durumunda kârın 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.

Kanun ve esas sözleşme hükümlerine göre zorunlu ayırmalar yapıldıktan sonra, geriye kalan kâr veya bu gaye için kullanılabilir serbest yedek akçeler, dağıtılabilir kâr payını oluşturur. Bu tutar, hak sahiplerine esas sözleşmede aksi düzenlenmemiş ise sermaye payı için şirkete yaptıkları ödemeler oranında dağıtılabilir.

Son olarak esas sözleşmeye, kârın, payın itibari değerine göre hesaplanacağına dair bir hüküm konulabileceği gibi kâr payında öncelik veya başkaca imtiyazlar da konulabilecektir.

3.17.3 Kâr payı avansı dağıtımını ve vergilendirilmesi

Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olmayan anonim şirketler, limited şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin kâr payı avansı dağıtımında uyacakları usul ve esasları düzenlemek amacıyla "Kâr Payı Avansı Dağıtımını Hakkında Tebliğ" 9 Ağustos 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bahsi geçen Tebliğ'de kâr payı avansı dağıtımını için iki tane ön şarttan bahsedilmekte olup, bunlardan ilki kâr payı avansı dağıtılacak hesap döneminde hazırlanan üç, altı veya dokuz aylık ara dönem finansal tablolarına göre kâr edilmiş olması, ikincisi genel kurul kararı alınmış olmasıdır. Ancak Tebliğ'de açık bir şekilde belirtilmemiş olmakla birlikte şirket esas sözleşmesinde kâr payı avansı dağıtımına yer verilmesi de faydalı olacaktır.

Kâr payı dağıtımının ilk ön şartı olan ara dönem finansal tablolara göre kâr edilmiş olması "Kâr payı avansı dağıtılacak hesap döneminde hazırlanan üç, altı veya dokuz aylık ara dönem finansal tablolara göre kâr elde edilmiş olması durumudur." şeklinde tanımlanmaktadır.

Dağıtılacak kâr payı avansı tutarı ise oluşan ara dönem kârından;

- ▶ Geçmiş yıl zararlarının tamamı (varsa),
- ▶ Vergi, fon ve mali karşılıklar,
- ▶ Ayrılması gereken yedek akçeler (kanunen ve esas sözleşme uyarınca öngörülmüş olanlar),
- ▶ İmtiyazlı pay sahipleri için ayrılacak tutarlar (varsa),
- ▶ İntifa senedi sahipleri için ayrılacak tutarlar (varsa),
- ▶ Kâra katılan diğer kişiler için ayrılacak tutarların (varsa),

indirilmesi suretiyle hesaplanır.

Aynı hesap dönemi içinde, izleyen ara dönemlerde de kâr oluşması halinde dağıtılacak kâr payı avansı tutarı yukarıda belirtilenlerin yanı sıra önceki ara dönem veya dönemlerde ödenmiş olan kâr payı avansı tutarları da indirilerek hesaplanır. Ödenecek kâr payı avansı, bu şekilde hesaplanan tutarın yarısını geçemez.

Kâr payı dağıtımının ikinci ve son ön şartı olan genel kurul kararı ise anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde toplantıda hazır bulunan oyların çoğunluğu ile limited şirketlerde ise toplantıda temsil edilen oyların salt çoğunluğu ile alınır.

Kâr payı avansı ödemelerinde esaslar:

- ▶ Kâr payı dağıtım tarihleri itibarıyla ortaklara payları oranında ödenir.
- ▶ Kâr payı, imtiyazlı paylara imtiyaz dikkate alınmaksızın ödenir.
- ▶ İntifa senedi sahiplerine, ortak olmayan yönetim organı üyelerine ve ortaklar dışında kâra katılan diğer kişilere kâr payı avansı ödenmez.
- ▶ Ortakların sermaye taahhüt borçları dışında şirkete borçlu olmaları halinde söz konusu borç ortağa ödenecek kâr payı avansından mahsup edilir.

Genel kurul kararını müteakip şirketin yönetim organı kâr payı dağıtımına ilişkin bir rapor hazırlar. İşbu raporda finansal tabloların dürüst resim ilkesine uygun olarak hazırlandığı ve kâr payı avansının usulüne uygun olarak hesaplandığı belirtilir. Son olarak, şirketin yönetim organınca raporda tespit edilen kâr payı avansının ortaklara ödenmesine ve bu ödemelerin yapılma usulüne ilişkin karar alınır. Kâr payı avansı tutarları bu kararı izleyen en geç 6 hafta içerisinde ödenir.

Kurumlar vergisi mükelleflerince avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

Avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, kârın nakden veya hesaba dağıtıldığı, diğer bir ifadeyle avansın kâr dağıtım kararı uyarınca dağıtılan kârdan mahsup edildiği tarihte gerçekleşecektir. Şu kadar ki; bu süre, ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihi içeren hesap döneminin sonunu geçemeyecektir.

Avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmayacaktır.

3.17.4 Yabancı ortağın bulunması halinde kâr dağıtımı

Türkiye ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamış ülkelerin mukimlerine yapılacak kâr dağıtımı sebebiyle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesine göre tevkifat yapılması sırasında, vergi anlaşmalarının, temettüleri ile ilgili 10. maddesindeki oranların ayrıca dikkate alınması gerekmektedir.

Anlaşmaların anılan maddesinde belirtilen oranların Türkiye'de uygulanan oranların altında kalması halinde, kâr payının yabancı ortağa dağıtılan kısmına vergi anlaşmasında belirtilen oranın; anlaşmada belirtilen oranın, Türkiye'de uygulanan oranın üzerinde olması halinde ise Türkiye'deki oranın uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, 1 seri numaralı "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği"nde, anlaşmada öngörülenin üzerinde vergi tevkifatı yapılması durumunda, fazla ödenen vergilerin iade edilebileceği hükme bağlanmış ve iade şartları açıklanmıştır.

3.18 2016 takvim yılına ilişkin kurumlar vergisi ve kâr payı stopajı hesaplama örneği

1. Veriler

- ▶ (R) A.Ş.'nin 31 Aralık 2016 tarihli bilanço ve gelir tablosunda yer alan dönem kârı 3.080.000 TL'dir. (Vergi karşılığı ayrılmamıştır.)
- ▶ Kurum kayıtlarında yer alan, kıdem tazminatı karşılığı, ödenen özel iletişim vergileri, binek otomobillere ilişkin ödenen motorlu taşıt vergileri, belgesiz giderler gibi kanunen kabul edilmeyen giderlerinin toplamı 125.000 TL'dir.
- ▶ (R) A.Ş. sermayesine iştirak ettiği (X) Ticaret A.Ş.'nin kâr dağıtım kararına istinaden 1 Nisan 2016 tarihinde aldığı 80.000 TL nakit temettüyü gelir olarak kayıtlarına intikal ettirmiştir.
- ▶ Kurumun 2014 yılından kaynaklanan 1.050.000 TL tutarında geçmiş yıl zararı bulunmaktadır. (Bu tutar şirketin beyannamesi ve bilançosunda yer almaktadır.)
- ▶ Mükellef kurum 18 Şubat 2014 tarihinde 1.500.000 TL bedel ödeyerek iştirak ettiği şirketin hisselerini 12 Haziran 2016 tarihinde 2.940.000 TL'ye satmıştır. Bu satıştan oluşan 1.440.000 TL (2.940.000 - 1.500.000) tutarındaki kâr, 2016 yılında gelir kayıtlarına intikal ettirilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca istisna olarak değerlendirilecek olan kazancın % 75'lik kısmı (1.080.000 TL), 2016 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme tarihine kadar "549 Özel Fonlar" hesabına alınmıştır.
- ▶ Kurumun bünyesinde gerçekleştirdiği Ar-Ge faaliyetleri ile ilgili olarak 5746 sayılı Kanun kapsamında indirebileceği Ar-Ge tutarı 600.000 TL'dir.
- ▶ Halka açık olmayan (R) 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 2016 yılı kârının tamamının ortaklara dağıtılmasına karar verilmiştir.

2. Kurumlar vergisi hesabı

1	Ticari bilanço kârı		3.080.000,00
2	Kanunen kabul edilmeyen giderler (+)		125.000,00
	- Kayıtlardaki KKEG (KTK, ÖİV, MTV belgesiz gid. vb.)	125.000,00	
3	Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler (-)		1.160.000,00
	- İştirak kazancı istisnası (KVK 5/1-a)	80.000,00	
	- İştirak hissesi satış kazancının % 75'i (KVK 5/1-e)	1.080.000,00	
4	Kâr ve ilaveler toplamı (1 + 2)		3.205.000,00
5	Cari yıla ait zarar ve indirimler toplamı (3)		1.160.000,00
6	Kâr (4 - 5)		2.045.000,00
7	Mahsup edilecek geçmiş yıl zararları (-)		1.050.000,00
8	İndirime esas tutar (6-7)		995.000,00
9	Ar-Ge indirimi (5746 SK) (-)		600.000,00
10	Kurumlar vergisi matrahı (8 - 9)		395.000,00
11	Hesaplanan kurumlar vergisi (10 x % 20)		79.000,00

3. Kâr dağıtımı ve kâr payı stopajı hesabı

1	Ticari bilanço kârı		3.080.000,00
2	Ödenecek vergi ve yasal yükümlülükler		79.000,00
	- Kurumlar vergisi	79.000,00	
3	Geçmiş yıl zararları		1.050.000,00
4	Vergi ve geçmiş yıl zararları sonrası kurum kazancı [1-(2+3)]		1.951.000,00
5	I. tertip kanuni ihtiyat (4 x % 5)		97.550,00
6	İşletmede bırakılması gereken fonlar		1.080.000,00
	- İştirak hissesi satış kazancının % 75'i (KVK 5/1-e)	1.080.000,00	
7	Dağıtılabilir net dönem kârı [4-(5+6)]		773.450,00
8	I. temettü (3.000.000 x % 5)		150.000,00
9	Kalan kazanç (7-8)		623.450,00
10	II. tertip kanuni ihtiyat (9/11)		56.677,27
11	II. temettü (9-10)		566.772,73
12	Toplam brüt temettü (8+11)		716.772,73

13	Tam mükellef gerçek kişi ortaklara düşen brüt temettü (12 x % 30)		215.031,82
14	Hesaplanan kâr payı stopajı (13 x % 15)		32.254,77
15	Tam mükellef gerçek kişi ortaklara ödenecek net temettü (13 - 14)		182.777,05

16	16 Tam mükellef kurum ortaklara düşen brüt temettü (12 x % 70)		501.740,91
17	Hesaplanan kâr payı stopajı (16 x % 0)		0,00
18	Tam mükellef kurum ortaklara ödenecek net temettü (16 - 17)		501.740,91

19	Ortaklara ödenecek toplam net temettü (15 + 18)		684.517,96
----	---	--	------------



4. İktisadi kıymetlerin değerlemesi

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

İşletme bilançosunun ve vergi tahakkukuna esas olacak mali kârın hesaplanması aşamasında, fiili ve kaydı mal mevcudunun tespiti, işletme bilançosuna dâhil tüm varlıkların değerlemesinin yapılması, biten ve devam eden işler arasında maliyetin doğru saptanmasına yarayacak masraf dağıtımının temini gibi çalışmalar, ticari kârdan mali kâra geçişe imkân 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 değerlendirme günü, gelir ve kurumlar vergilerinde ilk defa işe başlamada, işe başlama tarihi, daha sonra her hesap döneminin sonuncu günüdür.

4.3 Değerleme ölçüleri

4.3.1 Maliyet bedeli

İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle, bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.

4.3.2 Borsa rayici

Menkul kıymetler ile kambiyo ve ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele günündeki ortalama değerlerini ifade eder.

4.3.3 Tasarruf değeri

Bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değeridir.

4.3.4 Mukayyet değer

Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.

4.3.5 İtibari değer

Her nevi senetlerle, esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir.

4.3.6 Rayiç bedel

Bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir.

4.3.7 Emsal bedeli

Gerçek bedeli olmayan ya da bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

4.3.8 Vergi değeri

Bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'na göre tespit edilen değeridir.

4.4 İktisadi işletmelere dahil kıymetlerin değerlendirilmesi

4.4.1 Gayrimenkullerin değerlendirilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesine göre iktisadi işletmelere dâhil gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Anılan Kanun hükümlerine göre, aşağıda yer verilen iktisadi kıymetler de gayrimenkuller gibi değerlendirilmektedir.

- a. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı,
- b. Tesisat ve makineler,
- c. Gemiler ve diğer taşıtlar,
- d. Gayrimaddi haklar.

Gayrimenkullerde satın alma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderlerin de maliyet bedeline dâhil edilmesi gerekir.

- a. Makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri,
- b. Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden doğan giderler.

Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım harcı ve özel tüketim vergisinin maliyet bedeline ilave edilmesi ya da gider kaydedilmesi konusunda mükellefler serbest bırakılmıştır.

Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak maksadıyla yapılan giderler gayrimenkulün maliyet bedeline eklenir.

Kira ile tutulan gayrimenkullerde, kiracı tarafından gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı suretle arttırmak amacıyla yapılan giderlerin özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmesi gerekmektedir.

4.4.2 Demirbaş eşya değeri

Alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değeri. 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 değeri 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 değeri

Satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeli ile değeri.

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 tabii afetler yüzünden veya
- b. Bozulmak, kırılmak, çürümek, çatlamak, paslanmak gibi haller nedeniyle,

iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış olan emtia ile maliyet bedellerinin hesaplanması mümkün olmayan hurdalar, döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değeri.

Uygulamada emsal bedelinin tespiti işlemi Takdir Komisyonları tarafından yapılmaktadır. Yılsonunda yapılacak değeri emtiaadaki değeri kaybının Takdir Komisyonunca tespit edilmesi gerekmektedir. Zira değeri düşüklüğüne dayalı zarar kaydının kabul edilmesi için vergi idaresi Takdir Komisyonu kararını aramaktadır.

4.4.4 Menkul kıymetlerin değeri

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 rayıcı ile değeri.

Borsa rayıcı, iktisadi kıymetlerin değerimeden önceki son işlem gününde Borsa İstanbul (BİST) Borçlanma Araçları Piyasasında oluşan ortalama değeri ifade eder. Bu borsada 29 Aralık 2017 (Cuma) gününde işlem gören Devlet tahvili ve Hazine bonolarının borsa rayıcı, bunların o gün borsada oluşan ağırlıklı ortalama (takas) fiyatıdır.

Örnek

Mükellef kurum tarafından 15.05.2017 tarihinde ikincil piyasadan 6.000.000 TL nominal bedelli Devlet tahvili 88,982 fiyattan alınmıştır. Bu Devlet tahvili 29.12.2017 Cuma gününde BİST Borçlanma Araçları Piyasasında işlem görmüş ve ağırlıklı ortalama (takas) fiyatı yani borsa rayıcı 95,782 olarak gerçekleşmiştir.

31.12.2017 tarihi itibarıyla gelir kaydedilmesi gereken değeri artışı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

Alış bedeli (88,982 x 6.000.000 / 100)	5.338.920
31.12.2017 borsa rayıcı (95,782 x 6.000.000 / 100)	5.746.920
Gelir kaydedilmesi gereken tutar (5.746.920 - 5.338.920)	408.000

Borsa rayıcı yoksa veya borsa rayıcının muvazaalı bir şekilde oluşturduğu anlaşılırsa değerilemeye esas bedel menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dâhil) iktisap tarihinden değerileme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak borsa rayıcı bulunmayan, getirisi ihraç edenin kâr ve zararına bağlı olarak doğan ve değerileme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler alış bedeli ile değeri.

4.4.5 Yabancı paraların, yabancı para ile olan senetli ve senetsiz alacak ve borçların değerlendirilmesi

Vergi Usul Kanunu'na göre yabancı paraların borsa rayicine göre değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak ülkemizde henüz serbest döviz borsası kurulmadığı için dönem sonu değerlemelerinde Maliye Bakanlığının tespit ettiği kurlar kullanılmaktadır.

Hesap dönemi sonunda kasada bulunan yabancı paraların değerlendirilmesinde Maliye Bakanlığınca açıklanan efektif alış kurları kullanılmalıdır.

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

4.4.6 Alacak ve borçların değerlendirilmesi

Türk parası ile olan senetli ve senetsiz alacak ve borçlar mukayyet değer ile değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine bağlı alacak ve borçların ise değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınması gerekmektedir.

4.4.6.1 Reeskont uygulaması

Vergi Usul Kanunu uyarınca, vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçların reeskonta tabi tutulmak suretiyle, değerlendirme günündeki kıymetine getirilmesi mümkündür. Bu uygulama ile aktif varlık olan senetli alacaklarda kârı azaltıcı, pasif unsur senetli borçlarda ise kârı artırıcı reeskont karşılığı hesaplanarak dönem faaliyet kazancı tespit edilir.

30 Nisan 2013 tarihinde yayınlanan 64 numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri'nde, 5941 sayılı Çek Kanunu'nda yapılan düzenlemeler çerçevesinde, ileri düzenleme tarihli çeklerin de değerlendirme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar için uygulanması öngörülen reeskont uygulamasından yararlanmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.

Alacak senetlerini veya alınan vadeli çeklerini reeskonta tabi tutanların, borç senetlerini ve verilen vadeli çeklerini de reeskonta tabi tutması zorunludur.

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

Reeskont uygulamasında, senede bağlı alacak ve borçlar ile vadeli çeklerin değerlendirme günündeki kıymetlerine indirgenmesi sırasında senet veya çek üzerinde faiz nispetinin kullanılması, belli edilmediği hallerde ise T.C. Merkez Bankasının resmi iskonto hadlerinin uygulanması gerekmektedir. Merkez Bankası tarafından açıklanan iskonto ve faiz oranlarına, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.20 Reeskont ve avans işlemlerinde uygulanacak iskonto ve faiz oranları" başlığı altında yer verilmiştir.

238 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde, reeskont hesaplamasının, iç iskonto yöntemine göre yapılması ilkesi benimsenmiştir. Reeskont hesaplamasında kullanılan iç iskonto formülü aşağıdaki gibidir.

$$F = A - \frac{A \times 360}{360 + (m \times t)}$$

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

4.4.6.2 Şüpheli alacaklar

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

Faaliyetten doğan alacağın, şüpheli alacak sayılabilmesi için,

- Dava veya icra safhasında bulunması,
- Protestoya veya yazılı olarak bir defadan fazla istenilmesine rağmen ödenmemesi ve dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük olması

gerekmektedir.

Şüpheli alacaklar doğrudan doğruya zarar kaydedilemez ancak karşılık ayrılmak suretiyle gider kaydedilebilir.

Şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için;

- Bilanço usulüne göre defter tutulması,
- Alacakların teminatlı olmaması (kısmi teminatlı alacaklarda, teminatsız kısım için karşılık ayrılabilir),
- Alacakların, ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması,

gerekmektedir.

Maliye İdaresinin görüşü, karşılık ayırmanın zorunlu olmaması nedeniyle şüpheli alacak karşılığının, alacağın şüpheli hale geldiği yılda ayrılması gerektiği yönündedir. Bu konuda verilmiş birçok mukteza bulunmaktadır. Ancak sonraki yıllarda da karşılık ayrılacağı yönünde yargı kararlarının bulunduğunu hatırlatmakta fayda görmekteyiz.

Ayrılmış olan şüpheli alacaklardan tahsil edilenler olması halinde ise bunların tahsil edildikleri dönemde kar/zarar hesabına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan şüpheli alacak karşılığı ayrılması için gerekli diğer şartların yanında, ilgili dönemin kayıtlarına girmesi ve katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilmesi koşuluyla, alacağın KDV'den kaynaklanan kısmı için de şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkündür.

4.4.6.3 Değersiz alacaklar

Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesine göre kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline imkân kalmayan alacaklar değersiz alacak sayılır. Kanaat verici vesika tabirinden ne anlaşılması gerektiği konusunda kanunda herhangi bir belirleme yapılmamıştır.

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı tarafından Bankalar Birliğine verilen 2 Kasım 2009 tarihli ve 102537 sayılı yazılı görüşte kanaat verici vesikalara örnek olarak aşağıdaki belgelerin sayılabileceği belirtilmiştir:

- ▶ Borçlunun herhangi bir mal varlığı bırakmadan ölümü veya Medeni Kanun'un 31 ve izleyen maddelerine göre mahkemelerce borçlu hakkında verilen gaiplik kararı ve mirasçılardan da mirası reddettiklerine dair sulh hukuk mahkemelerince verilmiş bulunan mirası red kararı,
- ▶ Borçlu aleyhine alacaklı tarafından açılan davayı borçlunun kazandığına dair mahkeme kararı,
- ▶ Mahkeme huzurunda alaktan vazgeçildiğine ilişkin olarak düzenlenmiş belgeler,
- ▶ Alaktan vazgeçildiğine dair konkordato anlaşması,
- ▶ Borçlunun dolandırıcılıktan mahkum olması ve herhangi bir mal varlığı bulunmadığını belgeleyen resmi evrak,

- ▶ Borçlunun adresinin saptanamaması nedeniyle icra takibat dosyasının kaldırıldığını ve yasal süresi içerisinde yenileme talebinde de bulunulmadığını gösteren icra memurluğu yazısı,
- ▶ Gerek doğuşu gerekse vazgeçilmesi bakımından belli ve inandırıcı sebepleri olmak şartıyla alacaktan vazgeçildiğini gösteren anlaşmalar (Alacaklının tek taraflı irade beyanı ile alınmasından vazgeçilen alacakların değersiz alacak olarak zarar kaydı mümkün değildir),
- ▶ Ticaret Mahkemesince borçlu hakkında verilmiş ve ilgili masa tarafından tasfiyeye tabi tutulmuş bulunan iflas kararına ilişkin belgeler.

Sözü geçen muktezada ayrıca şirket avukatlarının alacağın takibi için yapılan işlemlerin sonuçsuz kaldığı yolundaki görüşüne istinaden değersiz alacak kaydı yapılamayacağı belirtilmektedir.

Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve muhasebe kayıtlarında kayıtlı değerleriyle zarara geçirilmek suretiyle yok edilirler.

Değersiz alacakların, bu hale geldikleri yılda gider kaydedilmesi gerekmektedir, sonraki yıllarda bu tutarların gider kaydedilmesi mümkün değildir.

4.4.7 Gider karşılıkları ve gelir tahakkukları

İşletmelerin dönem sonlarında uyguladıkları, gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, dönemsellik ilkesi gereğidir.

Faturası gelmiş ve ödenmiş olsa bile, gelecek döneme ait olan giderler (peşin ödenen giderler) gelir tablosunda değil bilançonun aktifinde, faturası düzenlenmiş ve tahsil edilmiş olsa dahi, gelecek hesap dönemine ait olan hasılat ise bilançonun pasifinde gösterilir.

Gider karşılıkları, daha çok faturanın geç gelmesinden kaynaklanan dönem kaymalarında ortaya çıkmakta ve karşılık ayrılacak suretiyle gider kaydına imkân vermektedir. Uygulamada en belirgin örnekler, hesap döneminin son aylarına isabet eden faturaların giderleştirilmesinde görülmektedir. Söz konusu faturalara ait giderler ilgili yılsonu itibarıyla karşılık ayrılarak gider kaydedilecek ve cari yılda (beyanname tarihine kadar) gelen faturaya göre karşılık hesabının kapatılması gerekecektir.

4.4.8 Mevcutlarda amortisman

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

Maliye Bakanlığı anılan Kanun maddesinde kendisine tanınmış olan yetkiyi kullanarak, 333 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerini ve normal amortisman oranlarını gösteren listeyi yayınlamıştır. Söz konusu Tebliğ'de sırasıyla, 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bazı değişiklikler yapılmıştır.

Azalan bakiyeler usulünde uygulanacak amortisman oranı ise % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.



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

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde teslim; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya alıcı adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmıştır. Aynı maddede ayrıca aşağıdaki işlemlerin de teslim hükmünde olduğu hüküm altına alınmıştır:

- a. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi,
- b. Malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyeye tevdi edilmesi,
- c. Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının, iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde, aradaki safhaların her biri,
- d. Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar.

Ayrıca kap ve ambalajın geri verilmesinin mutad olduğu satışlarda teslim, ambalaj dışındaki maddeler itibarıyla yapılmış sayılır. Trampa ise iki ayrı teslim hükmündedir.

KDV Kanunu'nun 3. maddesinde ise teslim sayılan haller aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

- a. Vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye hediye gibi namlarla verilmesi veya her ne suretle olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi,
- b. Vergiye tabi malların üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş mallar için kullanılması,
- c. Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri.

5.3 Hizmet ve hizmet sayılan haller

Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde de gerçekleştirilebilir.

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;

- Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,
- Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,
- Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,
- Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,
- Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyecisi veya sürücüsü tevdi,
- Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,
- İthalatta, Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili,
- İkametgâhi, 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,
- 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;

- Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, bu işleri yapanlar,
- İthalatta, mal ve hizmet ithal edenler,
- Transit taşımalarda, gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,
- PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,
- Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,
- Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetleri, maçları, yarışları tertipleyenler veya gösterenler,
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,
- İsteğe bağlı mükellefiyet talebinde bulunanlar,

katma değer vergisinin mükellefi sayılmışlardır.

KDV'ye tabi işlemleri yapanlar, mükellefiyet tesis ettirmemiş olsalar bile, işlemlerin yapıldığı dönemde mükellef sayılmakta ve vergi yükümlülüğü altına girmektedirler.

5.6 Vergi sorumluluğu

Vergi alacağının tahsilinin güvenliğini sağlamak amacıyla, katma değer vergisinde, vergi sorumluluğu müessesesi yer almaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesindeki düzenleme uyarınca, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutmaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Maliye Bakanlığı bu yetkisini çeşitli tarihlerde yayımladığı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile kullanmış ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemiştir.

Ancak 26 Nisan 2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile daha önce yayımlanmış olan 1 ila 123 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır. Böylelikle KDV Kanunu'nun uygulanmasına ilişkin esaslar tek bir Tebliğ'de toplanmış olmaktadır. Bu Tebliğ 1 Mayıs 2014 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Dolayısıyla tevkifat uygulaması ve bu uygulamadan doğan iade taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esaslar da KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer almaktadır. Ayrıca 60 numaralı KDV Sirküleri'nde de konuya ilişkin örnekli açıklamalar bulunmaktadır.

5.6.1 Tam tevkifatın uygulandığı hizmet ve işlemler

Tam tevkifat kapsamına giren işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı, mal veya hizmetin alıcıları tarafından tevkifata tabi tutulmaktadır. Tam tevkifat uygulanacak işlemler, aşağıda sayılanlarla sınırlı olup, bunlar dışındaki işlemlerde işleme muhatap olanlar tarafından tam tevkifat uygulaması kapsamında işlem yapılmayacaktır. Buna göre;

- ▶ İkametgâhi, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yapılan teslim ve hizmetlerde,
- ▶ Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerde,
- ▶ Kiralama işlemlerinde,
- ▶ Reklam verme işlemlerinde,

işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının, mal veya hizmetin alıcıları tarafından tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

5.6.2 Kısmi tevkifatın uygulandığı hizmet ve işlemler

Kısmi tevkifat kapsamına giren işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı değil, bu işlemler için belirlenen orandaki kısmı alıcılar tarafından sorumlu sifatiyle beyan edilip ödenmekte, tevkifata tabi tutulmayan kısım ise satıcılar tarafından mükellef sifatiyle beyan edilip (beyannamede ödenmesi gereken KDV çıkması halinde) ödenmektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulabilecekler iki grup halinde sayılmıştır. Bunlar;

- ▶ KDV mükellefleri: Sadece sorumlu sifati ile KDV ödeyenler hariç, KDV mükellefleri,
- ▶ Belirlenmiş alıcılar: KDV mükellefi olsun olmasın tebliğ ile belirlenmiş alıcılardır.

Yukarıda belirtildiği üzere, "KDV mükellefleri" adı altında belirtilen kişi veya kurumlar, sadece sorumlu sifati ile KDV beyan etmek zorunda olanlar dışındaki tüm gerçek usulde KDV mükellefleridir.

Diğer taraftan "belirlenmiş alıcılar" adı altında KDV Genel Uygulama Tebliği ile sorumlu tayin edilen kurum ve kuruluşlar ise aşağıda sıralanmıştır:

- ▶ 5018 Sayılı Kanun'a ekli cetvelerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- ▶ Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- ▶ Döner sermayeli kuruluşlar,

- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri (15.02.2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 11 seri numaralı Tebliğ ile eklenmiştir),
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları Borsa İstanbul'da (BİST) işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Payları Borsa İstanbul'da işlem gören bir şirketin yarıdan fazla hissesine sahip olduğu şirket belirlenmiş alıcılar kapsamında yer almamaktadır.

Belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetler (şirketleşenler dâhil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç), KDV tevkifatı kapsamına girmemektedir.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Belediyeler (büyükşehir belediyeleri dâhil) yukarıda yer verilen "belirlenmiş alıcılar" kapsamına girmektedir. Bu itibarla belediyelerin kısmi tevkifat uygulaması kapsamında tevkifat yapma sorumlulukları bulunmamaktadır.

Ancak belediyelerin bünyelerinde oluşan iktisadi işletmeler nedeniyle gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunması halinde "KDV mükellefleri"nin tevkifat yapmak üzere sorumlu tayin edildiği teslim ve hizmetlerde KDV tevkifatı yapmaları gerekmektedir.

5.6.2.1 "Belirlenmiş alıcılar" tarafından tevkifat yapılması gereken mal ve hizmet alımları ve tevkifat oranları

KDV Genel Uygulama Tebliği kapsamında "Belirlenmiş alıcılar" olarak belirlenen kurum ve kuruluşlar tarafından tevkifat yapılması zorunlu mal ve hizmet alımları ile bu alımlarda uygulanması gereken tevkifat oranları aşağıdaki gibidir:

► Tevkifata tabi hizmet alımları:

Hizmetin türü	Tevkifat oranı
Yapım işleri ile bu işlerle birlikte itfa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri	2/10
Etüt, plan-proje ve danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler	9/10
Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil bakım ve onarım hizmetleri	5/10
Yemek servis ve organizasyon hizmetleri	5/10
İşgücü temin hizmetleri (Özel güvenlik ve koruma hizmetleri dahil)	9/10
Yapı denetim hizmetleri	9/10
Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, çanta ve ayakkabı dikim işleri ve bu işlere aracılık hizmetleri	5/10
Spor kulüplerinin yayın, reklam ve isim hakkı gelirlerine konu işlemleri	9/10
Temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri	7/10
Servis taşımacılığı hizmeti	5/10
Her türlü baskı ve basım hizmetleri	5/10

KDV mükellefleri tarafından, 5018 Sayılı Kanun'a ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen ve yukarıda belirtilmeyen diğer bütün hizmetlerde söz konusu idare, kurum ve kuruluş tarafından 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

► Tevkifata tabi mal alımları:

Malın nevi	Tevkifat oranı
Külçe metal teslimleri	5/10*
Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi	5/10
Hurda ve atık teslimi*	5/10
Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklardan elde edilen hammadde teslimi	9/10
Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimleri	9/10
Ağaç ve orman ürünleri teslimi	5/10

* Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi KDV Kanunu'nun 17/4-g maddesi gereğince KDV'den müstesna olduğundan, yukarıdaki tevkifat istisnadan vazgeçmiş olan mükelleflerin yaptığı teslimlere uygulanacaktır.

5.6.2.2 "KDV mükellefleri" tarafından tevkifat yapılması gereken mal ve hizmet alımları ve tevkifat oranları

KDV Genel Uygulama Tebliği kapsamında "KDV mükellefleri" tarafından tevkifat yapılması gereken mal ve hizmet alımları ile bu alımlarda uygulanması gereken tevkifat oranları aşağıdaki gibidir:

► Tevkifata tabi hizmet alımları:

Hizmetin türü	Tevkifat oranı
İşgücü temin hizmetleri (Özel güvenlik ve koruma hizmetleri dahil)	9/10
Yapı denetim hizmetleri	9/10
Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, çanta ve ayakkabı dikim işleri ve bu işlere aracılık hizmetleri	5/10
Turistik mağazalara verilen müşteri bulma / götürme hizmetleri	9/10
Spor kulüplerinin yayın, reklam ve isim hakkı gelirlerine konu işlemleri	9/10
Temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri	7/10
Servis taşımacılığı hizmeti	5/10

► Tevkifata tabi mal alımları:

Malın nevi	Tevkifat oranı
Külçe metal teslimleri	5/10
Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi	5/10
Hurda ve atık teslimi*	5/10
Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklardan elde edilen hammadde teslimi	9/10
Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimleri	9/10
Ağaç ve orman ürünleri teslimi	5/10

* Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi KDV Kanunu'nun 17/4-g maddesi gereğince KDV'den müstesna olduğundan, yukarıdaki tevkifat istisnadan vazgeçmiş olan mükelleflerin yaptığı teslimlere uygulanacaktır.

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

a. Tevkifata tabi tutulan KDV, alıcılar tarafından (genel bütçeli idareler hariç) 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilir.

b. Tevkifata tabi işlemin vuku bulunduğu tarihi içine alan vergilendirme dönemine ait beyanname izleyen ayın 24. gününü akşamına kadar bağlı bulunulan vergi dairesine verilir.

- c. Ödenmesi gereken vergi tutarı beyannamenin verildiği ayın 26. günü akşamına kadar ödenir.
- d. 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilen vergi, 1 No.lu KDV beyannamesinde, indirim hakkı tanınan işlemler içerisinde indirime tabi tutulur.

5.7 Matrah

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

İthalatta ise ithal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, malın gümrük vergisinden muaf olması veya gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması halinde sigorta ve navlun bedelleri dâhil (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 dâhil unsurlardır.

Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar ile hesaplanan katma değer vergisi, matraha dâhil edilmez.

5.8 Oran

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28. maddesinde KDV oranı vergiye tabi her bir işlem için % 10 olarak belirlenmiştir.

Ancak sözü geçen maddede Bakanlar Kuruluna bu oranı, dört katına kadar artırma, % 1'e kadar indirim, bu oranlar dâhilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etme yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulu yasa ile kendisine verilen bu yetkiyi çeşitli kararnamelemlerle kullanmıştır.

Buna göre KDV Kanunu'na ekli (I) sayılı listede yer alan mal ve hizmetler % 1, (II) sayılı listede yer alan mal ve hizmetler ise % 8 oranında KDV'ye tabidir. Her iki listede de bulunmayan mal ve hizmetler, genel oran olan % 18 oranında KDV'ye tabi bulunmaktadır.

% 1 ve % 8 oranında KDV'ye tabi mal ve hizmetlerin bulunduğu (I) ve (II) sayılı listelere, Rehber'in "14. Vergi oran ve tutarları-2017" bölümünde "14.6 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

Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası vb. vesikalar ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Mükellefler, sözü edilen belgelerde gösterilen KDV'yi, bu vesikaları kanuni defterlere kaydetmek şartıyla indirebilirler.

5.11 İstisnalar

Kanun'un 1. maddesinde vergi kapsamına alınan işlemlerden bir kısmı, çeşitli ekonomik, sosyal ve siyasal sebeplerle, vergiden istisna olarak kabul edilmiştir. Bunları, başlıklar altında, aşağıdaki gibi

sıralayabiliriz.

- Mal ve hizmet ihracatı,
- Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna,
- Taşımacılık istisnası,
- Diplomatik istisnalar,
- İthalat istisnası,
- Sosyal ve askeri amaçlı istisnalar,
- Diğer istisnalar.

5.11.1 Doğrudan mal ihracı

Katma değer vergisi, ihracatın teşvik edilmesinde bir araç olarak kullanılmaktadır. Bu bağlamda, ihracat teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Ancak mal ihracatında katma değer vergisi istisnasının uygulanabilmesi için, bazı şartların yerine getirilmiş olması gerekmektedir. Buna göre;

- 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,
- Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yetkili gümrük antrepasına konulmalıdır.

Kanun'da, "yurt dışındaki müşteri" tabirine de açıklık getirilmiştir. Buna göre yurt dışındaki müşteri; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade etmektedir.

İhraç edilmesi sebebiyle katma değer vergisinden istisna tutulan mallarda ilgili olarak yüklenilmiş bulunan vergilerin, mükellef üzerinde oluşturacağı yük, aşağıdaki şekillerde giderilebilmektedir.

- İndirim yoluyla iade
- 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, 26 Nisan 2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliği ile yapılmıştır.

5.11.2 İhraç kaydıyla mal teslim edilmesi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda, belirli şartlarla, ihracatçılara yapılan mal teslimlerinin de vergiden istisna edilmesi hükme bağlanmıştır.

Bu şartları,

- Malı teslim edenin imalatçı olması ve malın bu imalatçı tarafından imal edilmesi,
- İmalatçı olmayan firmaların Dış Ticaret Sermaye Şirketi veya Sektörel Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine teslim gerçekleştirmesi,
- 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 ayın başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde de, daha önce tecil edilen vergi terkin edilir. Belirli sebepler haricinde ihracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur.

5.11.3 Hizmet ihracı

KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesi uyarınca, ihracat teslimlerine ilişkin olarak yapılan hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ile karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri KDV'den istisnadır.

Aynı Kanun'un 12/2 maddesi uyarınca, bir hizmetin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilebilmesi için;

- Hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması,
- Hizmetten yurt dışında faydalanılması,

şartlarının yerine getirilmiş olması gerekmektedir.

Hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilir. Hizmetten yurt dışında faydalanılmasından kasıt ise Türkiye'de yurt dışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurt dışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgili bulunmamasıdır.

KDV Kanunu'nun yukarıda belirtilen hükümleri ile konu hakkındaki açıklamaların yer aldığı KDV Genel Uygulama Tebliği uyarınca, yurt dışındaki müşteriler için ifa edilen hizmetlerin, hizmetin ifa edildiği dönemde, bedelin döviz olarak Türkiye'ye gelmesi beklenilmeden ihracat istisnası kapsamında beyan edilecektir.

Bu şekilde beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenen ve indirim konusu yapılamayan vergilerin KDV Kanunu'nun 32. maddesi kapsamında iadesi ise ancak hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirildiğinin tevsik edilmesi (banka dekontu vb. ödeme belgesi ile) halinde yerine getirilmektedir.

Diğer taraftan KDV Kanunu'nun 12. maddesi uyarınca, fason hizmetlerin serbest bölgede faaliyet gösteren müşterilere yapılmış sayılması için ve dolayısıyla KDV'den istisna değerlendirebilmesi için aşağıdaki şartların yerine getirilmesi gerekmektedir.

- Fason hizmet serbest bölgede faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olmalıdır,
- Fason hizmetten serbest bölgede faydalanılmış olmalıdır.

5.12 Vergi indirimi

Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, KDV Kanunu'nda aksine hüküm olmadıkça,

- Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini,
- İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini,
- Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilirler.

İndirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak koşuluyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

Bir vergilendirme döneminde, indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla ise, aradaki fark, sonraki dönemlere devrolunur. Hesaplanan vergiler toplamının indirilecek vergi toplamından fazla olduğu durumlarda ise, aradaki fark, mükellef tarafından, ertesi ayın 24. günü akşamına kadar bağlı bulunduğu vergi dairesine bir beyanname ile beyan edilir ve aynı ayın 26. günü akşamına kadar ödenir.

5.13 İndirilemeyecek katma değer vergisi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde, aşağıdaki vergilerin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

- 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,
- 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,
- Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere zayı olan mallara ait katma değer vergisi,
- Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi (Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi hariç).



6. Özel tüketim vergisi

6.1 Verginin konusunu teşkil eden işlemler

Özel tüketim vergisinin (ÖTV) konusunu, ÖTV kapsamına giren malların teslimi, ilk iktisabı veya ithali oluşturmaktadır. ÖTV kapsamına giren mallar, Kanun'a ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerde Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yer alan Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (GTİP) numaraları itibarıyla tespit edilmiştir. Bu malların tarife numaralarında veya tanımlarında ÖTV Kanunu'na ekli listeler dışında yapılacak değişiklikler ÖTV Kanunu'nun uygulanmasında hüküm ifade etmemektedir.

ÖTV Kanunu'nun 1. maddesinde, verginin konusuna giren malların bir defaya mahsus olmak üzere vergiye tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle tesliminde, ilk iktisabında veya ithalinde ÖTV ödenen malların daha sonraki teslimlerinde vergi uygulanmayacaktır.

(I) sayılı listedeki mallar için verginin konusu, bu malların ithalatçıları veya rafineriler de dâhil olmak üzere imalatçıları tarafından teslimi veya ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışlarıdır. Petrol ürünleri ve doğalgaz türevlerinden oluşan (I) sayılı liste, (A) ve (B) cetvellerinden meydana gelmektedir.

(II) sayılı listede, ÖTV Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önce ilk iktisaplarında taşıt alım vergisi ve ek taşıt alım vergisi uygulanan motorlu taşıtlar (traktör hariç) ile bahsi geçen vergilere tabi olmamakla birlikte bu Kanun'un yürürlüğe girmesinden önce yükseltilmiş oranda katma değer vergisi uygulanan taşıtlar yer almaktadır. Bu araçların aksam ve parçaları ise ÖTV'ye tabi değildir.

Kanun'a ekli (II) sayılı listede yer alan motorlu taşıt araçları, kayıt ve tescile tabi olanlar ile olmayanlar şeklinde iki gruba ayrılmaktadır. Verginin konusuna kayıt ve tescile tabi olan araçların ilk iktisabı, olmayanların ise ithali veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışları girmektedir.

(III) sayılı listede yer alan mallar için verginin konusu, bunların ithali, imalatçıları tarafından teslimi veya ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışlarıdır. Bu listede; kolalı gazoz, alkollü içkiler, sigara, sigarillo, puro gibi tütün mamulleri ile içilen, çiğnenen veya enfiye olarak kullanılan tütün mamulleri yer almaktadır.

(IV) sayılı listedeki malların ithali veya imalatçıları tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışları verginin konusunu oluşturmaktadır. Bu listedeki mallar; havyar ve havyar yerine kullanılan ürünler, itriyat ve parfümeri ürünleri, kürkten giyim eşyası ve aksesuarlar, kristal sofraya ve mutfak eşyaları, beyaz eşyalar, ses ve görüntü cihazları, telsiz-telefon cihazları, kristal avizeler, fildişi, kemik, bağa, boynuz gibi hayvansal maddelerden mamul eşya, silahlar, oyun makine ve aletleri ile muzır neşriyat kapsamında bulunan yayınlar olarak sayılabilir.

6.2 Vergiyi doğuran olay

Özel tüketim vergisinde, vergiyi doğuran olay, işlemlerin özelliklerine göre ayrı ayrı tayin ve tespit edilmiştir.

Daha açık bir ifade ile vergiyi doğuran olay; (I) sayılı listedeki malların imalatçıları ve ithalatçıları tarafından teslimi; (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların ithali veya bunları imal edenler tarafından teslimidir.

Ayrıca (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışında da vergiyi doğuran olay malın teslimidir.

(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar için vergiyi doğuran olay, bu malların ilk iktisabıdır.

Bunun yanında, malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olayın fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında meydana geleceği hüküm altına alınmıştır.

Kısım kısım mal teslim edilmesinin mutad olduğu veya bu hususta mutabık kalındığı hallerde vergiyi doğuran olay, her bir kısmın teslimidir.

Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda vergiyi doğuran olay, malların komisyoncular veya konsinye işletmeler tarafından alıcıya teslimidir.

İthalatta vergiyi doğuran olay, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na göre gümrük yükümlülüğünün (vergi ödeme mükellefiyetinin) doğması, ithalat vergilerine tâbi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilidir.

6.3 Mükellef

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, aktive 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 olacaktırlar.

Bu kapsamda (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki bazı mallar da tevkifat uygulaması söz konusudur. Ayrıntılı açıklamalar "ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği"nin I-Ç/2. bölümünde yapılmıştır.

ÖTV Kanunu'nun 4. maddesi uyarınca, belgesiz mal bulundurdıkları 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 ziyanına sebebiyet verilerse, ziyaa uğratılan vergi kendilerinden vergi ziyai cezası uygulanmak suretiyle tahsil edilecektir.

Kanun'un 13. maddesinin 3 numaralı fıkrası, vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla (II) sayılı listedeki malların ilk iktisabı, teslimi veya ithaline ilişkin işlemleri gerçekleştirenlerin, bu işlemlerden önce ÖTV'nin ödendiğini gösteren belgeleri aramak zorunda olduklarını hükme bağlamıştır. Bu sorumluluğu yerine getirmemek suretiyle gerekli verginin ödenmesinden önce işlem yapan gümrük memurları, kayıt ve tescile yetkili memurlar, motorlu araç ticareti yapanlar, bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştiren kişiler ile icra memurları ziyaa uğratılan vergi, vergi cezası ve gecikme faizinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulacaktır. Bu kişiler ödemek zorunda oldukları vergi, ceza ve faizler için mükellefe rücu hakkına sahip bulunmaktadırlar.

Kanun'un 13. maddesinin 4 numaralı fıkrasında ise ihraç edilmek üzere üretilenler hariç olmak üzere, Vergi Usul Kanunu uyarınca kullanma zorunluluğu getirilen özel etiketi veya işareti olmayan veya Petrol Piyasası Kanunu uyarınca kullanma zorunluluğu getirilen ulusal markeri bulunmayan ya da standartlara uygun olmayan ÖTV'ye tabi malları bulundurduğu tespit edilen işyeri sahibi adına, tespit tarihindeki malların emsal bedeli veya miktarı üzerinden re'sen ÖTV tarh edileceği hükmü bulunmaktadır. Tarh edilen bu vergi asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergiden az olamayacaktır. Bu tarihyata ayrıca vergi ziyai cezası da kesilecektir.

6.5 Matrah

ÖTV Kanunu'nun 11. maddesinde verginin matrahının; ÖTV Kanunu'na ekli (II), (III) (B cetvelinde yer alan bütün mamulleri hariç) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalinde, ilk iktisabında veya tesliminde hesaplanacak ÖTV hariç olmak üzere, KDV matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül edeceği hükme bağlanmıştır.

(III) sayılı listedeki bütün ve bütün mamullerinde ise ÖTV'nin matrahı, bu mamullerin nihai tüketicilere perakende satış fiyatı olarak belirlenmiştir. (III) sayılı listenin (A) cetvelindeki mallar için asgari maktu vergi tutarlarına göre hesaplanacak vergi tutarından az olmamak kaydıyla yalnızca nispi vergi uygulanmaktadır. (B) cetvelinde yer alan bütün ve bütün mamulleri için maktu vergi ile birlikte, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergi tutarından az olmamak üzere nispi vergi uygulanır.

(I) sayılı listedeki mallar için ise maktu vergi tutarları belirlenmiştir.

ÖTV matrahına esas alınacak olan KDV matrahının tespitinde, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20 ila 27. maddeleri hükümleri ile bu hükümlere ilişkin Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalar dikkate alınacaktır. KDV matrahı, teslim veya ithal edilen malın bedeli ile birlikte vergi, resim, harç, pay ve fon gibi unsurları da kapsadığından, yukarıda açıklandığı şekilde tespit edilen KDV matrahına ÖTV de dâhil olacaktır.

6.6 Vergi oranı / tutarı

ÖTV Kanunu'nun 12. maddesinin (1) numaralı fıkrasında, ÖTV Kanunu'na ekli listelerde yer alan mallardan karşılığında belirtilen tutar ve/veya oranlarda ÖTV alınacağı hükme bağlanmıştır.

Söz konusu fıkraya 11 Haziran 2013 tarihi Resmî Gazete'de yayımlanan 6487 sayılı Kanun ile aşağıdaki düzenleme eklenmiştir:

"(II) sayılı listedeki mallardan alınacak vergi, mükellefin bu malı alış bedeli ile her hâlükârda bu malların imalatçısının satış bedeli veya ithalatta hesaplanan katma değer vergisi matrahı üzerinden malın tabi olduğu orana göre hesaplanan vergi tutarından az olamaz. Verginin, mükellefin alış bedeli üzerinden hesaplandığı durumlarda, mali teslim tarihine kadar bu malı mükellefe teslim eden tarafından yüzde 10'a kadar yapılan indirimler alış bedelinden de indirilebilir. Ancak bu indirimler sonrası kalan tutar, malın imalatçısının satış bedelinden veya ithalatta hesaplanan katma değer vergisi matrahından düşük olamaz. Maliye Bakanlığı, bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

6.6.1 Vergi matrahının hesabı

6.6.1.1 Taşıt araçlarında vergi matrahının hesabı ve iskontolar

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinin (1) numaralı fıkrasına ikinci paragraf olarak eklenen yukarıdaki düzenlemeye ilişkin örnekli açıklamalar, 18 Nisan 2015 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan "ÖTV (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği"nin III-A/1 bölümünde yapılmıştır.

Buna göre, (II) sayılı listedeki taşıtlar için, mükellefin bu taşıtı satış bedeli ve alış bedeli ile taşıt ithal edilmiş ise ithalatta hesaplanan KDV matrahı, yurt içinde imal edilmiş ise imalatçının satış bedeli üzerinden hesaplanan ÖTV tutarlarından en fazla olanı beyan edilip ödenir.

İthalatçı veya imalatçı firma ile ÖTV mükellefi arasında birden fazla safhanın bulunup bulunmaması ÖTV matrahının yukarıda belirtilen doğrultuda tespitini etkilemez.

Mükellefin taşıtı alıcıya teslim ettiği tarihe kadar, bu taşıtı mükellefe teslim eden tarafından iskonto yapılmış olması halinde, alış bedelinin %10'unu geçmemek üzere yapılan iskonto tutarı indirilmek suretiyle mükellefin alış bedeli hesaplanır. Ancak bu indirimler sonrası kalan tutar da taşıtın imalatçısının satış bedelinden veya ithalatta hesaplanan KDV matrahından düşük olamaz. Alış bedeli üzerinden yapılacak söz konusu iskontonun matrahın tespitinde dikkate alınabilmesi için Vergi Usul Kanunu hükümleri kapsamında belgelendirilmesi zorunludur.

Önceki aşamalarda yapılan ancak ÖTV mükellefine yansıtılmayan/yapılmayan iskonto tutarının alış bedelinin hesabında dikkate alınmayacağı açıktır. Ayrıca taşıtın, ilk iktisap kapsamında satış tarihine kadar mükellefe satış yapan tarafından iskonto yapılmadığı halde mükellef tarafından, alış bedelinin herhangi bir oranına tekabül eden bir tutarda indirim yapılmak suretiyle alış bedelinden daha düşük bir bedelle satılması durumunda da ÖTV matrahı, taşıtın alış bedeli ile imalatçının satış bedelinden/ithalatta hesaplanan KDV matrahından düşük olamaz.

Örnek

Distribütör (A) firmasının ithal ettiği silindir hacmi 1.600 cm³'ün altında olan bir otomobil için ithalattaki KDV matrahı 42.000 TL olup, bu mal (A) tarafından, otomobil bayi olan (B) firmasına KDV hariç 45.000 TL'ye satılmıştır.

- ▶ (A), bu otomobille ilgili olarak (B)'ye % 15 iskonto yapmıştır. Daha sonra (B), bu otomobili müşterisi (C)'ye 2 Şubat 2017 tarihinde ilk iktisap kapsamında, ÖTV ve KDV hariç 40.000 TL'ye satmıştır. Bu durumda (B), (C) adına düzenlediği satış faturasında göstereceği ÖTV'yi aşağıdaki gibi hesaplayacaktır:

Otomobilin vergisiz satış bedeli	40.000 TL
Alış bedeli	45.000 TL
İskonto tutarı (45.000 x 0,15)	6.750 TL
Alış bedelinden indirilebilecek iskonto tutarı (45.000 x 0,10)	4.500 TL
Alış bedelinden %10 iskonto tutarı düşülmüş tutar (45.000 - 4.500)	40.500 TL
İthalattaki KDV matrahı	42.000 TL
ÖTV matrahı	42.000 TL
Hesaplanan ÖTV (42.000 x % 50*)	21.000 TL

* 25 Kasım 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2016/9542 sayılı BKK ile belirlenen oran.

- ▶ (A)'nın söz konusu malın ilk iktisap kapsamında satılincaya kadar mükellef (B)'ye yaptığı iskonto tutarının % 5 olması halinde ise (B), (C) adına düzenlediği satış faturasında göstereceği ÖTV'yi aşağıdaki gibi hesaplayacaktır:

Otomobilin vergisiz satış bedeli	40.000 TL
Alış bedeli	45.000 TL
İskonto tutarı (45.000 x % 5)	2.250 TL
Alış bedelinden iskonto tutarı düşülmüş tutar (45.000 - 2.250)	42.750 TL
İthalattaki KDV matrahı	42.000 TL
ÖTV matrahı	42.750 TL
Hesaplanan ÖTV (42.750 x % 50*)	21.375 TL

* 25 Kasım 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2016/9542 sayılı BKK ile belirlenen oran.

Öte yandan, mükellefin alış bedeli olarak, bu malı mükellefe satanın düzenlediği fatura ve benzeri vesika üzerinde gösterilen tutar, fatura ve benzeri belgede ticari teamüllere uygun iskonto varsa bu iskonto oranı düşüldükten sonraki tutar esas alınacaktır. Taşıtların

bayiler tarafından kullanıcılara teslimi tarihinden sonra, önceki safha tarafından yapılan indirimler alış bedelinin tespitinde dikkate alınmaz.

6.6.1.2 (III) sayılı listedeki mallarda vergi matrahının hesabı

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinin (1) numaralı fıkrasında, Kanun'a ekli listelerde yer alan mallardan, karşılarında belirtilen tutar ve/veya oranlarda ÖTV alınacağı hükme bağlanmıştır. Öte yandan, Kanun'un 11. maddesinin,

- ▶ (2) numaralı fıkrasında, Kanun'a ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelindeki mallar için asgari maktu vergi tutarları ile (B) cetvelindeki mallar için asgari maktu vergi ve maktu vergi tutarlarının;
 - (A) cetvelindeki mallardan, 2203.00 G.T.İ.P. numaralı mallar için bir litredeki her bir alkol derecesi, 22.04, 22.05 (2205.10.90.00.12 hariç) ve 2206.00 G.T.İ.P. numaralı mallar için her bir litre, diğer mallar için içerdiği alkolün her bir litresi itibarıyla,
 - (B) cetvelindeki mallar için asgari maktu vergi tutarının perakende satışa sunulan sigaraların birim ambalajı içinde yer alan her bir sigara, diğer tütün mamullerinin birim ambalajı içindeki mamulün her bir gramı itibarıyla, maktu vergi tutarının ise 20 adet sigaradan veya 50 gram tütünden oluşan birim ambalaj itibarıyla (birim ambalajların farklı adet veya gramdan oluşması halinde vergi tutarının, anılan adet veya grama göre oranlanarak),
- ▶ (5) numaralı fıkrasında, (III) sayılı listenin (A) cetvelindeki mallar için asgari maktu vergi tutarlarına göre hesaplanacak vergi tutarından az olmamak üzere, yalnızca nispi vergi; (B) cetvelindeki mallar için maktu vergi ile birlikte, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergi tutarından az olmamak üzere nispi vergi

uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

6.6.1.2.1 (A) cetvelindeki mallarda verginin hesabı

6.6.1.2.1.1 Kolalı gazozlarda verginin hesabı

(III) sayılı listenin (A) cetvelinde, kolalı gazozlar için sadece nispi vergi oranı belirlenmiştir. Dolayısıyla, kolalı gazozların ithalinde ve imalatçıları tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışında matraha, (III) sayılı listenin (A) cetvelinde bu mallar için belirlenen vergi oranı uygulanmak suretiyle ÖTV hesaplanır.

Örnek

15.03.2017 tarihi itibarıyla KDV ve ÖTV hariç satış/ithal bedeli 200 TL olan 250 litre kolalı gazozun ÖTV'si aşağıdaki şekilde hesaplanır:

Hesaplanan ÖTV: 200 TL x 0,25 = 50 TL

6.6.1.2.1.2 Malıtan üretilen biralarda verginin hesabı

(III) sayılı listenin (A) cetvelinde, 2203.00 G.T.İ.P. numarası sırasındaki malıtan üretilen biralalar için nispi vergi oranının yanı sıra asgari maktu vergi tutarı da belirlenmiştir. Mezkûr cetvelde belirlenen asgari maktu vergi tutarı söz konusu mallar için bir litredeki her bir alkol derecesi itibarıyla uygulanır.

Söz konusu malların ithali ve imalatçıları tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışında, asgari maktu vergi tutarından az olmamak üzere yalnızca nispi vergi uygulanır.

Bu çerçevede malıtan üretilen biralarda, matraha, (III) sayılı listenin (A) cetvelinde bu mallar için belirlenen vergi oranı uygulanarak hesaplanan ÖTV tutarı (nispi ÖTV tutarı) ile asgari maktu vergi

tutarına göre hesaplanan ÖTV tutarının karşılaştırılması sonucunda, daha yüksek olan tutar, hesaplanan ÖTV olarak dikkate alınır.

Örnek

15.03.2017 tarihi itibarıyla, KDV ve ÖTV hariç satış/ithal bedeli 2 TL, alkol derecesi 5 olan, 50 cl'lik bir kutu biranın ÖTV'si aşağıdaki şekilde hesaplanır:

Nispi ÖTV tutarı : 2 TL x 0,63 = 1,26 TL

Asgari maktu vergi tutarı : (5 x 1,1691 TL*) x 0,5 lt = 2,92275 TL

1,26 TL < 2,9227 TL olduğundan, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanan 2,9227 TL ÖTV tutarı dikkate alınır.

* 01.12.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2016/9567 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen tutardır.

6.6.1.2.1.3 Şaraplarda (Alkol derecesi hacim itibarıyla %22'den fazla olanlar hariç) verginin hesabı

(III) sayılı listenin (A) cetvelinde,

- ▶ 22.04 Taze üzüm şarabı,
- ▶ 2204.10 Köpüklü şaraplar,
- ▶ 22.05 Vermut ve diğer taze üzüm şarapları (2205.10.90.00.12 hariç),
- ▶ 2205.10.10.00.00 Alkol derecesi hacim itibarıyla % 18 veya daha az olanlar,
- ▶ 2206.00 Fermente edilmiş diğer içecekler, tarifinin başka yerinde belirtilmeyen veya yer almayan fermente edilmiş içeceklerin karışımları ve fermente edilmiş içeceklerle alkolsüz içeceklerin karışımları,

tarife pozisyon veya G.T.İ.P. numarası sıralarındaki mallar için nispi vergi oranı Bakanlar Kurulu tarafından "0" (sıfır) olarak belirlenmek suretiyle, bu malların asgari maktu vergi tutarı itibarıyla vergilenmesi öngörülmüştür.

Mezkûr cetvelde belirlenen asgari maktu vergi tutarı, söz konusu malların her bir litresi itibarıyla uygulanır.

Örnek

15.03.2017 tarihi itibarıyla, KDV ve ÖTV hariç satış/ithal bedeli 15 TL olan, 75 cl'lik bir şişe köpüklü şarabın ÖTV'si aşağıdaki şekilde hesaplanır:

Asgari maktu vergi tutarı : 0,75 lt x 38,8303 TL* = 29,122725 TL

Buna göre, hesaplanan ÖTV tutarı 29,1227 TL olarak dikkate alınır.

* 01.12.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2016/9567 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen tutardır.

6.6.1.2.1.4 Diğer alkollü içkilerde verginin hesabı

(III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan diğer mallar (votka, cin, likör, rakı gibi) için nispi vergi oranı Bakanlar Kurulu tarafından "0" (sıfır) olarak belirlenmek suretiyle, bu malların asgari maktu vergi tutarı itibarıyla vergilenmesi öngörülmüştür.

Mezkûr cetvelde belirlenen asgari maktu vergi tutarı, söz konusu malların içerdiği alkolün her bir litresi itibarıyla uygulanır.

Örnek

13.07.2015 tarihi itibarıyla, KDV ve ÖTV hariç satış/ithal bedeli 20 TL, alkol derecesi hacmen 45⁰ olan 70 cl'lik bir şişe rakının ÖTV'si aşağıdaki şekilde hesaplanır:

Asgari maktu vergi tutarı : (148,3335 TL* x 0,45) x 0,70 lt = 46,7250525 TL

Buna göre hesaplanan ÖTV tutarı 46,7250 TL olarak dikkate alınır.

* 01.12.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2016/9567 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen tutardır.

6.6.1.2.2 (B) cetvelindeki mallarda verginin hesabı

6.6.1.2.2.1 Sigaralarda verginin hesabı

(III) sayılı listenin (B) cetveli kapsamındaki sigaraların vergilendirilmesinde, perakende satış fiyatına bu mallar için geçerli olan ÖTV oranı uygulanarak nispi ÖTV tutarı hesaplanır. Ancak hesaplanan bu tutar, birim paket içindeki her bir adet sigara için belirlenen asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanan vergi tutarından az olamaz.

Nispi ÖTV tutarı ile asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanan ÖTV tutarının karşılaştırılması sonucunda, yüksek olan tutara, 20 adet sigaradan oluşan her bir paket sigara için (III) sayılı listenin (B) cetvelinde belirlenen maktu vergi tutarı eklenerek bir paket sigara için toplam ÖTV tutarı hesaplanır. Birim ambalajın farklı adetten oluşması halinde maktu vergi tutarı, anılan adede göre oranlanarak hesaplanır.

Örnek

15.03.2017 tarihi itibarıyla, perakende satış fiyatı 9 TL olan 1 paket (20 adet) sigara için ÖTV aşağıdaki şekilde hesaplanır:

Nispi ÖTV tutarı : 9 TL x 0,6525 = 5,8725 TL

Asgari maktu ÖTV tutarı : 20 x 0,2280 TL* = 4,56 TL

Maktu ÖTV tutarı : 1 x 0,3246 TL* = 0,3246 TL

5,8725 TL > 4,56 TL olduğundan, nispi ÖTV tutarı ile maktu ÖTV tutarının toplamı olan 6,1971 TL (5,8725 + 0,3246) dikkate alınır.

Söz konusu sigaranın perakende satış fiyatının 6 TL olması halinde ise;

Nispi ÖTV tutarı : 6 TL x 0,6525 = 3,9150 TL

Asgari maktu ÖTV tutarı : 20 x 0,2280 TL* = 4,56 TL

Maktu ÖTV tutarı : 1 x 0,3246 TL* = 0,3246 TL

3,9150 TL < 4,56 TL olduğundan, asgari maktu ÖTV tutarı ile maktu ÖTV tutarının toplamı 4,8846 TL (4,56 + 0,3246) dikkate alınır.

* 01.12.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2016/9567 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen tutarlardır.

6.6.1.2.2.2 Diğer tütün mamullerinde verginin hesabı

(III) sayılı listenin (B) cetvelinde sigaralar dışında kalan tütün mamullerinin vergilendirilmesinde, perakende satış fiyatına bu mallar için geçerli olan ÖTV oranı uygulanarak nispi ÖTV tutarı hesaplanır. Ancak hesaplanan bu tutar, birim paket/ambalaj içindeki her bir gram tütün mamulü için belirlenen asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanan vergi tutarından az olamaz.

Nispi ÖTV tutarı ile asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanan ÖTV tutarının karşılaştırılması sonucunda, yüksek olan tutara, 50 gramdan oluşan birim ambalaj için (III) sayılı listenin (B) cetvelinde belirlenen maktu vergi tutarı eklenerek toplam ÖTV tutarı hesaplanır. Birim ambalajın farklı gramdan oluşması halinde maktu vergi tutarı, anılan grama göre oranlanarak hesaplanır.

Örnek

15.03.2017 tarihi itibarıyla, perakende satış fiyatı 70 TL, birim ambalajı 100 gram olan 1 kutu puronun ÖTV'si aşağıdaki şekilde hesaplanır:

Nispi ÖTV tutarı : 70 TL x 0,40 = 28 TL
 Asgari maktu ÖTV tutarı : 100 gr x 0,2280 TL* = 22,80 TL
 Maktu ÖTV tutarı : (100 gr / 50 gr) x 0,3246 TL* = 0,6492 TL

28 TL > 22,80 TL olduğundan, nispi ÖTV tutarı ile maktu ÖTV tutarının toplamı olan 28,6492 TL (28 + 0,6492) dikkate alınır.

* 01.12.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2016/9567 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen tutarlardır.

Tatlandırıcı, şeker, su, nem tutucu, aroma esansı ve benzeri katkı maddeleri ilave edilmek suretiyle üretilen tütün mamullerinin ithali ve tesliminde maktu ve asgari maktu ÖTV tutarı, söz konusu katkı maddelerinin miktarı da dâhil nihai mamulün miktarı üzerinden hesaplanır.

6.6.2 ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı liste uygulamalarında iade sistemi

Bilindiği üzere, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malları, (I) sayılı listenin dışında kalan malların imalinde kullanılanların, Kanunun 8/1. maddesinde tecil-terkin sistemi uygulanmaktaydı.

9 Ekim 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile;

- ▶ Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 8/1. maddesi ile düzenlenen tecil-terkin sistemine,
- ▶ Kanun'un 12. maddesinin verdiği yetki ile yayımlanan 2002/4930 ve 2003/6467 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları kapsamındaki uygulamalara,

son verilerek, bu işlemlerde tahakkuk eden özel tüketim vergisinin tam olarak ödenmesi ve sonrasında iade alınması uygulamasına geçilmiştir.

Bu uygulamada, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malları, (I) sayılı listenin dışında kalan malların imalinde kullanılanların özel tüketim vergisine tabi mallarla ilgili 9 yıl süreyle uygulanan tecil-terkin sisteminden sonra iade sistemine geçilmiş olması, ilgili hammadde ve yardımcı mamullerle ilgili özel tüketim vergisinin önce mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine ödenmesini ve daha sonra bağlı bulunulan vergi dairesinden iadesinin talep edilmesini gerektirmektedir.

Devre dışı bırakılan uygulamaların ortak özelliği, belirli şartların sağlanacağından önceden taahhüt edilerek işlem esnasında düşük miktarda vergi ödenmesi ve sonrasında bu hususların tespitine yönelik düzenlenen Yeminli Mali Müşavir (YMM) raporları vasıtasıyla idarenin kontrolü üzerine teminatların serbest bırakılmasıdır. Yeni uygulamalarda ortak nokta ise verginin işlemlerin yapılması esnasında tam tutarları üzerinden ödenerek, daha sonra mükellef tarafından iade talebiyle düzenlenecek inceleme raporlarına istinaden vergi farkının iadesi ve buna bağlı olarak da teminatların serbest bırakılmasıdır.

6.6.2.1 Tecil-terkin uygulamasının devre dışı bırakılması

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 1. fıkrasında, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların; (I) sayılı listeye dâhil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere mükellefler tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisinin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek kısmının, teminat alınmak suretiyle tecil

olunacağı, söz konusu malların tecil tarihini takip eden aybaşından itibaren 12 ay içinde (I) sayılı listeye dâhil olmayan malların imalinde kullanılması halinde de tecil olunan verginin terkin edileceği ifade edilmektedir.

2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 4. maddesi ile özel tüketim vergisinin tecil edilecek kısmı sıfır olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla, Bakanlar Kurulu ÖTV Kanunu'nda kendisine tanınan yetki ile tecil-terkin mekanizmasında tecil tutarını sıfır olarak belirlemek suretiyle, uygulamayı devre dışı bırakmıştır.

6.6.2.2 (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan ürünleri (I) sayılı liste dışındaki ürünlerin imalinde kullanan mükelleflere getirilen yeni ÖTV iade sistemi

2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesi uyarınca, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, (I) sayılı listeye dâhil olmayan malların imalinde imalatçılar tarafından kullanılması halinde, imalatta kullanılan mallar için bu kararda G.T.İ.P. numaraları itibarıyla belirlenmiş olan oran ile daha önce uygulanan vergi tutarını çarpılması suretiyle hesaplanan vergi tutarı uygulanacaktır. Bu mallar için ödenen vergiler ile bu şekilde hesaplanan vergiler arasında kalan farklar için Kanun'un 12. maddesinin 4. fıkrası hükmü uygulanacaktır. 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nun 2. maddesinde yer alan madeni yağ tanımına giren mallar ile bu kapsamda kullanılan diğer malların imal edilmesi halinde bu kapsamdaki imalatlar için bu uygulama söz konusu olmayacaktır.

Kısaca ilgili madde hükümlerinden, işlem anında mükellefler tarafından (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki mallar için geçerli olan maktu vergilerin tam tutarı üzerinden ödenmesi gerektiği, sonrasında ise bu malların (I) sayılı listeye dâhil olmayan malların imalinde imalatçılar tarafından kullanılması şartına bağlı olarak, söz konusu kararda belirlenen oranlarda belirlenecek düşük vergi tutarı ile maktu vergi tutarı arasındaki farkların mükelleflere iade edileceği anlaşılmaktadır.

Konuyla ilgili olarak iade şartları ve detaylı açıklamalar "ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği"nin III-C/1.1 bölümünde yer almaktadır.

6.6.2.3 (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların aynı cetvelde yer alan malların imalinde kullanılması

2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2002/4930 sayılı BKK eki Karar'ın 4. maddesinde yer alan, "(I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların, aynı cetveldeki malların imalinde kullanılmak üzere tesliminde, imal edilen ürünün tabi olduğu özel tüketim vergisi tutarı uygulanır." hükmü yürürlükten kaldırılmıştır.

Bunun yerine mezkur Bakanlar Kurulu Kararı'nın 2. maddesi ile (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, aynı cetvelde yer alan vergi tutarı daha düşük malların imalinde imalatçılar tarafından kullanılması halinde imalatta kullanılan mallar için imal edilen malın tabi olduğu ÖTV tutarının uygulanması esası getirilmiştir. Ancak maddenin devamında bu malların teslim tarihi itibarıyla uygulanan vergi tutarları ile imal edilen malın tabi olduğu, ÖTV tutarının arasındaki fark için yine Kanun'un 12. maddesinin 4. fıkrası hükmünün uygulanacağı ifade edilmektedir. 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nun 2. maddesinde yer alan madeni yağ tanımına giren mallar ile bu kapsamda kullanılan diğer malların imal edilmesi halinde bu kapsamdaki imalatlar için bu uygulama söz konusu olmayacaktır.

Buna göre söz konusu uygulamada malların teslim tarihi itibarıyla uygulanan vergi tutarları ile imal edilen malın tabi olduğu vergi tutarı arasındaki fark imalatçılara iade edilebilecektir. Konuyla ilgili olarak iade şartları ve detaylı açıklamalar "ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği"nin III-C/1.2 bölümünde yer almaktadır.

6.6.2.4 Baz yağların ihracata konu edilecek madeni yağ veya yağlama müstahzarı imalinde kullanılması

2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2003/6467 sayılı BKK eki Karar'ın 1. maddesi yürürlükten kaldırılırken, bu maddede benimsenen uygulamanın bir benzeri, yeni BKK eki Karar'ın 3. maddesi ile yürürlüğe konulmuştur. Buna göre, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen 2710.19.99.00.21, 2710.19.99.00.22, 2710.19.99.00.23, 2710.19.99.00.24 ve 2710.19.99.00.98 G.T.İ.P. numaralarında yer alan baz yağları; aynı cetvelde yer alan G.T.İ.P. numaraları aşağıda (2013/5595 sayılı BKK eki karar ile değişik) yazılı malların imalinde kullanılması ve imal edilen malların aynı Kanun'un 5. maddesinin 1 numaralı fıkrası uyarınca ihraç edilmesi veya 8. maddesinin 2. fıkrası uyarınca teslim edilerek ihracının gerçekleşmesi halinde, bazı yağlar için özel tüketim vergisi tutarı 0,0500 TL/Kg olarak uygulanacaktır.

G.T.İ.P. Numarası	Mal ismi
2710.19.71.00.00	Özel bir işleme tabi tutulacak olanlar (Yağlama yağları; diğer yağlar)
2710.19.75.00.00	2710.19.71.00 Alt pozisyonunda belirtilen işlemlerden başka bir işlemle kimyasal değişime tabi tutulacak olanlar (Yağlama yağları; diğer yağlar)
2710.19.81.00.00	Motor yağları, kompresör yağlama yağları, türbin yağlama yağları (Yağlama yağları; diğer yağlar)
2710.19.83.00.00	Hidrolik amaçlara mahsus sıvı yağlar (Yağlama yağları; diğer yağlar)
2710.19.85.00.00	Beyaz yağlar, sıvı parafin (Yağlama yağları; diğer yağlar)
2710.19.87.00.00	Dişli yağları ve redüktör yağları (Yağlama yağları; diğer yağlar)
2710.19.91.00.00	Metal işlemeye mahsus bileşikler, kalıp çıkarma yağları, aşınmayı önleyici yağlar (Yağlama yağları; diğer yağlar)
2710.19.93.00.00	Elektrik izolasyonuna mahsus yağlar (Yağlama yağları; diğer yağlar)
2710.19.99.00.25	Diğer madeni yağlar (Yağlama yağları; diğer yağlar)
2710.20.90.00.00	Diğer yağlar [Yalnız; 2710.19.81, 2710.19.83, 2710.19.85, 2710.19.87, 2710.19.91, 2710.19.93 ve 2710.19.99 alt pozisyonlarında yer alan malların biodizel ihtiva edenleri.]
3403.11.00.00.00	Dokumaya elverişli maddelerin, deri ve köselenin, post ve kürklerin veya diğer maddelerin işlenmesine mahsus müstahzarlar (Yağlama müstahzarları)
3403.19.10.00.00	Esas madde olarak kabul edilememek şartıyla, ağırlık itibarıyla % 70 veya daha fazla petrol yağları veya bitümenli minerallerden elde edilen yağları içerenler (Yağlama müstahzarları)
3403.19.90.00.00	Diğerleri (Yağlama müstahzarları)
3403.91.00.00.00	Dokumaya elverişli maddelerin, deri ve köselenin, post ve kürklerin veya diğer maddelerin işlenmesine mahsus müstahzarlar (Yağlama müstahzarları)
3403.99.00.00.00	Diğerleri (Yağlama müstahzarları)

Buna göre baz yağların teslim tarihi itibarıyla uygulanan vergi tutarları ile 0,0500 TL/Kilogram arasındaki fark iade edilebilecektir. Konuyla ilgili olarak iade şartları ve detaylı açıklamalar "ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği"nin III-C/1.3 bölümünde yer almaktadır.

6.6.2.5 Oto biodizel teslimlerinde iade sistemine geçiş

1 Aralık 2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan, 2013/5595 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile motorinle harmanlanmak üzere oto biodizel teslimlerinde özel tüketim vergisinin uygulama şekli değiştirilmiş ve iade sistemine geçilmiştir.

Bu düzenleme ile harmanlama amacıyla oto biodizel teslimlerinde özel tüketim vergisi tutarını sıfıra indiren 2006/11202 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı yürürlükten kaldırılmıştır. Bu değişiklikler, 1 Ocak 2014 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Konu hakkındaki ayrıntılı açıklamalar "ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği"nin III-B/5 bölümünde yapılmıştır.

Buna göre, oto biodizelli motorine ilişkin iadesi talep edilebilecek ÖTV tutarı aşağıdaki formüller uygulanmak suretiyle hesaplanabilecektir. Bu formüllerin uygulanması sonucu bulunan vergi tutarlarında virgülden sonraki 4 hane dikkate alınacaktır.

Oto Biodizelli Motorine Kararname Uyarınca Uygulanacak Birim ÖTV Tutarı = Motorin İçin Uygulanan Birim ÖTV Tutarı x (1- Oto Biodizel Miktarı/Oto Biodizelli Motorin Miktarı)

İadeye Konu Edilebilecek Birim ÖTV Tutarı = Motorin İçin Uygulanan Birim ÖTV Tutarı-Oto Biodizelli Motorine Kararname Uyarınca Uygulanan Birim ÖTV Tutarı

6.6.2.6 Aerosol üretiminde kullanılmış LPG teslimleri için iade sistemine geçilmiştir.

30.09.2014 tarih ve 2014/6881 sayılı BKK ile (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 2711.19.00.00.11 G.T.İ.P numaralı "Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.) Diğerleri" isimli malın vergi tutarı, bu malın imalatçıları tarafından aerosol üretiminde kullanıldığının tespiti halinde sıfır olarak uygulanan ÖTV uygulamasından vazgeçilerek, iade yöntemine geçilmiştir.

Konu hakkındaki ayrıntılı açıklamalar "ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği"nin III-B/6 bölümünde yapılmıştır.

6.6.2.7 Hava yakıtları için uygulanan sıfır ÖTV tutarlı teslimlerinde teminat alınması uygulaması getirilmiştir.

Konu hakkında "ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği"nin III-B/7 bölümünde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Buna göre 1 Temmuz 2015 tarihinden itibaren hava yakıtlarının yurt içinde tesliminde, her bir hava yakıtı miktarı için (I) sayılı listede yer alan ÖTV tutarları kadar teminat alınacaktır. Ancak "Teminatsız Hava Yakıtı Alımı Sertifikası"na haiz olanlar teminat vermeksizin hava yakıtı teslim alabilecek veya ithal edebileceklerdir.

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 mükelleflerinin 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 beyannameye matrah olarak tahakkuk ettirilen vade farkının yazılacağı tabiidir.

Öte yandan, ÖTV Kanunu'nun 14. maddesinin 5 numaralı fıkrasının Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak, sürekli ÖTV mükellefiyeti gerektiren faaliyeti olmayan kişi veya kurumların müzayede suretiyle yaptıkları satışlardan doğan vergiyi, satış bedelini tahsil ettikleri gün mesai saati bitimine kadar beyan etmeleri ve vergiyi de bu süre içinde ödemeleri uygun görülmüştür.

Özel tüketim vergisi beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesi mecburidir.

27 Ocak 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6661 sayılı Kanun'la; özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi ve şans oyunları vergisiyle ilgili olarak mali tatil uygulanmayacağı 5604 sayılı "Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun" metnine eklenmiştir. Bu değişiklik sonrasında 2016 yılından itibaren, mali tatil dolayısıyla özel tüketim vergisine ilişkin beyan ve ödeme sürelerinde herhangi bir uzama söz konusu olmamaktadır.

6.8 ÖTV'nin fatura ve benzeri belgelerde gösterilmesi

ÖTV Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca, vergiye tabi işlemlere ait ÖTV'nin, düzenlenecek fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Örneğin vergisiz satış fiyatı 260 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 dâhil tek tutar olarak ifade edileceği, yapılan teslim veya hizmetler için düzenlenecek fatura ve benzeri vesikalarda KDV'nin ayrıca gösterilmeyip, bedelin KDV dâhil tek tutar olarak ifade edileceği, belgede "KDV dâhildir" 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.

6.9 Vergi 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.

6.10 Verginin ödenmesi

Beyanname vermek mecburiyetinde olan mükelleflerin ÖTV'yi beyanname verme süresi içinde ödemeleri gerekmektedir.

Malın ithalinde alınan ÖTV, ilgili gümrük idaresince hesaplanacak ve gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyanname veya diğer belgeler üzerine imza alınmak suretiyle mükellefe, kanuni temsilcisine veya gümrük müşavirine tebliğ edilecektir. Bu tebliğ üzerine ortaya çıkacak ihtilaflar için ithalat vergilerinin tabi olduğu usul ve esaslar uygulanacaktır. Bu vergi, ithalat vergileri ile aynı zamanda ödenecektir. İthalat vergilerine tabi olmayan mallara ait ÖTV ise gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyannamenin veya diğer belgelerin tescili tarihindeki esaslara göre, bu tarihteki oran veya tutarlar üzerinden hesaplanarak tahsil edilecektir.

ÖTV Kanunu'na ekli (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi taşıtlarda ÖTV'nin, beyannamenin verildiği günde ödenmesi gerekmektedir. Ancak Tasfiye Hizmetleri Genel Müdürlüğü tarafından satılan araçlara ait ÖTV'nin, beyannamenin verildiği gün takip eden 15. günün akşamına kadar ödenmesi mümkündür.

6.11 ÖTV tebliğleri

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun uygulamasına ilişkin Kanun'a ekli listeler esas alınarak çıkarılan güncel 4 Tebliğ bulunmaktadır. Bu Tebliğ'ler ve yayımlanma tarihleri aşağıdaki gibidir:

- ▶ 05.03.2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği.
- ▶ 18.04.2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği.
- ▶ 08.08.2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (III) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği.
- ▶ 20.08.2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (IV) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği.

7. Damga vergisi

7.1 Konu

Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yer alan kâğıtlar, damga vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

Damga Vergisi Kanunu'nda kâğıt kavramı;

- Yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile
- Elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler olarak tanımlanmıştır.

7.2 Mükellef

Damga vergisinin mükellefi, kâğıtları imza edenlerdir. Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların damga vergisini kişiler öder.

7.3 Kâğıt nüshalarının birden fazla olması

Damga Vergisi Kanunu'nun, 6728 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önceki 5. maddesi uyarınca, kâğıtların birden fazla düzenlenmesi durumunda her nüshası üzerinden ayrı ayrı, aynı miktar veya nispette damga vergisi ödenmesi gerekmektedir.

Uzun yıllardır tartışma konusu olan bu hüküm 9 Ağustos 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun ile değiştirilmiştir. Buna göre, birden fazla nüsha olarak düzenlenen nispi vergiye tabi kâğıtlarda sadece tek nüsha üzerinden damga vergisi hesaplanacaktır. Yeni hüküm, damga vergisini doğuran olayın 9 Ağustos 2016 tarihinden itibaren gerçekleşmiş olması durumunda (örneğin bu tarihten sonra imzalanan sözleşmeler) uygulanmaktadır.

Maktu damga vergisine tabi kâğıtlarda ise her bir nüshadan ayrı ayrı aynı miktarda vergi alınması uygulamasına devam edilmektedir.

19 sayılı Damga Vergisi Sirküleri'nde, nüsha ve suret kavramlarından ne anlaşılması gerektiği ve vergilendirme esasları hakkında açıklamalar yapılmıştır.

Damga Vergisi Kanunu uygulamasında, aynı hüküm ve kuvveti haiz olmak üzere birden fazla düzenlenmiş ve taraf/taflarınca ayrıca imzalanmış olan kâğıtların her biri "nüsha"dır. "Suret" ise aslında bulunan ibarelerin aynısını taşıyan, fakat aslında bulunan imzaları taşımayıp aslına uygun olduğuna ilişkin onaylayanın imzasını veya kaşesini ihtiva eden kâğıtları ifade etmektedir.

Kâğıtların fotokopi ile çoğaltılmış örneklerinin de "Aslına uygundur" ya da "Aslı gibidir" şerhi ile onaylayanın imzası veya kaşesini ihtiva etmesi halinde mahiyeti itibarıyla suret; kâğıdın taraflarınca ayrıca imzalanması halinde ise nüsha olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

7.4 Bir kâğıtta birden fazla akit ve işlem bulunması

Bir kâğıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde, bunların her biri ayrı ayrı damga vergisine tabidir.

Ancak bir kâğıtta toplanan akit ve işlemler, birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde, damga vergisi, en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınır.

Yukarıdaki düzenlemelerin yer aldığı Damga Vergisi Kanunu'nun 6. maddesine, 9 Ağustos 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'la bazı ilaveler yapılmıştır. Buna göre damga vergisi yönünden vergiyi doğuran olayın 9 Ağustos 2016 tarihinden sonra gerçekleşmesi halinde, aynı kâğıtta asıl akit ve işlem yanında birden fazla adi kefil ve garantör bulunması durumunda, asıl akit yanında yalnız bir kefalet ve bir garanti taahhüdü için damga vergisi hesaplanacaktır.

Diğer taraftan aynı Kanun'la asıl akit ve işlemle birlikte aynı kâğıtta yer verilen pey akçesi, cayma tazminatı, ücret tevkifi, ceza şart gibi bir sözleşmenin yaptırımını olarak belirlenen taahhütlerden damga vergisi alınmayacağı da 6. maddeye eklenmiştir. Bu tür sözleşmelerde damga vergisi asıl akit konusu işlem üzerinden alınacaktır. Ancak söz konusu taahhütler, ayrı bir kâğıtta düzenlenmesi ve başlı başına bir sözleşmeye konu olması durumunda damga vergisine konu teşkil edecektir.

7.5 Birden fazla imzalı kâğıtlar

Kâğıtlara 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 kâğıtlarda ve keza matlupların devir ve temlikine ilişkin mukavelename ve temliknamelerde ikraz veya temlik edilen para miktarının ya da azami miktarının gösterilmesi zorunludur.

Gösterilmediği takdirde bu kâğıtların her birinden alınması gereken damga vergisi ile cezası olayın meydana çıktığı tarihte, ilgili bulunduğu cari hesapta kayıtlı kredi veya ikrazat miktarına göre hesaplanır ve alınır.

7.7 İstisnalar

Damga vergisinden istisna kâğıtlar Kanun'a ekli (2) sayılı tabloda sayılmıştır. Söz konusu tablo aşağıda dikkatinize sunulmaktadır.

2 SAYILI TABLO (Damga vergisinden istisna edilen kâğıtlar)

I. Resmî işlerle ilgili kâğıtlar:

A) Resmî daireler arasında kullanılan kâğıtlar:

1. Resmî daireler arasındaki işlemleri kapsayan her türlü kâğıtlarla bu dairelerin soruları üzerine kişiler tarafından yazılan cevaplar ve ekleri.
2. Kişilerin işlemleri ile ilgili olarak resmî dairelerce görülecek lüzum üzerine yazılacak şerhler veya çıkarılacak suret, özet ve tercümeleler.
3. Seçimlerin Temel Hükümleri ve Seçmen Kütükleri Hakkındaki Kanun'un uygulanmasında yapılacak müracaatlara ait her türlü kâğıtlarla kurullarca verilecek kararlar.
4. Türkiye atom enerjisi programının uygulanması için lüzumlu her türlü eşyanın ithali sırasında düzenlenen kâğıtlar.
5. Yabancı elçilik ve konsoloslukların mühür veya imzasını ihtiva eden resmî kâğıtlarla yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen ve fakat elçilik ve konsolosluklar dışında kullanılmayan kâğıtlar. (Bu fıkradaki istisna mütekebbiliyet şartıdır.)
6. Bu Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılmış imtiyaz sözleşmeleri ve antlaşmalarla damga resminden, bu tarihten sonra yapılacak imtiyaz sözleşmeleri ve antlaşmalarla da damga vergisinden istisna edilmiş olan kâğıtlar.
7. Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri arasında akdedilen anlaşmalar gereğince ithal olunacak zirai ve gıda maddelerinin ithaliyle ilgili kâğıtlar.
8. Basmayazı ve Resimleri Derleme Kanunu gereğince derlenen eserler için ilgili dairelerce verilecek makbuzlar.
9. Resmî daireler lehine yapılan istimlâklerde düzenlenen kâğıtlar.

B) Resmî dairelerden kişilere verilen kâğıtlar:

1. Resmî dairelerin işe ihtiyaçları için satın alınacak ayniyatın, bedelleri 100 Yeni Türk Lirasına (100 Yeni Türk Lirası dâhil) kadar olanlarının, ayniyat tesellüm makbuzları.
2. İcra dairelerinin, alınan harç ve masrafın müfredatını göstermek üzere, ilgililere verdikleri makbuzlar.
3. Vergi, resim ve harçlarla sair bilcümle gelirlere ve kamu yararına mütaallık olarak resmî dairelerden kişilere tebliğ olunan kararlar, Sayıştay ilâm ve kararları ve vergi karneleri.
4. Köy ihtiyar heyetlerince verilecek mazbatalar.
5. İcra ve İflâs Kanunu'na göre icra dairelerince isteyen alacaklılara takip talebinde bulduklarına ve tevdi ettikleri belgelere ve verdikleri masraflara dair verilen makbuzlar.
6. Noter Kanunu'na göre noterlerin aldıkları her nevi harç ve ücretin müfredatını göstermek üzere ilgililere verdikleri makbuzlar.
7. Resmî dairelerin kumpanya ve acentalara gönderecekleri ordinolar.

C) Kişilerden resmî dairelere verilen kâğıtlar:

1. Hükümetçe akdolunan avans ve istikraz mukavelenameleri, Hazine Bonoları, Yatırımlar Finansman Fonu Teşkil ve Tasarruf Bonoları İhracı hakkındaki Kanun gereğince çıkarılan tasarruf bonoları ve tedavüle çıkarılacak Hükümet ve Türkiye Emlâk Kredi Bankası istikrazlarına ait geçici veya katî tahvillerle bunların bedel, faiz ve ikramiyelerinin ödenmesine ve bu husustaki diğer muamelelere ilişkin kâğıtlar.
2. Yabancı memleketlerde düzenlenen ve doğrudan doğruya resmî daireler ad ve hesabına gönderilen her türlü kâğıtlarla doğrudan doğruya yabancı memleketlerden mübayaa olunarak resmî dairelere gönderilen malların ihale kararları ile tesellüm makbuzları.
3. Ankara'da inşa edilecek sefarethane ve konsoloshaneler için yabancı memleketlerden getirilecek inşaat malzemesinin ithali ile ilgili kâğıtlar.
4. Kadastro ve Tapu Tahrirî Kanunu gereğince kadastro mahkemeleri ile kadastro tahrir komisyonlarına verilen beyannameler.
5. Resmî dairelere emaneten bırakılan para, hisse senedi, tahvil ve eşyanın ret ve iadesinde verilen makbuz ve ibra senetleri.
6. Otel, pansiyon, ticarethane ve sair umumi müesseselerde oturan ve çalışanların hüviyet varakası vermeleri mecburiyetine dair Kanun ile Yabancıların Türkiye'de İkamet ve Seyahatleri hakkındaki Kanun hükümleri gereğince zabıta âmirlerine verilecek beyannameler.
7. Emekli, dul ve yetim maaş ve ikramiyeleri tahsisine ve alındığına dair her türlü kâğıtlar.
8. Hizmet süreleri emekli ve yetim aylığı bağlanmasına elverişli olmayanlarla yetimlerine bir defaya mahsus olmak üzere verilen paraların ödenmesine ait kâğıtlar.
9. Türkiye'ye giren ve çıkan yolculardan Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkındaki Kanun gereğince gümrüklerce alınacak beyannameler.
10. Bir şehir içinde görev dolayısıyla sarf olunan tramvay, vapur, tren ve otobüs gibi taşıt ücretlerine münhasır olmak üzere memur ve müstahdemler tarafından verilen beyannameler.
11. Kişiler tarafından hariçte düzenlenerek imza ve tarihlerin tasdik veyahut suret ve tercümelerinin verilmesi için noterlere getirilen kâğıtların noter dairelerinde saklanacak örnekleri.
12. Evlenme işlerinde kullanılan kâğıtlar.

13. Umumi hayata müessir afetler dolayısıyla alınacak tedbirlerle yapılacak yardımlara dair kanundan faydalanacak kişiler tarafından verilecek taahhütname, beyanname ve akdedilecek mukaveleler, yabancı memleketlerden İmar ve İskân Bakanlığınca ithal olunacak her türlü alet, edevat ve malzemenin ithalinde düzenlenen kâğıtlar, başış ve yardım makbuzları.
14. İstiklâl Madalyası verilmiş bulunanlara vatani hizmet tertibinden bağlanan şeref aylıklarının ödenmesine ait her türlü kâğıtlar.
15. Sosyal ve Kültürel bakımdan yurdumuzu tanıtmak üzere ilgili Bakanlığın izni ile yarışmalara katılacak, sergilenecek, gösterilecek veya benzeri nedenlerle geçici olarak yurt dışına çıkarılacak tablo, pul, film, seramik ve bu mahiyetteki sanat eserleri ve sair eşya ile ilgili olarak kambyo mercilerine verilecek beyanname ve taahhütnameler,
16. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 11'inci maddesi gereğince noterde düzenlenen şahsî kefaletle ilgili kâğıtlar.
17. Gümrük kapılarından bir gece konaklamayı kapsayan sürede giriş-çıkış yapan taşıtlarla ilgili olarak alınan Taşıt Giriş-Çıkış Formu eki taahhütnameler.
18. Çiftçiler tarafından ziraî faaliyetleri ile ilgili olarak resmi dairelere verilen taahhütnameler.
19. Yurt dışında hayatını kaybeden kişilerin cenazesinin Türkiye'ye girişi sırasında düzenlenerek gümrük idaresine verilen kâğıtlar.

II. Öğrenciler ve askerlerle ilgili kâğıtlar:

1. Çıraklık ve Meslek Eğitimi Kanunu kapsamındaki çıraklık sözleşmeleri ile öğrenim kredisi ve burs almak, öğrenci yurduna girmek ve öğrenim, staj, ihtisas ve benzeri gayelerle öğrencilerle velileri tarafından okul ve yurt idarelerine veya ilgili kuruluşlara verilen taahhütnameler ve bunlarla ilgili kefaletnameler.
2. Öğrenciler ve velileri tarafından okul idarelerine verilen beyannameler (09.08.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle eklenen ibare. Yürürlük: 09.08.2016) ile okul idareleriyle öğrenciler veya velileri arasında düzenlenen kâğıtlar.
3. Resmî ve özel her türlü okullarda öğrenciler tarafından kurulan istihlal ve istihlal kooperatiflerine ait ve damga vergisi bunlar tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
4. Erlerle, ihtiyaçları Devlet tarafından deruhde ve temin olunan onbaşı ve çavuşların aşağıda gösterilen kâğıtları;
 - a) Askerliğe giden veya terhis edilenlerin askerî iş ve maaşlarına ve ölüm dolayısıyla dul ve yetimlerine maaş bağlanmasına ait her türlü kâğıtlar.
 - b) Askerlikte bulunanların gerek askerlik, gerek özel işleri için verecekleri beyannameler.
 - c) Askerler tarafından veya askerler için verilen paralar karşılığında postaneler veya bankalarca düzenlenen kâğıtlar.
5. Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Kanunu'nun uygulanması ile ilgili işlemler dolayısıyla düzenlenen kâğıtlar.
6. (09.08.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 09.08.2016) Resmî dairelerce yurt dışına gönderilen kişiler adına yurt dışında bulunan eğitim-öğretim ve sağlık kurumlarına yapılan ödemelere ilişkin düzenlenen kâğıtlar.

III. İşçiler, çiftçiler ve göçmenlerle ilgili kâğıtlar:

1. Toplu İş Sözleşmesi, Grev ve Lokavt Kanunu'na göre düzenlenen Münferit ve Kollektif İş Sözleşmeleri ve Yüksek Hakem Kurulunun ve il hakem kurullarının kararları, Yüksek Uzlaştırma Kurulunun ve diğer kurulların Toplu İş Sözleşmeleri hükmündeki kararları ile İş Kanunu gereğince işverenin iş şartlarını göstermek üzere işçiye verdiği taahhütnameler ve işveren tarafından İş Kanunu'na göre verilen beyannameler.
2. İş ve İşçi Bulma Kurumunun işçilere iş ve işlere işçi bulmak üzere düzenlediği kâğıtlar.
3. Toprakaltı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsalı ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışan işçilerin yeraltındaki çalıştıkları günleri ait ücretleri ve primlerinin ödenmesinde düzenlenen kâğıtlar.
4. Çiftçi Mallarının Korunması Hakkındaki Kanun'un uygulanması dolayısıyla düzenlenecek kâğıtlar.
5. Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankasının çiftçiye, Tarım Kredi ve Satış Kooperatifleri ile birliklerine açılacak kredilerle bunlara ait gayrimenkul ipotek ve menkul rehin muameleleri ve muhtaç çiftçiye yapılacak dağıtımlarla ilgili her türlü kâğıtlar.
6. Çiftçiye Topraklandırma Hakkındaki Kanun'un uygulanması ile ilgili kâğıtlar.
7. Göçmenlerle Nakledilenlere ve Muhtaç Çiftçilere Tohumluk ve Yemelik Dağıtılması Hakkındaki Kanun'un uygulanması ile ilgili kâğıtlar.
8. Göçmen ve mültecilerle bir yerde yurtlandırılan göçbeler ve bir bölgeden diğer bölgeye Hükümetçe naklolanlara yapılacak iskân yardımı ve gümrük ve tabiiyet, nüfus, tapu ve nakil işlemleri ile ilgili her türlü kâğıtlar.
9. 3285 sayılı Hayvan Sağlığı ve Zabitası Kanunu uyarınca düzenlenen menşe şahadetnameleri.
10. Tarımsal destekleme programları kapsamında hibe desteği sağlanması uygun görülen yatırım projelerine ilişkin olarak proje sahipleri ile Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı arasında düzenlenen kâğıtlar.

IV. Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar:

1. Ticari veya mütedavil kâğıtlar üzerine yazılan ciro, kabul ve tesellümü mutazammın şerhler.
2. (Bu fıkra 28.11.1980 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2344 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.)
3. Hisse senetleri ve her türlü tahvillerin temettü ve faiz kuponları.
4. Çıkarılacak hisse senedi ve tahvillere talip olanlar tarafından bu maksatla verilecek iştirak taahhütnameleri.
5. (09.08.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle değiştirilen fıkra. Yürürlük: 09.08.2016) Sigorta, reasürans ve koasürans sözleşmeleri, bireysel emeklilik, gruba bağlı bireysel emeklilik, işveren grup emeklilik sözleşmeleri, diğer kâğıtlarda yer alan sigorta yaptırma taahhütleri ile sigorta primleri ve bireysel emeklilik katkı paylarının ödenmesine ilişkin kâğıtlar ve sigortanın tecdit ve temdidi ile temin olunan meblâğın tezyidi halinde verilen beyanname ve avönanlar.
6. Posta çekleri.
7. Gayrimenkullerin, aynı hakların ve gemilerin ferağ ve intikal zabıtları.
8. Sabit istihlal araçlarına ait kira mukavelenemeleri.
9. (Bu fıkra 28.11.1980 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2344 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.)
10. Gerek Türkiye Turing ve Otomobil Kurumu ile Türk Hava Kurumu tarafından verilen, gerek yabancı memleketlerin benzeri teşkilâtı tarafından verilip Türkiye'de ibraz edilen veya hükmünden faydalanılan Triptik ve gümrük geçiş karneleri.
11. Okullara, kamu menfaatlerine yararlı derneklere ve muhtaçlara verilen ianelere ait makbuzlar.

12. Mektup ve diğer kâğıtların alındığına dair verilen imzalarla posta idarelerinin defterleri üzerine gönderilenler tarafından yazılan alındı şerhleri.
13. Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi tarafından müstahsile verilen nüshası.
14. Gider pusulasının tüccar, serbest meslek erbabı ve çiftçiler tarafından işi yapana veya malı satana verilen nüshası.
15. Damızlığa elverişli olduğuna dair şahadetnameyi haiz bulunan hayvanların ithali ile ilgili kâğıtlar.
16. Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonlarının kuruluşlarına, (09.08.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle eklenen ibare. Yürürlük: 09.08.2016) pay devirlerine, sermaye artırımlarına ve süre uzatımlarına ilişkin olarak düzenlenen kâğıtlar.
17. Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kâğıtlar.
18. (Bu fıkra 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere 2.1.2004 tarihli mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 5035 sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmıştır.)
19. (09.08.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle değiştirilen ibare. Yürürlük: 09.08.2016) Bankalar veya aracı kurumların taraf olduğu ya da bunlar aracılığıyla yapılan, belirli bir vadede önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergelere dayalı olarak düzenlenenler de dâhil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve döviz alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri ile bu sözleşmelere ilişkin olarak düzenlenen diğer kâğıtlar.
20. Faktoring şirketlerinin müşterileriyle yaptıkları faktoring sözleşmeleri ile bu sözleşmelere ilişkin olarak düzenlenen diğer kâğıtlar.
21. (09.08.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle değiştirilen ibare. Yürürlük: 09.08.2016) Gayrimenkul yatırım ortaklıklarının ve gayrimenkul yatırım fonlarının münhasıran gayrimenkul portföylerine ilişkin alım satım sözleşmeleri ile gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri.
22. Kıymetli madenler borsalarında kıymetli madenlerin ödünç işlemlerine ilişkin düzenlenen kâğıtlar.
23. Bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilere, bunların teminatlarına, (09.08.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle değiştirilen ibare. Yürürlük: 09.08.2016) geri ödenmelerine, devrine ve krediden doğan alacakların temlikine ilişkin kâğıtlar ile bu kâğıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin kullanımları hariç).
24. Devlet dış borçları ile ilgili kredi anlaşmalarında öngörülen bütün ödemeler dolayısıyla düzenlenen kâğıtlar (dış proje kredileri çerçevesinde yapılacak ödemeler dâhil, kredilerin kullanımları hariç).
25. 28.3.2002 tarihli ve 4749 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinin üçüncü fıkrasında tanımlanan nakit işlemleri ile Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca çıkarılacak likidite senetlerine (veya bu mahiyetteki kâğıtlara) ilişkin işlemler dolayısıyla düzenlenen kâğıtlar.
26. Kredi kartı üyelik sözleşmeleri.
27. Yükseköğretim kurumlarının yaptırılan bilimsel araştırma projeleriyle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar.
28. 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu'na 10.5.1990 tarihli ve 3645 sayılı Kanun'la eklenen ek 2'nci maddesi kapsamında kullanılacak kredilere ilişkin olarak düzenlenen kâğıtlar.
29. Kambiyo senetleri ve kambiyo senetlerine benzeyen senetler üzerine konulan aval ve kefalet şerhleri ile bu mahiyetteki diğer şerhler.
30. Finansman şirketlerince kullanılacak kredilere, bunların (09.08.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle değiştirilen ibare. Yürürlük: 09.08.2016) devrine, teminatlarına ve geri ödenmelerine ilişkin kâğıtlar ile bu kâğıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin kullanımları hariç).
31. Dernek ve vakıflarca yerleşim yeri, gerçek kişilerce mesken olarak kullanılmak üzere kiralanmış ve iktisadi işletmelere dâhil olmayan taşınmazlara ilişkin (09.08.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle değiştirilen ibare. Yürürlük: 09.08.2016) kira mukavelenameleri ile bu mukavelenameler üzerine konulacak kefalet şerhleri ve teminatlar.
32. Gelir vergisinden muaf esnaf, muaf serbest meslek erbabı ile basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından işyeri olarak kullanılmak üzere kiralanmış ve iktisadi işletmelere dâhil olmayan taşınmazlara ilişkin (09.08.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle değiştirilen ibare. Yürürlük: 09.08.2016) kira mukavelenameleri ile bu mukavelenameler üzerine konulacak kefalet şerhleri ve teminatlar.
33. Ekiçi ve alıcı arasında düzenlenen bütün alım satımı mukavelenameleri ile 5488 sayılı Tarım Kanunu çerçevesinde, üretici ve alıcı arasında düzenlenen tarımsal üretim sözleşmeleri ve bunlara ilişkin rehin senetleri.
34. Ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetlere ilişkin olmamak şartıyla gerçek kişiler arasında düzenlenen akitlerle ilgili kâğıtlar ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinde belirtilen ücretlere ilişkin kâğıtlar. (Söz konusu kâğıtlar, resmi dairelere veya noterlere ibraz edildikleri takdirde bu tarih itibarıyla vergiye tâbi tutulur ve ibraz edenlerce ödenir.)
35. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendi kapsamındaki işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtlar.
36. Sermaye piyasası araçlarının ihracına ilişkin olarak düzenlenen makbuz ve kâğıtlar, konut finansmanı kuruluşlarının konut finansmanı işlemleri ve bu kuruluşların ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler ve varlık finansmanı fonlarını temsilen menkul kıymet ihracı ve bu ihraca konu teminatlarla ilgili olarak düzenlenen makbuz ve kâğıtlar.
37. 04.01.2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu uyarınca, idare ile istekli arasında imzalanan çerçeve anlaşması ve bu anlaşmaya esas ihale kararı ile isteklilerin dinamik alım sistemine kabul edilmesine ilişkin kararlar.
38. Kamu kurum ve kuruluşlarının talebi üzerine Türkiye'nin üyesi olduğu uluslararası kuruluşlar tarafından gerçekleştirilecek olan ülke incelemeleri, araştırma, proje ve benzeri faaliyetler nedeniyle düzenlenen kâğıtlar.
39. Toplu Konut İdaresi Başkanlığınca satış yapılan ve net alanı 80 m²'yi geçmeyen konutlara ilişkin olarak, İdare ile alıcı arasında imzalanan satış sözleşmeleri ve bu satışa ilişkin diğer kâğıtlar.
40. 10.02.2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu çerçevesinde, mudi ile lisanslı depo işletmesi arasında düzenlenen mukavelenameler ve ürün senedi.
41. (09.08.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle değiştirilen fıkra. Yürürlük: 09.08.2016) Kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden her türlü varlık ve hakların devri, alımı, satımı, kiralanması, vekaleten yönetimi, kira sertifikası ihracı amacıyla bir ortak girişime ortak olunması, iş sahibi sıfatıyla bir eser veya işin yaptırılması ve bu iş veya eserin kiralanması veya satılması nedeniyle düzenlenen kâğıtlar ile kira sertifikaları ve kira sertifikası ödemelerine ilişkin her türlü garanti ve teminatlar için düzenlenen kâğıtlar.
42. (11.06.2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6491 sayılı Kanun ile eklenen fıkra. Yürürlük 11.06.2013) Türk Petrol Kanunu kapsamında petrol hakkı sahiplerinin petrol arama ve üretim faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen sözleşmeler.

43. (09.08.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 09.08.2016) Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yer alan yatırım mallarına ilişkin olarak yatırım teşvik belgesi sahibi yatırımcılarla bu malların üreticileri ve tedarikçileri arasında düzenlenen kâğıtlar, münhasıran yatırım döneminde belge kapsamındaki yatırıma yönelik gayri maddi hakların kiralanması ve satın alınmasına ilişkin düzenlenen kâğıtlar, belge kapsamında sabit kıymet yatırımlarının imal ve inşasına yönelik düzenlenen sözleşmeler, taahhütname, teminatlar ve bu mahiyetteki kâğıtlar ile söz konusu yatırımlara yönelik danışmanlık ve teknik müşavirlik hizmetlerine ilişkin düzenlenen kâğıtlar.
44. (09.08.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 09.08.2016) Yatırımlarda Devlet yardımları hakkında kararlarla belirlenen yüksek ve orta-yüksek teknoloji sanayi sınıfında yer alan ürünlerin imalatına ilişkin olarak imalatçılar ile tedarikçileri arasında mal ve hizmet alımı nedeniyle düzenlenen kâğıtlar.
45. (09.08.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 09.08.2016) 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve aynı Kanun'un ilgili mevzuatı uyarınca düzenlenen taahhütname.
46. (09.08.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 09.08.2016) 20/6/2013 tarihli ve 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun kapsamında ödeme hizmeti sağlayıcısı ile ödeme hizmeti kullanıcısı arasında düzenlenen tek seferlik ödeme sözleşmeleri.
47. (09.08.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 09.08.2016) Binalarda ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik olarak düzenlenen kâğıtlar ile 17/4/1957 tarihli ve 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununa göre sanayi sicil belgesini haiz sanayi işletmelerince münhasıran imalat sanayinde kullanılmak üzere yeni makine ve teçhizat alımına yönelik düzenlenen kâğıtlar.
48. (09.08.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 09.08.2016) Ürünlerin yurt dışında tanıtım ve pazarlamasını sağlamak amacıyla, miktarı ticari teamüllere uygun örnek ürünler, tanıtım malzemeleri veya promosyon amaçlı ürünlerin bedelsiz ihracatına ilişkin düzenlenen kâğıtlar ile yurt dışındaki fuarlara katılım amacıyla düzenlenen kâğıtlar.
49. (09.08.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 09.08.2016) Her türlü gemi, yat ve diğer su araçlarının inşası, yenileme ve dönüşümü ile bakım ve onarımına ilişkin düzenlenen kâğıtlar.
50. (09.08.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 09.08.2016) Girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ve girişim sermayesi yatırım fonlarının münhasıran girişim sermayesi yatırımları ile ilgili düzenlenen sözleşmeler ile bu sözleşmelere ilişkin düzenlenen kâğıtlar.
51. (09.08.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 09.08.2016) Sermaye piyasası araçlarının kredili alımı, açığa satışı ve ödünç alma ve verme işlemleri ile ilgili olarak aracı kurum ile yatırımcı arasında düzenlenen sözleşmeler.
52. (09.08.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 09.08.2016) İleri teknolojiye sahip ve teknoloji transferi sağlayacak yurt dışında yerleşik şirketlerin satın alınması ile bu alımlara yönelik mali ve hukuki danışmanlık hizmeti alımına ilişkin düzenlenen kâğıtlar.

V. Kurumlarla ilgili kâğıtlar:

- İktisadi Devlet Teşekkülleriyle müesseseleri ve iştirakler hakkındaki kanuna tabi kurumlarla genel ve özel bütçeli daireler, il özel idareleri ve belediyelere bağlı tüzel kişiliği bulunan kurumlara özel kanunları gereğince Hazinece ödenmesi gereken sermaye, iştirak hissesi ve yardım ödeneklerinin ödenmesine ait kâğıtlar.
- İktisadi Devlet Teşekkülleriyle müesseseleri ve iştirakler hakkındaki kanuna tabi kurum ve ortaklıklara vuku bulacak devir ve kuruluş ile ilgili kararlar.
- Makine ve Kimya Endüstrisi Kurumunun Millî Savunma Bakanlığına veya memleketimizin de dâhil bulunduğu Milletlerarası Savunma Teşkilâtına teslim edeceği her türlü malzeme, teçhizat ve vasıtalarla yedek parçalarının imalinde ilk madde veya işletme malzemesi olarak kullanılmak üzere kurum tarafından yabancı memleketlerden getirilecek maddelerin (miktarı ve memleket içinde ihtiyaca yeter derecede tedarikinin mümkün bulunmadığı Maliye, Ticaret ve Sanayi Bakanlıklarının müşterek teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca tespit ve kabul edilmek kaydıyla) ithali sırasında düzenlenen kâğıtlar.
- Toprak Mahsulleri Ofisinin müstahsilden yapacağı alımlar ve menkul rehini işlemlerine ilişkin kâğıtlarla Ofisin teşkil edeceği müessese ve şirketlerin kuruluşu ile ilgili kâğıtlar.
- Toprak Mahsulleri Ofisi tarafından ithal edilecek hububat ve unlarla bunların naklinde kullanılacak her nevi malzemenin ithali sırasında düzenlenen kâğıtlar.
- Türkiye Zirai Donatım Kurumu müessese ve şubelerinin kuruluş işlemleri ile ikraz, istikraz, menkul ve gayrimenkul alım ve satımı ve sair işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu kurum tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
- Devlet Üretim Çiftlikleri Genel Müdürlüğü'nün çiftçi ile münasebetlerinde tanzim edilecek borç senetleri ile borç ödeme makbuzları.
- Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı'nın her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu teşekkül tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
- İşçi Sigortaları veya yerine kaim olacak kurumun her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu kurum tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
- Devlet Yatırım Bankasının her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu teşekkül tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
- Tasarruf Sandıkları Hakkındaki Kanun gereğince il özel idareleri ve belediyelerce kurulan tasarruf sandıklarının tüzüklerinde açıklanan işlemlerle ilgili kâğıtlar.
- Ordu Yardımlaşma Kurumunun her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu Kurum tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
- Millî Piyango İdaresinin biletleri ile çekilişte kazananlara ödenecek ikramiye ve amortilerle ilgili kâğıtlar.
- Devlet Tiyatrosunun her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu teşekkül tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
- Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri ve Tarım Kredi Kooperatiflerinin her türlü muamelelerinde düzenlenen ve damga vergisi bunlar tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
- Çay yetiştiricilerinin Türkiye'de çay ziraatini geliştirmek amacıyla kuracakları kooperatiflerin her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu kooperatifler tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
- Genel menfaatlere yararlı derneklerin her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu teşekküller tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.

18. Türkiye Halk Bankasının, Esnaf Kefalet ve Küçük Sanat Kooperatifleri ve ortakları ve bu kooperatiflerin kendi ortakları ile münasebetlerinde tanzim olunacak borç senetleri, borç ödeme makbuzları, ipotek ve rehin senetleri.
19. Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş işlemlerinde düzenlenen her türlü kâğıtlarla, Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dâhil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıfların her türlü işlemlerinde düzenlenen kâğıtlar.
20. İktisadî Devlet Teşekküllerine ve sermayesinin yarısından fazlası Devlete veya İktisadî Devlet Teşekküllerine ait olan Kamu İktisadi Teşebbüslerine Hazinece yapılacak ikrazlara ait işlemlerle ilgili kâğıtlar.
21. Sigorta ve emeklilik şirketleri ile emeklilik yatırım fonlarının kuruluşları dâhil her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu şirketler veya fonlar tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
22. (5422 sayılı) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesinin 24 numaralı bendinde belirtilen kurumların kredi teminatlarına ilişkin işlemlerinde düzenlenen kâğıtlar.
23. İpotek finansmanı kuruluşları ile konut finansmanı fonlarının kuruluş ve ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler ve varlık finansmanı fonlarını temsil eden menkul kıymetlerin ihracı ve ihraca konu teminatlardan kaynaklananlar dâhil her türlü işlemleri ile ilgili olarak düzenlenen ve damga vergisi bu kuruluşlar veya fonlar tarafından ödenmesi gereken makbuz ve kâğıtlar.
24. **(Bu fıkra 06.06.2008 tarihli mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 5766 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.)**
25. Kamu kurum ve kuruluşlarının merkez ve taşra teşkilatı ile döner sermaye işletmelerinin kadrolarında ve sözleşmeli personel pozisyonlarında istihdam edilen sözleşmeli personel ile yapılan hizmet sözleşmeleri. **(15.06.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6322 sayılı Kanun ile eklenen ifade. Yürürlük 15.06.2012)** (Söz konusu kurum, kuruluş ve işletmelerde geçici personel olarak istihdam edilenlerle yapılan sözleşmeler ile 24.11.2004 tarihli ve 5258 sayılı Aile Hekimliği Kanunu'na göre hizmet alımına ilişkin yapılan hizmet sözleşmeleri dâhil)
26. **(6824 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 08.03.2017)** Sosyal sorumluluk projeleri kapsamında proje yürütücüsü sivil toplum kuruluşları ile bu projelere destek veren kamu kurum ve kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları arasında düzenlenen kâğıtlar.

7.8 Vergileme ölçüleri

Damga vergisi nispi veya maktu olarak alınır. Nispi vergide, kâğıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kâğıtlarda yazılı belli para, maktu vergide ise kâğıtların mahiyeti esastır.

7.9 Yabancı para üzerinden düzenlenen kâğıtlar

Düzenlenme tarihindeki TCMB döviz satış kuru esas alınarak damga vergisi matrahı hesaplanır.

7.10 Damga vergisi oran ve tutarları

Kâğıtların damga vergisi Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yer alan nispet ve miktarlarda alınır. Ancak her bir kâğıt için hesaplanacak damga vergisi tutarları için bir üst sınır da bulunmaktadır. Bu tutar her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle hesaplanmakta ve Maliye Bakanlığı tarafından duyurulmaktadır. Yıllar itibarıyla uygulanan azami damga vergisi tutarlarına Rehber'in "14. Vergi oran ve tutarları-2017" bölümünde, "14.7 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.

9 Ağustos 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'la Damga Vergisi Kanunu'nun 14. maddesine eklenen hüküm uyarınca 9 Ağustos 2016 tarihinden itibaren, azami tutardan vergi alınan sözleşmelere ilişkin olarak, sözleşmenin diğer hükümlerinde değişiklik olmaksızın sadece bedelin artırılmasına dair yeni bir kâğıt düzenlenmesi halinde, değişikliğe ilişkin bu kâğıt için artan bedel nedeniyle tekrar damga vergisi alınmayacaktır.

Damga Vergisi Kanunu'nun mükerrer 30. maddesine göre, her takvim yılı başından itibaren geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan maktu vergiler o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında 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.

2017 yılında uygulanacak damga vergisi oran ve tutarlarına, Rehber'in "14. Vergi oran ve tutarları-2017" bölümünde "14.8 Damga vergisi oran ve tutarları" 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 uygulanacağına 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.



8. Harçlar

8.1 Konusu

Harçlar, Devlet ve yetkili organları tarafından sunulan bir kısım hizmetler için, o hizmetlerden faydalananlardan alınan karşılıklardır. Harçlar Kanunu'na göre alınacak harçlar aşağıda sıralanmıştır:

- Yargı harçları
- Noter harçları
- Vergi yargısı harçları
- Tapu ve kadastro harçları
- Konsolosluk harçları
- Pasaport, ikamet tezkeresi, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları
- Gemi ve liman harçları
- İmtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları
- Trafik harçları

Harcın mükellefi, harca konu olan işlemin yapılmasını isteyen kişilerdir. Herhangi bir istek olmaksızın yapılacak işlemlere ait harçlar, lehine işlem yapılan kişi tarafından ödenir.

8.2 Harç oran ve tutarları

Harçlar Kanunu'nun mükerrer 138. maddesine göre, her takvim yılı başından itibaren geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan maktu harçlar (Maktu ve nispi harçların asgari ve azami miktarlarını belirleyen hadler dâhil), o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılabilmektedir. Bu suretle hesaplanan harç tutarlarının 10 kuruşa kadarki kesirleri dikkate alınmaz.

Aynı maddeye göre, Bakanlar Kurulu, Kanun'a bağlı tarifelerde yer alan maktu harçları veya bu harçların yeniden değerlendirme oranı uygulanmak suretiyle belirlenmiş olan tutarları ile nispi harçları, tarifeler yahut tarifelerin ilgili fıkrası 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 fıkraya ile artırılmadan önceki seviyelerine indirmeye, bu had ve miktarlar arasında yeni had, miktar ve nispetler tespit etmeye yetkilidir.

2017 yılında uygulanacak harç oran ve tutarlarına, Rehber'in "14. Vergi oran ve tutarları-2017" bölümünde "14.9 Harç oran ve tutarları" başlığı altında yer verilmiştir.



9. Motorlu taşıtlar vergisi

9.1 Konusu

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 5 ve 6. maddelerinde yazılı tarifelerde yer alan;

- Karayolları Trafik Kanunu'na göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları,
- Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'ne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler,

motorlu taşıtlar vergisine (MTV) tabidir.

Liman ve belediye siciline kayıt ve tescil edilmiş olan motorlu deniz taşıtları da Kanun'un kapsamında iken, 5897 sayılı Kanun'un 2 ve 3. maddeleri ile Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklerle, yat, kotra ve her türlü motorlu özel tekneler, 30 Haziran 2009 tarihinden itibaren motorlu taşıtlar vergisi kapsamından çıkarılmıştır.

Söz konusu Kanun ile yapılan bir diğer düzenleme uyarınca başlama 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. Deniz araçlarına 2017 yılında uygulanan harç tutarları Rehber'in "14.9 Harç oran ve tutarları" bölümünde (8) sayılı tarifede yer almaktadır.

Münhasıran deniz taşımacılığı ve balıkçılık faaliyetinde kullanılan gemi, deniz ve iç su araçları için alınacak ruhsatname ve yapılacak vize işlemleri bu harçlardan müstesnadır.

9.2 Mükellef

Motorlu taşıtlar vergisinin mükellefi; trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir.

9.3 İstisnalar

Aşağıda yazılı motorlu taşıtlar vergiden müstesnadır:

- Genel ve özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ile il özel idareleri, belediyeler, köy tüzel kişilikleri ve Türkiye Kızılay Derneği adına kayıt ve tescil edilen taşıtlar, (Bu idarelere bağlı olup, ayrı tüzel kişiliği olan işletmeler ile özel kanunlarında malları Devlet malı sayılmış olan kuruluşların taşıtları hariç)
- Karşılıklı olmak şartıyla, yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçilik ve konsolosluklarıyla, elçi, maslahatgüzar ve konsoloslarına (fahri konsoloslar hariç) ve o devletin uyuşunda 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,
- Engellilik oranı % 90 ve daha fazla olan malûl ve engellilerin adlarına kayıtlı taşıtlar ile diğer malûl ve engellilerin, bu durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtlar,
- 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,

- 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,
- Kayıt ve tescilli olup da devir ve temlik sebebiyle kayıt ve tescil yapılan taşıtlarda değişiklik, takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise takip eden son altı aylık dönemin başından, son altı ayında yapılmış ise, takip eden takvim yılı başından itibaren dikkate alınır.

9.5 Mükellefiyetin sona ermesi

Motorlu taşıtların trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline ait kayıtlarının silinmesi halinde; silinme takvim yılının ilk altı ayı içinde yapılmış ise ikinci altı aylık dönemin başından, ikinci altı aylık dönem içinde yapılmışsa takip eden takvim yılı başından itibaren mükellefiyet sona erer.

9.6 Verginin tahakkuku ve ödenmesi

Vergi taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından, her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır.

Motorlu taşıtlar vergisi, her yıl Ocak ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir. Buna göre 2017 yılında motorlu taşıt vergisinin;

- İlk taksitinin 31 Ocak Salı günü,
- İkinci taksitinin de 31 Temmuz Pazartesi günü,

akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.

Takvim yılının ilk altı ayında, taşıtın bünyesinde bir değişiklik olması veya verginin artırılması veya azaltılması halinde ikinci taksit, yeni duruma göre ödenir.

9.7 Motorlu taşıtlar vergisi tutarları

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesi hükmüne göre, her takvim yılı başından itibaren geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan vergi miktarları o yıl için VUK hükümleri uyarınca tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır.

Bakanlar Kurulu, yeniden değerlendirme oranının % 50 fazlasını geçmemek, % 20'sinden az olmamak üzere yeni oranlar tespit etmeye, taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri veya kullanım amaçları itibarıyla ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar artırmaya ve EURO normlarını sağlayan katalitik konvertör sistemi ile teçhiz edilmiş taşıtlarda tespit edilen bu oranı veya vergi miktarlarını % 50 nispetine kadar indirmeye yetkilidir.

2017 yılında uygulanacak motorlu taşıtlar vergisi tutarlarına, Rehber'in "14. Vergi oran ve tutarları-2017" bölümünde "14.5 Motorlu taşıtlar vergisi tutarları" başlığı altında yer verilmiştir.

10. Teşvik mevzuatında öngörülen destek unsurları

10.1 Yatırımlarda Devlet yardımları

Yatırımların teşviki, yönlendirilmesi ve desteklenmesine ilişkin düzenlemeler 19 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/3305 sayılı "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar"da yer almaktadır. Bu Karar'da yıllar itibarıyla çeşitli değişiklikler yapılmıştır. En son olarak 2017 yılı içerisinde 2017/9917 sayılı (22.02.2017 RG) Bakanlar Kurulu Kararı ile bazı değişiklikler gerçekleştirilmiştir.

20 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar"ın Uygulanmasına İlişkin 2012/1 sayılı Tebliğ ile de 2012/3305 sayılı Karar'ın uygulama esasları belirlenmiştir. Bu Tebliğ'de de zaman içerisinde değişiklikler yapılmıştır. En son olarak 25.06.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2016/2 sayılı Tebliğ ile bazı değişiklikler gerçekleştirilmiştir.

Diğer taraftan, 05.08.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 10 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile indirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin çeşitli açıklamalar yapılmıştır.

Belirtilen Karar'lar ile yatırım tutarları ve yatırım konuları bazında bölgesel bir takım destek ve teşvik unsurlarından yararlanılabilmesi mümkün hale getirilmiştir. Bu destek ve teşvik unsurları ana başlıklar halinde aşağıdaki şekilde olup, detay açıklamalara ilerleyen bölümlerde ayrıca yer verilmiştir.

a. Genel teşvik unsurları:

- ▶ Gümrük vergisi muafiyeti
- ▶ Katma değer vergisi istisnası
- ▶ Gelir vergisi stopajı desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için).
- ▶ Sigorta primi işveren hissesi desteği (Tersanelerin gemi inşa yatırımları için)
- ▶ Katma değer vergisi iadesi (Asgari 500 Milyon Türk Lirası sabit yatırım öngörülen projeler).

b. Bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımlara sağlanan teşvikler:

- ▶ Gümrük vergisi muafiyeti
- ▶ Katma değer vergisi istisnası
- ▶ Vergi indirimi
- ▶ Yatırım yeri tahsisi
- ▶ Sigorta primi işveren hissesi desteği
- ▶ Sigorta primi işçi hissesi desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)
- ▶ Gelir vergisi stopajı desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)
- ▶ Faiz desteği (3, 4, 5 ve 6. bölgelerdeki bölgesel yatırımlar ile stratejik yatırımlar için)
- ▶ Katma değer vergisi iadesi (Asgari 500 Milyon Türk Lirası sabit yatırım öngörülen projeler).

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 Sistemi'ne uygun karşılaştırılabilir istatistik veri tabanı oluşturulması amacıyla ülke genelinde İstatistik Bölge Birimleri Sınıflandırması yapılmıştır. 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yukarıda yer verilen Karar'daki sınıflandırmalar dikkate alınmak suretiyle iller, sosyo-ekonomik gelişmişlik (SEGE) seviyelerine göre 6 gruba ayrılmıştır. İstatistik bölge sınıflandırması kapsamında 6 gruba ayrılan iller aşağıda tablolar halinde belirtilmiştir.

1. Bölge	2. Bölge	3. Bölge	4. Bölge	5. Bölge	6. Bölge
Ankara	Adana	Balıkesir	Afyonkarahisar	Adıyaman	Ağrı
Antalya	Aydın	Bilecik	Amasya	Aksaray	Ardahan
Bursa	Bolu	Burdur	Artvin	Bayburt	Batman
Eskişehir	Çanakkale (Bozcaada ve Gökçeada ilçeleri hariç)	Gaziantep	Bartın	Çankırı	Bingöl
İstanbul	Denizli	Karabük	Çorum	Erzurum	Bitlis
İzmir	Edirne	Karaman	Düzce	Giresun	Diyarbakır
Kocaeli	Isparta	Manisa	Elazığ	Gümüşhane	Hakkari
Muğla	Kayseri	Mersin	Erzincan	Kahramanmaraş	Iğdır
	Kırklareli	Samsun	Hatay	Kilis	Kars
	Konya	Trabzon	Kastamonu	Niğde	Mardin
	Sakarya	Uşak	Kırıkkale	Ordu	Muş
	Tekirdağ	Zonguldak	Kırşehir	Osmaniye	Siirt
	Yalova		Kütahya	Sinop	Şanlıurfa
			Malatya	Tokat	Şırnak
			Nevşehir	Tunceli	Van
			Rize	Yozgat	Bozcaada ve Gökçeada ilçeleri
			Sivas		

10.1.1.2 Yararlanılabilecek destek ve teşvik unsurları

Yer verilen düzenlemeler kapsamında yararlanılabilecek destek unsurları yatırımlar bazında aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir:

Bölgesel teşvik uygulamaları	Büyük ölçekli yatırımlar	Stratejik yatırımlar
- Gümrük vergisi muafiyeti	- Gümrük vergisi muafiyeti	- Gümrük vergisi muafiyeti
- KDV istisnası	- KDV istisnası	- KDV istisnası
- Vergi indirimi	- Vergi indirimi	- Vergi indirimi
- Sigorta primi işveren hissesi desteği	- Sigorta primi işveren hissesi desteği	- Sigorta primi işveren hissesi desteği
- Yatırım yeri tahsisi	- Yatırım yeri tahsisi	- Yatırım yeri tahsisi
- Faiz desteği (3.,4.,5.,6. bölgelerdeki yatırımlar için)	- Gelir vergisi stopajı desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)	- Faiz desteği
- Gelir vergisi stopajı desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)	- Sigorta primi işçi hissesi desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)	- Gelir vergisi stopajı desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)
- Sigorta primi işçi hissesi desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)		- Sigorta primi işçi hissesi desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)
- KDV iadesi (*) (Asgari 500 Milyon TL sabit yatırım tutarı öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat harcamaları)	- KDV iadesi (*) (Asgari 500 Milyon TL sabit yatırım tutarı öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat harcamaları)	- KDV iadesi (Asgari 500 Milyon TL sabit yatırım tutarı öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat harcamaları)

(*) 27 Ocak 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6770 sayılı Kanun'un 10. maddesiyle KDV Kanunu'na geçici 37. madde eklenmiştir. 1 Ocak 2017 tarihinde yürürlüğe giren söz konusu düzenlemeyle, imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle sadece 2017 yılında yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisinin iade edilmesi imkânı getirilmiştir.

Diğer taraftan bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımlar ile teşvik edilmeyecek yatırım konuları ve teşviki için aranan şartları sağlayamayan yatırım konuları hariç olmak üzere, asgari sabit yatırım tutarlarının üzerindeki tüm yatırımlar, bölgesel ayırım yapılmaksızın genel teşvik uygulaması kapsamında gümrük vergisi muafiyeti ile katma değer vergisi istisnasından yararlanacaklardır. Bu uygulama kapsamında sadece tersanelerin gemi inşa yatırımları için sigorta primi işveren hissesi desteği ve 6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için gelir vergisi stopajı desteği sağlanmaktadır.

Ayrıca Ar-Ge ve çevre yatırımları; KDV istisnası, gümrük vergisi muafiyeti ve faiz desteğinden yararlanabilecektir. Söz konusu yatırımların 6. bölgede gerçekleştirilmesi halinde gelir vergisi stopajı ve sigorta primi desteğine de tabi tutulabilecektir.

Bu Karar kapsamındaki destek unsurlarından yararlanan yatırım harcamaları, diğer kamu kurum ve kuruluşlarının desteklerinden yararlanamayacak olup, diğer kamu kurum ve kuruluşlarının desteklerinden yararlanılan veya yararlanılacak yatırım harcamaları için bu Karar kapsamındaki desteklerden yararlanmak üzere Bakanlığa müracaat edilemeyecektir. Bu hükümlere aykırı davranılması halinde, Karar kapsamında yararlanılan destekler ilgili mevzuat çerçevesinde geri alınacaktır. Ancak, diğer kamu kurum ve kuruluşlarının sadece sübvansiyonlu kredi desteğinden yararlanan yatırımlar, bu Karar kapsamında faiz desteği dışındaki diğer destek unsurlarından yararlandırılabilirler.

2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na ekli EK-2B'de iller itibarıyla karşılıklı numaraları belirtilen sektörler, EK-2A'da ilin bulunduğu bölgedeki şartları sağlamaları halinde bölgesel teşvik uygulamalarından yararlandırılabilir.

Ayrıca, büyük ölçekli yatırımlar veya bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında teşvik belgesi düzenlenen yatırımlar, yatırımın Organize Sanayi Bölgesinde (OSB) gerçekleştirilmesi veya yatırımın, aynı sektörde faaliyet gösteren en az beş gerçek veya tüzel kişinin ortağı olduğu yatırımcı tarafından gerçekleştirilmesi ve ortak faaliyet gösterilen alanda entegrasyonu sağlayacak bir yatırım olması halinde; vergi indirimi ve sigorta primi işveren hissesi desteği açısından buldukları bölgenin bir alt bölgesinde sağlanan oran ve sürelerde bu desteklerden yararlanabilir. 05.10.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 9139 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile getirilen düzenlemeler kapsamında Organize Sanayi Bölgesi'nde gerçekleştirilen yatırımlara ek olarak Endüstri Bölgesi'nde imalat sanayine yönelik yatırımlara da bir alt bölge teşviklerinden yararlanma hakkı tanınmıştır. Bu kapsamda, büyük ölçekli yatırımlar veya bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında teşvik belgesi düzenlenen yatırımlar, Endüstri Bölgesi'nde gerçekleştirilmesi halinde vergi indirimi ve sigorta primi işveren hissesi desteği açısından buldukları bölgenin bir alt bölgesinde sağlanan oran ve sürelerde bu desteklerden yararlanabileceklerdir. Bu yatırımların 6. bölgede gerçekleştirilmesi durumunda büyük ölçekli ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamındaki yatırımlar için sigorta primi işveren hissesi desteği, bölgede geçerli olan süreye iki yıl ilave edilmek, vergi indirimi desteği ise bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına beş puan ilave edilmek suretiyle uygulanır.

9139 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile getirilen düzenleme kapsamında 2012/3305 sayılı BKK'ya eklenen Ek-6 ile belirlenen OECD teknoloji yoğunluk tanımına göre orta-yüksek teknoloji sanayi sınıfında yer alan ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar için, bu yatırımların İstanbul ili hariç olmak üzere 1, 2 ve 3. bölgelerde gerçekleştirilmeleri halinde 4. bölgede uygulanan, 4, 5 ve 6. bölgelerde gerçekleştirilmeleri halinde ise bulunduğu bölgede uygulanan bölgesel desteklerden yararlanılacaktır. Söz konusu yatırımlara ilişkin asgari sabit yatırım tutarının 1 ve 2. bölgelerde 1 milyon TL, diğer bölgelerde ise 500 bin TL'dir.

Ek-6 ile belirlenen OECD teknoloji yoğunluk tanımına göre orta-yüksek teknoloji sanayi sınıfında yer alan ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

2411.2.07	B.Y.S. Boyayıcı Maddeler; Luminofor Olarak Kullanılan İnorganik Ürünler
2411.3.08	Sülfid ve Sülfatlar
2411.3.09	Fosfinatlar, Fosfanatlar, Fosfatlar ve Polifosfatlar, Nitrallar
2411.4	Diğer Organik Ana Kimyasal Maddelerin İmalatı
2412	Kimyasal Gübre ve Azotlu Bileşiklerin İmalatı
2413	Sentetik Kauçuk ve Plastik Hammaddelerin İmalatı
2429.2	Tutkal ve Jelatin İmalatı
2429.6.07	Modelleme Macunları; Dişçi Mumu, Dişçilikte Kullanılan Alçı Esaslı Müstahzarlar; Yangın Söndürme Aletleri için Dolgu Maddeleri ve Bileşimler; Mikro- Organizmaların Geliştirilmesinde Kullanılan Müstahzar Kültür Ortamları; B.Y.S.
2429.6.08	Disk, Pul vb. Şekillerde, Elektronikte Kullanılmak Üzere Dope Edilmiş Kimyasal Elementler
2429.6.11	Metal Satırların Temizlenmesinde Kullanılan Müstahzarlar; Vulkanizasyon Çabuklaştırıcı Maddeler; B.Y.S. Kauçuk ve Plastikler için Plastifiyan ve Stabilizatör Bileşikler; B.Y.S. Reaksiyon Başlatıcılar, Hızlandırıcılar, Katalizörler, B.Y.S. Karışım Halinde Alkalibenzenler ve Alkalinaftalinler.
2911	İçten Yanmalı Motor ve Türbin İmalatı; Uçak, Motorlu Taşıt ve Motosiklet Motorları Hariç
2912.1	Pompa ve Kompresör İmalatı
2913	Mil Yatağı, Dişli, Dişli Takımı ve Tahrik Tertibatı İmalatı
2914	Sanayi Fırını, Ocak ve Ocak Ateşleyicilerin İmalatı
2915	Kaldırma ve Taşıma Teçhizatı İmalatı
2919	Diğer Genel Amaçlı Makinelerin İmalatı
2921	Tarım ve Orman Makineleri İmalatı
2922	Takım Tezgâhları İmalatı
2923	Metalurji Makineleri İmalatı
2924	Maden, Taş Ocağı ve İnşaat Makineleri İmalatı
2925	Gıda, İçecek ve Tütün İşleyen Makinelerin İmalatı
2926	Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri İşlemede Kullanılan Makinelerin İmalatı
2927	Silah ve Mühimmat İmalatı (Av Tüfekleri, Av Tüfeklerine Yönelik Fişekler ve Av Tüfeği Aksam ve Parçaları Hariç)
2929	Diğer Özel Amaçlı Makinelerin İmalatı
2930	B.Y.S. Ev Aletleri İmalatı
3110	Elektrik Motoru, Jeneratör ve Transformatörlerin İmalatı
3120	Elektrik Dağıtım ve Kontrol Cihazları İmalatı
3140.0.03	Starter Pistonlu Motorlar İçin Kurşun Asitli Akümülatörler
3140.0.05	Nikel-Kadmiyum, Nikel-Demir ve Diğer Elektrik Akümülatörleri
3190	B.Y.S. Elektrikli Teçhizat İmalatı
34	Motorlu Kara Taşıtları İmalatı
352	Demiryolu ve Tramvay Lokomotifleri ile Vagonlarının İmalatı
3591	Motosiklet İmalatı
3592.2	Sakat Taşıyıcıları İmalatı

10.1.1.3 Destek unsurlarından yararlanabilmek için yapılması gereken asgari yatırım tutarları

Yatırımın, destek unsurlarından yararlanabilmesi için asgari sabit yatırım tutarının 1. ve 2. bölgelerde 1.000.000 TL, 3, 4, 5 ve 6. bölgelerde ise 500.000 TL tutarında olması gerekmektedir.

Ancak desteklerden yararlanacak yatırımların stratejik yatırım olması halinde stratejik yatırım için gereken şartları ve yine diğer yatırım türlerinden olması halinde Karar'a ekli listelerde belirlenen asgari kapasite, sabit yatırım tutarı ve diğer şartları sağlaması da gerekir.

Bununla birlikte finansal kiralama şirketleri aracılığıyla yapılacak yatırımlarda finansal kiralamaya konu makine ve teçhizata ait toplam tutarın, her bir finansal kiralama şirketi için asgari 200.000 TL olması gerekmektedir.

Öte yandan, teşvik belgesi kapsamında yatırım harcaması olarak kabul edilen maddi olmayan duran varlıkların (marka, lisans, know-how, vb.) oranı, teşvik belgesinde kayıtlı toplam sabit yatırım tutarının % 50'sini aşamayacaktır.

10.1.1.4 Büyük ölçekli yatırımlar

Büyük ölçekli yatırım, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi kapsamında belirlenen ve Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na ekli listede belirtilen yatırımlar olarak kabul edilmektedir. Söz konusu Karar ekinde belirtilen sektörlere aşağıda yer verilmiştir.

Yatırım Konuları	Asgari Sabit Yatırım Tutarları
Rafine Edilmiş Petrol Ürünleri İmalatı	1.000.000.000 TL
Kimyasal Madde ve Ürünlerin İmalatı	200.000.000 TL
Liman ve Liman Hizmetleri Yatırımları ile Havalimanı Yatırımları	200.000.000 TL
Motorlu Kara Taşıtlarının İmalatı Yatırımları:	
a) Motorlu Kara Taşıtları Ana Sanayi Yatırımları	200.000.000 TL
b) Motorlu Kara Taşıtları Yan Sanayi Yatırımları	50.000.000 TL
Demiryolu ve Tramvay Lokomotifleri ve/veya Vagon İmalatı Yatırımları	50.000.000 TL
Transit Boru Hattıyla Taşımacılık Hizmetleri Yatırımları	50.000.000 TL
Elektronik Sanayi Yatırımları	50.000.000 TL
Tıbbi Alet, Hassas ve Optik Aletler İmalatı Yatırımları	50.000.000 TL
İlaç Üretimi Yatırımları	50.000.000 TL
Hava ve Uzay Taşıtları ve/veya Parçaları İmalatı Yatırımları	50.000.000 TL
Makine (Elektrikli Makine ve Cihazlar Dahil) İmalatı Yatırımları	50.000.000 TL
Metal Üretimine Yönelik Yatırımlar: [Maden Kanunu'nda belirtilen IV/c grubu metalik madenlerin cevher ve/veya konsantresinden nihai metal üretime yönelik yatırımlar (bu tesislere entegre madencilik yatırımları dâhil)]	50.000.000 TL

10.1.1.5 Öncelikli yatırımlar

Öncelikli yatırım konuları olarak adlandırılan ve bu Karar'a istinaden aşağıda belirtilen yatırım konuları 5. bölgede uygulanan bölgesel desteklerden faydalanabilir. Ancak bu yatırımlar, 6. bölgede yer almaları halinde bulunduğu bölge desteklerine tabidir:

- Denizyolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik yatırımlar,
- Özel sektör tarafından yapılacak şehirlerarası yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik demiryolu yatırımları ile şehir içi yük taşımacılığına yönelik demiryolu yatırımları,

- Test merkezleri, rüzgar tüneli ve bu mahiyetteki yatırımlar (otomotiv, uzay veya savunma sanayine yönelik olanlar),
- Kültür ve Turizm Koruma ve Gelişim Bölgeleri'nde veya termal turizm konularında bölgesel desteklerden yararlanabilecek nitelikteki turizm konaklama yatırımları,
- Asgari 50.000 metrekare kapalı alana sahip uluslararası fuar yatırımları (konaklama ve alışveriş merkezi üniteleri hariç),
- Savunma Sanayii Müsteşarlığından alınacak proje onayına istinaden gerçekleştirilecek savunma alanındaki yatırımlar,
- Maden istihraç yatırımları ve/veya maden işleme yatırımları (3213 sayılı Maden Kanunu'nda tanımlanan 1. grup madenler ve mıcır yatırımları ile İstanbul ilinde gerçekleştirilecek istihraç ve/veya işleme yatırımları hariç),
- Özel sektör tarafından gerçekleştirilecek olan kreş ve gündüz bakımevleri ile okul öncesi, ilköğretim, ortaokul ve lise eğitim yatırımları,
- Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, TÜBİTAK ve KOSGEB tarafından desteklenen Ar-Ge projeleri neticesinde geliştirilen ürünlerin veya parçaların üretimine yönelik yatırımlar,
- Motorlu kara taşıtları ana sanayinde gerçekleştirilecek asgari 300 milyon TL tutarındaki yatırımlar ve asgari 75 milyon TL tutarındaki motor yatırımları ile asgari 20 milyon TL tutarındaki motor aksamı, aktarma organları/aksamları ve otomotiv elektroniğine yönelik yatırımlar,
- Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından düzenlenen geçerli bir maden işletme ruhsatı ve izni kapsamında 3213 sayılı Maden Kanunu'nun 2. maddesinin 4-b grubunda yer alan madenlerin girdi olarak kullanıldığı elektrik üretimi yatırımları.
- Karar'a ek olan EK-4'te yer alan "Teşvik Edilmeyecek Yatırımlar" hariç olmak üzere Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığının vereceği proje onayına istinaden, yıllık asgari 500 TEP (ton eşdeğeri petrol) enerji tüketimi olan mevcut imalat sanayi tesislerinde gerçekleştirilecek, mevcut duruma göre en az % 20 enerji tasarrufu sağlayan ve yatırım geri dönüş süresi azami 5 yıl olan enerji verimliliğine yönelik yatırımlar,
- Atık ısı kaynaklı olarak, bir tesisteki atık ısıdan geri kazanım yolu ile elektrik üretimine yönelik yatırımlar (doğalgaza dayalı elektrik üretim tesisleri hariç olmakla birlikte yakıt tüketiminin asgari % 15 oranında azaltılmasına yönelik modernizasyon cinslerindeki yatırımlar destekten faydalanabileceklerdir).
- Asgari 50 Milyon TL tutarındaki, sıvılaştırılmış doğalgaz (LNG) yatırımları ve yer altı doğalgaz depolama yatırımları.
- Karbon elyaf üretimine veya karbon elyaf üretimi ile birlikte olmak kaydıyla karbon elyaftan mamul kompozit malzeme üretimine yönelik yatırımlar.
- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) teknoloji yoğunluk tanımına göre yüksek teknoloji sanayi sınıfında yer alan ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar. (US 97 Kodu:2423, 30, 32, 33 ve 353) (Eczacılıkta ve tıpta kullanılan kimyasal ve bitkisel kaynaklı ürünler, büro, muhasebe ve bilgi işlem makineleri, radyo, televizyon, haberleşme teçhizatı ve cihazları, tıbbi aletler, hassas ve optik aletler ile saatler, hava ve uzay taşıtları)
- Maden Kanunu'na istinaden düzenlenmiş geçerli arama ruhsatı veya sertifikasına sahip yatırımcıların ruhsatlı sahalarında yapacağı maden arama yatırımları.
- Yenilenebilir enerji üretimine yönelik türbin ve jeneratör imalatı ile rüzgar enerjisi üretiminde kullanılan kanat imalatı yatırımları.
- Direk soğutmalı slab döküm ve sıcak haddeleme yöntemi ile alüminyum yassı mamul üretimine yönelik entegre yatırımları.

10.1.1.6 Stratejik yatırımlar

Aşağıda yer alan kriterlerin tamamını birlikte sağlayan, ithalat bağımlılığı yüksek ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar stratejik yatırım olarak değerlendirilir.

- Asgari sabit yatırım tutarının 50 Milyon Türk Lirasının üzerinde olması (münhasıran bu yatırımların enerji ihtiyacını karşılamak üzere gerçekleştirilecek doğalgaza dayalı olmayan enerji yatırımlarının, tesis kurulu gücü ile orantılanacak kısmı dâhil).

- b. Yatırım konusu ürünle ilgili yurtiçi toplam üretim kapasitesinin ithalattan az olması.
- c. Bakanlıkça belirlenecek esaslar çerçevesinde, belge konusu yatırımla sağlanacak katma değer asgari % 40 olması. (Rafineri ve petrokimya yatırımlarında bu şart aranmaz.)
- d. Yatırım konusu ürünle ilgili olarak son bir yıl içerisinde gerçekleşen toplam ithalat tutarının elli milyon ABD Dolarının üzerinde olması.(Yurt içinde üretimi olmayan ürünlerin üretimine yönelik yatırımlarda bu şart aranmaz.)

Bu konuda Bakanlığa yapılacak müracaatlar Komisyon tarafından incelenerek değerlendirilir ve uygun görülen projeler için teşvik belgesi düzenlenir.

Bununla birlikte Karar'ın 4 numaralı ekinde belirtilen teşvik edilmeyecek yatırım konuları ile kamu kurum ve kuruluşları tarafından gerçekleştirilecek yatırımlar bu madde kapsamında değerlendirilmez.

Asgari sabit yatırım tutarı 3 milyar Türk Lirasının üzerinde olan öncelikli yatırımlar stratejik yatırım olarak kabul edilir. Ancak, bu yatırımlar için sağlanacak faiz desteği tutarı 700.000 Türk Lirasını geçemez.

10.1.2 Genel teşvikler

2012/3305 sayılı Karar'ın 4 numaralı ekinde yer alan teşvik edilmeyecek yatırım konuları ve teşviki için aynı ekte öngörülen şartları sağlayamayan yatırım konuları hariç olmak üzere, Karar'da belirtilen asgari sabit yatırım tutarları ve üzerindeki tüm yatırımlar, bölgesel ayırım yapılmaksızın gümrük vergisi muafiyeti, KDV istisnası, gelir vergisi stopajı desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için) ve sigorta primi işveren hissesi desteğinden (tersanelerin gemi inşa yatırımları için) yararlanabilecektir.

10.1.2.1 Gümrük vergisi muafiyeti

Teşvik belgesi kapsamındaki yatırım malı makine ve teçhizatın ithali, otomobil ve hafif ticari araç yatırımlarında yatırım dönemi içerisinde kalmak kaydıyla monte edilmemiş haldeki (CKD) aksam ve parçalarının ithali, gemi ve elli metrenin üzerindeki yat inşa yatırımlarında tekne kabuğu ithali, yürürlükteki İthalat Rejimi Kararı gereğince ödenmesi gereken gümrük vergisinden muaf olacaktır.

Ancak, teşvik belgesi kapsamında otobüs, çekici (Euro normlarına uygun yeşil motoru haiz olanlar hariç), mobilya, motorbot, kamyon (off-road truck tipi karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar hariç), transmikser, beton santrali, forklift ve beton pompası ithal edilmesi halinde, yürürlükteki İthalat Rejimi Kararı'nda öngörülen oranlarda gümrük vergisi tahsil edilecektir. Ayrıca, makine ve teçhizat bedelinin yüzde beşine kadar yedek parça, gümrük vergisi muafiyeti sağlanmaksızın ithal edilerek sabit yatırım tutarına dâhil edilebilir.

Bakanlık, sektörel kısıtlamaları göz önüne alarak;

- a. İthalat Rejimi Kararı uyarınca ithali mümkün olan kullanılmış veya yenileştirilmiş makine ve teçhizat (karayolu nakil vasıtaları hariç) ile İthalat Rejimi Kararı'nın 7. maddesi uyarınca ithaline izin verilen makine ve teçhizatın teşvik belgesi kapsamına alınmasını,
- b. Kullanılmış komple tesisin proje bazında yapılacak değerlendirme sonucunda ithalini,

uygun görebilir.

Baskı, basım, matbaa, tekstil, hazır giyim ve konfeksiyon yatırımlarına yönelik teşvik belgeleri kapsamında kullanılmış veya yenileştirilmiş makine ve teçhizat ithal edilemez.

Finansal kiralama yöntemiyle gerçekleştirilecek yatırımlar için finansal kiralama şirketi adına ayrı bir teşvik belgesi düzenlenmeksizin yatırımcının teşvik belgesi dikkate alınarak ithalat işlemleri yapılacaktır. İthalat işlemleri ile ilgili olarak yatırımcı ile finansal kiralama şirketleri müteselsilen sorumlu olacaktır.

Teşvik belgesi almak üzere müracaat edilmiş, ancak teşvik belgesine bağlanmamış yatırımlara ilişkin makine ve teçhizatın ithaline, Bakanlığın görüşüne istinaden Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca, teşvik belgesi kapsamında muafiyet tanınabilecek ve istisna edilebilecek vergi ve kesintilerin toplam tutarı kadar teminatın alınması suretiyle müsaade edilebilecektir. Teminatla ithalatta, bir defada verilecek teminat süresi azami altı aydır. Teşvik belgesinin düzenlenememiş olması halinde, teminat süresinin bitimini müteakip 3 ay içerisinde süre uzatımı için Gümrük ve Ticaret Bakanlığına müracaat edilir. Söz konusu süre ek sürenin başlangıç tarihi teminat süresinin bitimi olarak belirlenmiştir. Yatırımcının, teminatın çözümü için teminat süresini takip eden 3 ay içerisinde(ek süreler dâhil) teşvik belgesi ve eki ithal makine ve teçhizat listesi ile birlikte Gümrük ve Ticaret Bakanlığına müracaat etmesi gerekir. Öngörülen süre içerisinde süre uzatımı için müracaat edilmemiş ve teminatı henüz irat kaydedilmemiş yatırımlar için, 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'da değişiklik yapılmasına ilişkin olarak 8 Nisan 2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2015/7496 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın yayımını müteakip iki ay içerisinde Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca süre uzatımı talebinde bulunulabilecektir. Aksi takdirde teminat irat kaydedilecektir.

Otomobil üretimine yönelik olarak asgari 100.000 adet/yıl kapasiteli yeni bir yatırım yapılması veya mevcut tesislerin kurulu kapasitelerinin en az 100.000 adet/yıl artırılması halinde, teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarının % 20'sinin gerçekleştirilmesini müteakip, yatırım süresi içerisinde olmak kaydıyla gümrük vergisine tabi olmaksızın yatırımcılara A, B ve C segmentlerinden otomobil ithaline izin verilebilecektir. Teşvik belgesi kapsamında ithaline izin verilen toplam otomobil sayısı, belgede kayıtlı ilave kapasitenin % 15'ini aşamaz. Ancak belge kapsamında motor üretiminin de yer alması halinde, motor üretim kapasitesinin % 15'i kadar daha (motor üretim kapasitesinin, otomobil üretim kapasitesinden fazla olması durumunda otomobil kapasitesi dikkate alınır) yukarıda belirtilen segmentlerden ilave otomobil ithaline izin verilebilecektir.

10.1.2.2 Katma değer vergisi istisnası

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin 1. fıkrasının (d) bendinde yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri ile yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamaları KDV'den istisna olduğu hükmü yer almaktadır. Maddenin devamında yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde zamanında alınmayan verginin alıcıdan, vergi ziyası cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edileceği belirtilmektedir. Anılan madde uyarınca zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zaman aşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren geçerli olacaktır.

Dolayısıyla Katma Değer Vergisi Kanunu gereğince teşvik belgesini haiz yatırımcılara teşvik belgesi kapsamında yapılacak makine ve teçhizat ithal ve yerli teslimleri ile yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamaları KDV'den istisna edilebilecektir. Aynı hüküm, teşvik belgesinin veya teşvik belgesi kapsamı makine ve teçhizatın devir işlemleri ile makine ve teçhizat listelerinde set, ünite, takım vb. olarak belirtilen malların kısmi teslimlerinde de uygulanacaktır.

Bununla birlikte, sabit yatırım tutarı 500 Milyon Türk Lirasının üzerindeki yatırımlar kapsamında yapılacak bina-inşaat harcamaları KDV iadesinden yararlandırılabilir.

Öte yandan, 27 Ocak 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6770 sayılı Kanun'un 10. maddesiyle KDV Kanunu'na geçici 37. madde eklenmiştir. 1 Ocak 2017 tarihinde yürürlüğe giren söz konusu düzenlemeyle, imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle sadece 2017 yılında yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisinin iade edilmesi imkânı getirilmiştir.

10.1.2.3 Gelir vergisi stopajı desteği

2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 6. bölge için düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarla sağlanan ilave istihdam için, belgede kayıtlı istihdam sayısını aşmamak kaydıyla, işçilerin ücretlerinin asgari ücrete tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisi, yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği tarihten itibaren on yıl süreyle verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilecektir. Gelir vergisi stopajı desteği uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle asgari geçim indirimi dikkate alınır.

Yatırımın tamamlanamaması veya teşvik belgesinin iptal edilmesi halinde, gelir vergisi stopajı desteği uygulaması nedeniyle terkin edilen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır.

Bununla birlikte yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla gelir vergisi stopajı desteğinden yararlanır.

Ayrıca yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde, gelir vergisi stopajı desteği uygulamasından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise kalan süre kadar devralan yararlanacaktır.

10.1.2.4 Sigorta primi işveren hissesi desteği

Genel teşvikler içerisinde de yer alan ancak yalnızca tersanelerin gemi inşa yatırımları için uygulanabilecek bu destek unsuru hakkında Rehber'in "10.1.3.2 Sigorta primi işveren hissesi desteği" başlıklı bölümünde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

10.1.3 Bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımlarda yararlanılan teşvikler

2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda belirtilen şartları sağlayan teşvik belgesine bağlı bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımlar, yukarıda yer verilen genel teşvikler haricinde aşağıda belirtilen destek ve teşvik unsurlarından (büyük ölçekli yatırımlarda faiz desteği hariç) ayrıca yararlanabilirler.

10.1.3.1 Faiz desteği

Talep edilmesi halinde, bölgesel teşvik uygulamaları ve stratejik yatırımlar ile Ar-Ge ve çevre yatırımları kapsamında desteklerden yararlanacak yatırımlar için bankalardan kullanılacak en az bir yıl vadeli yatırım kredilerinin teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarının % 70'ine kadar olan kısmı için ödenecek faizin veya kâr payının aşağıdaki tabloda yer verilen puanları, Ekonomi Bakanlığınca da uygun görülmesi halinde azami ilk beş yıl için ödenmek kaydıyla bütçe kaynaklarından karşılanabilmektedir.

Bölgeler	Bölgesel desteklerden yararlanacak yatırımlar		Stratejik yatırımlar ile Ar-Ge ve çevre yatırımları	
	TL kredi	Döviz veya döviz endeksli kredi	TL kredi	Döviz veya döviz endeksli kredi
1	---	---	5 puan	2 puan
2	---	---	5 puan	2 puan
3	3 puan	1 puan	5 puan	2 puan
4	4 puan	1 puan	5 puan	2 puan
5	5 puan	2 puan	5 puan	2 puan
6	7 puan	2 puan	5 puan	2 puan

Bölge ayrımı yapılmaksızın tüm bölgelerde gerçekleştirilecek stratejik yatırımlar, Ar-Ge yatırımları ve çevre yatırımları için Türk Lirası cinsi kredilerde beş puanı, döviz kredileri ve döviz endeksli kredilerde iki puanı karşılanabilecektir.

Faiz desteği içeren teşvik belgelerine konu yatırımlardan finansal kiralama yöntemiyle gerçekleştirilecek olanlar için de faiz veya kâr payı ödemelerini içeren itfa planı yapılması kaydıyla aynı şartlarla faiz desteği öngörülebilir.

Ancak bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında yapılacak yatırımlarda proje bazında sağlanacak faiz desteği tutarları 3, 4, 5 ve 6. bölgelerde sırasıyla 500.000, 600.000, 700.000 ve 900.000 Türk Lirasını geçemez.

Bununla birlikte, faiz desteği tutarı, bölge ayrımı olmaksızın Ar-Ge ve çevre yatırımlarında 500.000 Türk Lirasını, stratejik yatırımlarda ise sabit yatırım tutarının % 5'ini aşmamak kaydıyla 50 Milyon Türk Lirasını geçmez.

Döviz kredisi ile gerçekleştirilecek yatırımlarda faiz desteği uygulaması, vade tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satış kuru dikkate alınarak yapılacaktır.

Kullanılmış makine ve teçhizat, kamu iktisadi teşebbüsleri dâhil kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının yapacağı yatırımlar için faiz desteği uygulanmaz.

Kullanılan kredilerin faiz, kâr payı veya anapalarının yatırımcı tarafından itfa planlarında belirtilen sürelerde geri ödenmemesi halinde, yapılmayan ilk ödeme, ilgili aracı kurum tarafından en kısa sürede Bakanlığa bildirilecektir ve Bakanlıkça faiz desteği ödemeleri durdurulacaktır. Yatırımcının kredi geri ödeme yükümlülüklerini yerine getirdiğinin daha sonra ilgili aracı kurumca Bakanlığa bildirilmesi halinde, bildiri takip eden dönemler için faiz desteği ödemeleri başlangıçta öngörülen ödeme tarihlerinde herhangi bir uzatmaya gidilmeksizin tekrar başlatılacaktır. Kredi geri ödemesine ait yükümlülüklerin yeniden aksamaması halinde faiz desteği ödemesine son verilecektir.

Teşvik belgesi kapsamındaki yatırımın başka bir yatırımcıya devredilmesi durumunda, devralan yatırımcının teşvik belgesinde faiz desteğinin öngörülmesi ve aracı kurumca da uygun görülmesi halinde, yeni yatırımcı için eski itfa planındaki vade, miktar ve benzeri şartlar değiştirilmeksizin bakiye kredi için düzenlenecek yeni itfa planına göre faiz desteği ödenmesine devam edilecektir. Aksi takdirde faiz desteği uygulaması durdurulacaktır.

Aracı kurumların uyguladıkları faiz veya kâr payı oranları, bölgelere göre belirlenen faiz desteği puanının altına düştüğünde, aracı kurumun uyguladığı oran dikkate alınacaktır.

Aynı teşvik belgesi kapsamı yatırım için faiz desteği uygulamasına yönelik olarak, yatırım süresince birden fazla aracı kurum talepte bulunamaz. Faiz desteğinden yararlandırılmaya başlandıktan sonra aracı kurum değiştirilmemek kaydıyla aynı teşvik belgesi kapsamı yatırım için birden fazla itfa tablosuna göre işlem yapılabilecektir. Stratejik yatırımlar için, faiz desteği uygulamasına yönelik olarak birden fazla aracı kurum talepte bulunabilecektir.

10.1.3.2 Sigorta primi işveren hissesi desteği

Büyük ölçekli yatırımlar, stratejik yatırımlar ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenen yatırımlardan, tamamlama vizesi yapılmış teşvik belgesinde kayıtlı istihdamı aşmamak kaydıyla; komple yeni yatırımlarda, teşvik belgesi kapsamında gerçekleşen yatırımla sağlanan, diğer yatırım cinslerinden yatırımın tamamlanmasını müteakip, yatırıma başlama tarihinden önceki son altı aylık dönemde (mevsimsel özellik taşıyan yatırımlarda bir önceki yıla ait mevsimsel istihdam ortalamaları dikkate alınır) Sosyal Güvenlik Kurumu'na verilen aylık prim ve hizmet belgesinde bildirilen ortalama işçi sayısına teşvik belgesi kapsamında gerçekleşen yatırımla ilave edilen istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işveren hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmı Bakanlık bütçesinden karşılanır.

Büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenen yatırımlarda söz konusu destek aşağıda belirtilen sürelerde uygulanacaktır.

Bölgeler	Uygulama süresi
1	2 yıl
2	3 yıl
3	5 yıl
4	6 yıl
5	7 yıl
6	10 yıl

Stratejik yatırımlar için ise bu destek, 6. bölgede 10 yıl, diğer bölgelerde 7 yıl süreyle uygulanacaktır.

Yararlanılan sigorta primi işveren hissesi desteğinin tutarı, bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenen yatırımlar ile büyük ölçekli yatırımlarda sabit yatırım tutarının aşağıda belirtilen oranları geçmeyecektir.

Bölgeler	Sigorta primi işveren hissesi desteğinin sabit yatırım tutarına oranı	
	Bölgesel teşvik uygulamalarında	Büyük ölçekli yatırımlarda
1	% 10	% 3
2	% 15	% 5
3	% 20	% 8
4	% 25	% 10
5	% 35	% 11

Stratejik yatırımlarda sigorta primi işveren hissesi desteğinin miktarı 1, 2, 3, 4 ve 5. bölgelerde sabit yatırım tutarının % 15'ini geçemez.

İşveren hissesine ait primlerin karşılanabilmesi için, işverenlerin çalıştırdıkları sigortalılarla ilgili olarak 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca aylık prim ve hizmet belgelerini yasal süresi içerisinde Sosyal Güvenlik Kurumu'na vermesi ve sigortalıların tamamına ait sigorta primlerinin sigortalı hissesine isabet eden tutar ile Bakanlıkça karşılanmayan işveren hissesine ait tutarın yasal süresi içerisinde ödenmiş olması şarttır. İşveren tarafından ödenmesi gereken primlerin geç ödenmesi halinde, Bakanlıktan Sosyal Güvenlik Kurumuna yapılacak ödemenin gecikmesinden kaynaklanan gecikme zammı işverenden tahsil edilecektir.

Sigorta primi işveren hissesi desteği, komple yeni yatırımlarda belge kapsamında gerçekleştirilen yatırımla sağlanan istihdam, diğer yatırım cinslerinde ise mevcuda ilave edilen istihdam için uygulanacaktır. Komple yeni yatırım dışındaki yatırım cinslerinde, aylık prim ve hizmet belgesinde kayıtlı işçi sayısının mevcut istihdamın altında olması halinde ilgili ay için prim desteği uygulanmayacaktır.

Genel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenen, tersanelerin gemi inşa yatırımlarında tamamlama vizesi şartı aranmaksızın belge konusu geminin yapımında istihdam edilen işçiler için ödenmesi gereken sigorta primi işveren hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmı Bakanlıkça karşılanabilecektir. Bu destek, gemi inşası devam etse dahi yatırıma başlama tarihinden itibaren en fazla on sekiz ay süreyle uygulanır. Yat, yüzer tesis ve deniz araçları da bu kapsamda değerlendirilecektir.

Diğer taraftan, maden arama yatırımlarında bu desteğin uygulanmasında belirlenen faydalanma süreleri de dikkate alınarak tamamlama vizesi yapılmadan önce de destekten faydalanmaya başlanılabilecektir.

Bu desteğin uygulanacağı teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma ait tesiste, işverenin sosyal güvenlik işyeri numarası altında ilgili mevzuatta belirlenen alt işverenler tarafından istihdam edilen işçi sayısı da dikkate alınabilecektir.

Sigorta primi işveren hissesi desteği uygulamasına, tamamlama vizesi tarihinin Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirilmesini takip eden aydan itibaren başlanır. Uygulamanın ilk başladığı ay esas alınarak teşvik belgesinde kayıtlı azami destek oranının aşılmaması kaydıyla belgede belirtilen süre kadar yararlandırıldıktan sonra uygulamaya son verilecektir.

Yatırımın devri halinde uygulamadan devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla kalan süre kadar devralan yararlanacaktır.

10.1.3.3 Sigorta primi işçi hissesi desteği

6. bölgede; büyük ölçekli yatırımlar, stratejik yatırımlar, bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında teşvik belgesine istinaden gerçekleştirilecek yatırımlar ve Ar-Ge ve çevre yatırımları ile sağlanan ilave istihdam için, tamamlama vizesi yapılan teşvik belgesinde kayıtlı istihdam sayısını aşmamak kaydıyla, işveren tarafından Sosyal Güvenlik Kurumuna ödenmesi gereken sigorta primi işçi hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmı, tamamlama vizesinin yapılmasını müteakip 10 yıl süreyle işveren adına Ekonomi Bakanlığı bütçesinden karşılanabilir.

Bu destekten yararlanılabilmesi için, aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içerisinde Sosyal Güvenlik Kurumuna verilmesi ve Bakanlıkça karşılanmayan işçi hissesine ait tutarın yasal süresi içerisinde ödenmiş olması şarttır. Bu destekten yararlanan yatırımcı tarafından ödenmesi gereken primlerin geç ödenmesi halinde, Bakanlıktan Sosyal Güvenlik Kurumuna yapılacak ödemenin gecikmesinden kaynaklanan gecikme zammı işverenden tahsil edilir.

10.1.3.4 İndirimli kurumlar vergisi uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde kurumlar vergisi oranı % 20 olarak belirlenmiştir. 28 Şubat 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren 5838 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 32/A maddesi ile Hazine Müsteşarlığı (6322 sayılı Kanun ile Ekonomi Bakanlığı olarak değiştirilmiştir) tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan sağlanan kazançlar için geçerli olan indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması getirilmiştir.

15 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6322 sayılı "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile sözü geçen maddede bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu Kanun ile yapılan düzenlemeler de dikkate alındığında, KVK'nın 32/A maddesi kapsamında Bakanlar Kurulunun yatırıma katkı oranını % 55'i geçmemek üzere, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 65'i geçmemek üzere belirleme konusunda yetkisi olduğu görülmektedir.

Ayrıca Bakanlar Kurulunun kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulamada konusunda da yetkisi bulunmaktadır.

Nitekim 19 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı tarih itibarıyla yürürlüğe giren Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu yetkiler kullanılmıştır. 20 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/3305 numaralı "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ"de ise ilgili Karar'ın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Sağlanan vergisel teşvikten kurumlar vergisi mükelleflerinin yanında gelir vergisi mükellefleri de yararlanabilmektedir. Kurumlar ve gelir vergisi mükellefleri Kanun kapsamında gerçekleştirmiş oldukları teşvik belgeli yatırımlardan elde ettikleri kazançlarına ve bazı limitler dâhilinde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli gelir/kurumlar vergisi oranı uygulayabileceklerdir. Ancak indirimli oranlar stopaj suretiyle yapılan vergilemede kullanılamamaktadır.

Söz konusu Kanun hükmü gereği arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortisman tabii olmayan diğer harcamalar ile Kurumlar Vergisi Kanunu gereği finans ve sigortacılık konularında faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtılması Hakkında Kanun kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar ve rödovans sözleşmesine bağlı olarak yapılan yatırımlar vergi indirimi desteğinden yararlanamayacaktır.

Yatırımcıların faydalanabilecekleri azami vergi indirimi tutarı teşvik belgesine bağlanacak yatırım tutarı ile yatırımın yapıldığı bölge için tespit edilen yatırıma katkı oranının çarpılması sonucu bulunacak tutar olacaktır. Söz konusu yatırıma katkı tutarı, yatırımların, indirimli kurumlar vergisi uygulamak 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 kazançta uygulanacaktır. Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilememesi durumunda indirimli kurumlar vergisine konu edilecek kazanç, tevsi yatırım tutarının toplam sabit kıymet tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oranın kurumun ticari bilanço kârı ile çarpılması suretiyle bulunacaktır. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymet tutarlarının birikmiş amortisman düşülmeden önceki brüt tutarlarının kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınacaktır.

Büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi çerçevesinde, gelir veya kurumlar vergisi, öngörülen yatırıma katkı tutarına ulaşmaya kadar aşağıda belirtilen oranlarda indirimli olarak uygulanacaktır:

Bölgeler	Bölgesel teşvik uygulamaları		Büyük ölçekli yatırımlar	
	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimi oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimi oranı (%)
1	15	50	25	50
2	20	55	30	55
3	25	60	35	60
4	30	70	40	70
5	40	80	50	80
6	50	90	60	90

Stratejik yatırımlar için tüm bölgelerde uygulanacak vergi indirimi oranı % 90 ve yatırıma katkı oranı % 50'dir.

Öncelikli yatırımlardan sabit yatırım tutarı 1 milyar Türk Lirası ve üzerinde olanlar için vergi indirimi desteği, 5 inci bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 10 puan ilave edilmek suretiyle uygulanır.

Hesaplanacak yatırım katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcamasını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının büyük ölçekli ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamındaki yatırımlarda; % 80'ini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmektedir. Yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımların işletilmesinden elde edilen kazançları dışında kalan tüm kazançları "diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç" olarak kabul edilecektir. Ancak, söz konusu kararlara göre yapılan yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması nedeniyle, hak kazanılan tüm katkı tutarlarının kullanılmasından sonra bu yatırımlardan elde edilen kazançlar da diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak dikkate alınabilecektir.

10 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yatırım dönemine ilişkin ek açıklama getirilmiş olup, "yatırım dönemi" ifadesinden, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından tamamlama vizesi yapılması amacıyla Ekonomi Bakanlığı'na müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan sürenin anlaşılması gerektiği ifade edilmiştir. Ancak yatırımın fiilen tamamlandığı tarih, tamamlama vizesi için başvuru tarihinden daha önceki bir tarih ise, bu tarihin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin son günü yatırım döneminin son günü olarak kabul edilecektir.

Toplam yatırıma katkı tutarının yatırım döneminden kullanılmayan kısmı, hak kazanılan yatırıma katkı tutarını aşmamak üzere, bu yatırımın işletilmesinden elde edilecek kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılabilir.

Yatırım dönemi içerisinde kısmen işletmeye geçilmesi durumunda, bu dönemde belirlenen sınırlar içinde kalmak kaydıyla, hem yatırımdan elde edilen kazançlara, hem de diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkündür. Bu durumda, yatırımdan elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılabilir katkı tutarının toplamı, ilgili dönemde yapılan yatırım harcaması ile yatırıma katkı oranının çarpılması suretiyle bulunan tutarı aşmayacaktır. Söz konusu yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle faydalanılabilecek katkı tutarı ise yapılan harcama tutarını geçemeyecektir.

07.09.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6745 sayılı "Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile işletme döneminde, önceki dönemlerde kullanılmayan devreden yatırıma katkı tutarının yeniden değerlendirme oranı ile değerlendirilmesi ve hesaplanan tutarın sonraki dönemlere devreden katkı tutarı olarak dikkate alınması yönünde değişiklik yapılmıştır. Böylece yıllar itibarıyla katkı tutarının enflasyon nedeni ile aşınması önlenmiştir. İlgili hesap döneminde kullanılmayan yatırıma katkı tutarı, ilgili ürünün üretimine devam edildiği sürece katkı tutarı tüketilinceye kadar sonraki hesap dönemlerinde kullanılabilir.

Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren indirimli vergi uygulamasından yararlanabilir.

İndirimli kurumlar vergisi, yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçilmiş olması şartıyla geçici vergi dönemlerinde de uygulanabilir. Yatırıma katkı tutarının belli oranları ile sınırlı olan ve yatırım döneminde diğer kazançlara da uygulanması mümkün olan indirimli vergi uygulaması için de aynı imkân bulunmaktadır.

Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır. Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanır.

Şartlar sağlanmadan indirimli vergi oranı uygulamasından yararlanılması durumunda, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Bu durumda ayrıca vergi ziyai cezası uygulanmayacaktır.

10.1.3.5 Yatırım yeri tahsisi

Teşvik belgesine bağlanmış büyük ölçekli yatırımlar, stratejik yatırımlar ile bölgesel desteklerden yararlanacak yatırımlar için Maliye Bakanlığına belirlenen esas ve usuller çerçevesinde yatırım yeri tahsis edilebilir.

Kurumlar Vergisi Kanunu 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 ve rödovans sözleşmesine bağlı olarak yapılan yatırımlar kapsam dışı bırakılmıştır.

10.1.3.6 Katma değer vergisi iadesi

Sabit yatırım tutarı 500 Milyon Türk Lirası üzerindeki yatırımlar kapsamında yapılacak bina inşaat harcamaları KDV iadesinden yararlandırılabilir. Bu yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi, talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade olunur.

Öte yandan, 27 Ocak 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6770 sayılı Kanun'un 10. maddesiyle KDV Kanunu'na geçici 37. madde eklenmiştir. 1 Ocak 2017 tarihinde yürürlüğe giren söz konusu düzenlemeyle, imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle sadece 2017 yılında yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisinin iade edilmesi imkânı getirilmiştir.

10.1.4 Yatırımların proje bazlı olarak desteklenmesi

07.09.2016 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 6745 sayılı "Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 80. maddesiyle Bakanlar Kuruluna, proje bazında Ekonomi Bakanlığı tarafından desteklenmesine karar verilen yatırımlar için; bahsedilen maddede sayılan teşvik ve destekler konusunda karar vermeye ve bu desteklerden bir veya birden fazlasını uygulamaya ilişkin yetki verilmiştir.

26.11.2016 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2016/9495 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile proje bazlı yatırımların desteklenmesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. İlgili BKK ile belirlenen usul ve esaslara ana hatları ile aşağıda yer verilmektedir:

10.1.4.1 Yatırımların proje bazlı olarak desteklenmesi

2016/9495 sayılı Karar kapsamında proje bazlı olarak desteklenmesi uygun bulunan yatırımlara, aşağıdakilerden uygun görülen destek veya destekler sağlanabilecektir:

- Gümrük vergisi muafiyeti
- Faiz desteği veya hibe desteği
- KDV istisnası
- Sermaye katkısı
- KDV iadesi
- Enerji desteği
- Vergi indirimi veya istisnası
- Kamu alım garantisi
- Sigorta primi işveren hissesi desteği
- Yatırım yeri tahsis
- Gelir vergisi stopajı desteği
- Altyapı desteği
- Nitelikli personel desteği
- Kolaylaştırıcı düzenlemeler desteği (*)

(*) Kanunlarla getirilen izin, tahsis, ruhsat, lisans ve tesciller ile diğer kısıtlayıcı hükümler için istisna getirilmesi veya yasal ve idari süreçlerde kolaylaştırıcı düzenleme yapılması.

10.1.4.2 Müracaat ve müracaatta aranacak belge ve şartlar

Ekonomi Bakanlığı (Bakanlık), belirleyeceği yatırım konusunda bir veya birden fazla firmayı yatırım için davet edebilecek veya duyuru yapmak suretiyle çağrıda bulunabilecektir.

Söz konusu davet veya duyuruya istinaden proje bazlı desteklerden yararlanmak isteyen yatırımcı firma, aşağıdaki bilgi ve belgelerle Bakanlığa müracaat edebilecektir.

- Kararın Ekindeki (Ek 1) örneğe uygun olarak hazırlanmış yatırımcı firma ve proje bilgileri, yatırımın fizibilitesi, etki analizi ve yatırıma sağlanması istenilen destekler ile gerekçeleri.
- Yatırımcıyı temsil ve ilzama yetkili kişi veya kişilerce imzalı müracaat dilekçesi.
- Yatırımcıyı temsil ve ilzama yetkili kişilere ait noter tasdikli imza sirküleri ve şahıs şirketleri için imza beyannamesi.
- Değerlendirme aşamasında Bakanlığın ihtiyaç duyabileceği diğer bilgi ve belgeler.

Müracaatlar, Bakanlık tarafından bu Kararın amacı ve aşağıda belirtilen kriterler dikkate alınarak değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Bu kriterler Karar'da aşağıdaki şekilde sayılmıştır:

- Ülkemizin mevcut durumda veya gelecekte ortaya çıkabilecek kritik ihtiyaçlarını karşılayabilme,
- Ülkemizde üretim kapasitesi yetersiz olan ürünlerde arz güvenliğini sağlayabilme,
- Ülkemizin teknoloji açığı olan alanlarda teknoloji kapasitesini geliştirme,
- Dış ticaret açığı verilen alanlarda ithalat bağımlılığını azaltma,
- Yüksek katma değerli olma,
- Ülkemizde üretimi olmayan yeni nesil teknolojiler kullanılarak üretim yapılmasını sağlayabilme,
- Farklı sektörlerde ülkemize rekabet gücü kazandırabilme,
- Etkileşimde olduğu sektörlerde teknolojik dönüşümü hızlandırma ve bu sektörlerde pozitif dışsallık sağlayabilme,
- Yenilikçi ve Ar-Ge'ye dayalı yatırım olma,
- Cari işlemler dengesini olumsuz etkileyen ve hammadde sıkıntısı yaşanan sektörlerde gerçekleştirilecek yüksek katma değerli işlenmiş ürünlerin üretimine yönelik yatırım olma,
- Ülkemizin hammadde potansiyelinin değerlendirilmesine olanak sağlayan entegre üretime yönelik yatırım olma,

10.1.4.3 Aşgari yatırım büyüklüğü ve Destek Kararı'nın yayımlanması

Projelerin Karar kapsamında değerlendirmeye tabi tutulabilmesi için aşgari sabit yatırım tutarının 100 milyon ABD Doları olması gerekmektedir.

Değerlendirme sonucunda uygun bulunan proje veya projeler, Bakanlık tarafından Bakanlar Kuruluna sunulacak ve Bakanlar Kurulu tarafından desteklenmesine karar verilen projeler için Destek Kararı yayımlanacaktır.

Söz konusu "Destek Kararı"nda; Bakanlar Kurulunca belirlenecek yatırımın konusu, kapasitesi, tutarı ve süresi gibi yatırımın karakteristik değerleri, yatırımcının taahhütleri, yatırım için sağlanacak destekler, desteklerin uygulamasından sorumlu kurumlar ve desteklere ilişkin oran, süre ve miktarlar ile yatırım için öngörülen özel şartlar bulunacaktır.

Diğer taraftan, bu Karar kapsamında desteklenmesi uygun görülmemen müracaatlar, yatırımcının talep etmesi halinde "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar" kapsamında değerlendirilmeye alınabilecektir. Böylece, proje bazlı yatırım

destekleri için uygun görülmeyen yatırımların, 2012/3305 sayılı Karar kapsamında teşvik ve desteklerden faydalandırılması mümkün olabilecektir.

10.1.4.4 Teşvik belgesi, yatırım süresi ve tamamlama vizesi

Bakanlar Kurulu tarafından Destek Kararı ile proje bazlı olarak desteklenmesine karar verilen projeler için Bakanlıkça yatırım teşvik belgesi düzenlenecektir.

Yatırımın başlangıç ve bitiş tarihleri Destek Kararı'nda belirlenecek olup, desteklenecek yatırımların ek süre de dâhil olmak üzere Destek Kararı'nda belirlenen sürede gerçekleştirilmesi esas olacaktır.

Yatırım tamamlama vizesinin, yatırımın tamamlanmasını müteakip, Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü (Genel Müdürlük) personeli ile ihtiyaç duyulması halinde yatırım konusuna bağlı olarak diğer ilgili Bakanlıklardan görevlendirilecek personelden oluşacak heyet tarafından yapılacak ekspertiz işlemi sonucunda gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

10.1.4.5 Uygulamaya ilişkin açıklamalar

Karar'da, Destek Kararı'nda uygun görülen desteklerin ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından uygulanmasının zorunlu olduğu ve Bakanlığın Destek Kararlarında veya ilgili mevzuatta belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, bu Karar kapsamındaki uygulamaya yönelik belirli işlemleri diğer kurum ve kuruluşlar aracılığı ile yürütebileceği hüküm altına alınmıştır.

Karar'da ayrıca, yatırımın gerçekleşmemesi veya proje bazlı desteklerden faydalanmasına mesnet teşkil eden taahhütlerin yerine getirilememesi ve talep edilmesi halinde projenin, yürürlükte olan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar hükümleri çerçevesinde değerlendirilebileceği belirtilmekle birlikte, bu Karar kapsamında yararlanılıp, "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar" kapsamında sağlanmayan destekler ile varsa fazladan yararlandırılan desteklerin Kararın "Müeyyide" başlıklı 11. maddesinin birinci fıkrası hükümleri çerçevesinde geri alınacağı belirtilmiştir.

10.1.4.6 Şirket hisselerinin ve yatırımın devri

Yatırımın devri Destek Kararında belirlenen süre ve koşullar çerçevesinde Bakanlığın iznine ve Başbakanlığın onayına tabi olacaktır.

Diğer yandan, yatırımın devrine izin verilmesi halinde, devralan yatırımcı, yatırımın niteliklerini ve taahhütlerini yerine getirmekle kaydıyla belirtilen istisna ve muafiyetler ile desteklerin kalan kısmından yararlandırılabilir.

Yatırımcı şirketin, Borsa İstanbul Pay Piyasasında halka arz yöntemi ile paylarını satması hariç olmak üzere, proje kapsamındaki yatırım tamamlanmadan hisselerini devretmesi işlemi de Bakanlığın iznine tabi olacaktır.

10.1.4.7 Müeyyide

Karar'ın 11. maddesinde yapılan düzenlemeye göre, kamudan kaynaklanan nedenler hariç olmak üzere, yatırımın belirlenen süre içerisinde gerçekleştirilmesinden yatırımcı sorumlu olacaktır.

Yatırımcının Destek Kararı'nda öngörülen yükümlülüklerini yerine getirmemesi halinde

- İndirimli kurumlar vergisi veya istisna uygulaması ile
- Gelir vergisi stopajı teşviki

nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilecek iken, diğer destekler ise 6183 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde geri alınacaktır.

Bu Karar kapsamındaki desteklerden yararlanan yatırım harcamaları, diğer kamu kurum ve kuruluşlarının desteklerinden yararlanamayacaktır. Diğer kamu kurum ve kuruluşlarının desteklerinden yararlanan veya yararlanılacak yatırım harcamaları için ise, bu Karar kapsamındaki desteklerden yararlanmak üzere Bakanlığa müracaat edilemeyecektir.

Bu madde hükmüne aykırı davranılması halinde, bu Karar kapsamında yararlanan destekler ilgili mevzuat çerçevesinde geri alınacaktır.

10.1.4.8 Yetki, denetim ve yeminli mali müşavirler tarafından yapılacaklar

Bu Kararın uygulanmasını teminen Ekonomi Bakanlığına aşağıdaki yetkiler verilmiştir:

- a) Uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemek,
- b) Makroekonomik politikalar ve gelişen şartları göz önünde bulundurarak gerekli tedbirleri almak ve bu yönde düzenlemeler yapmak,
- c) İlgili kişi, kurum ve kuruluşlardan gerekli görülen her türlü ilave bilgi, belge, görüş, izin, ruhsat ve benzerlerini istemek,
- d) Kararda öngörülen hâller dışında kalan özel durumları inceleyip sonuçlandırmak, görüş vermek, mücbir sebep ve fevkalade hal durumlarının varlığı hâlinde teşvik belgesi ile ilgili gerekli işlemleri yapmak ve uygulamada ortaya çıkacak ihtilafları çözmek.
- e) Teşvik belgesinde öngörülen şartlara uyulup uyulmadığını denetlemek ve denetim sonuçlarına göre gerekli tedbirleri almak,

Yatırımcılar, yatırım ve işletme döneminde yatırıma ilişkin taahhütlerin gerçekleşme bilgilerini ve yararlanan destek miktarını Destek Kararı'nda belirlenen süre boyunca her yılın Ocak ve Temmuz aylarında Yeminli Mali Müşavir Raporu ile ibraz etmekle yükümlü olup, bu hususlar Bakanlık veya Bakanlıkça görevlendirilecek kurum ve kuruluşlar tarafından takip edilecektir.

Yeminli Mali Müşavirlik raporu ile tevsik edilmesi gereken bir başka işlem ise hibe desteğinden yararlanan projeler için geçerli olmaktadır. Destek Kararı ile hibe desteğinden yararlandırılması öngörülen projeler için yatırımın başlangıç tarihini müteakip yatırımcıların, ilgili Karar'da belirtilen süre ve limitlere uymak koşuluyla, Mayıs ve Kasım aylarında teşvik belgesi kapsamı sabit yatırım harcamalarını Yeminli Mali Müşavir Raporu ile Bakanlığa ibraz etmeleri halinde, söz konusu harcamalar Destek Kararı kapsamında değerlendirilerek tespit edilen hibe destek tutarı yatırımcıların hesabına aktarılacaktır.

Destek Kararında uygulama için görevlendirilen kurum ve kuruluşlar, tevdi edilen görevleri belirlenen süre içinde tamamlamakla ve teşvik belgesinin düzenlenmesini müteakip, sorumlu oldukları destek tamamlanıncaya kadar her yılın Ocak ayında yapılan işlemlerin son durumu ile ilgili olarak Bakanlığa bildirimde bulunmakla yükümlü olacaklardır.

10.1.4.9 Destek bazında getirilen diğer hükümler

a. Faiz desteği

Faiz desteği uygulamasında banka, vade tarihlerinde Bakanlığa bildirecek faiz tutarlarının doğruluğundan ve kredinin yatırım için kullanılmasından sorumlu olacaktır. Faiz desteği uygulaması, Genel Müdürlük ve aracı kurumlar arasında yürürlükte bulunan protokol ve imzalanacak ek protokol çerçevesinde yürütülecektir.

b. Enerji desteği

Enerji desteği ile ilgili olarak işletmelerin enerji giderinin hesaplanmasında, eski dönem borçları, gecikme faizleri, ceza bedelleri ve KDV hesaplamaya dâhil edilmeyecek olup, enerjinin temin edildiği kurum veya kuruluşlarca düzenlenmiş ve bedeli peşin olarak fatura döneminde ödenmiş fatura değerleri dikkate alınacaktır.

c. Hibe desteği

Hibe desteğinden yararlandırılması öngörülen projeler için yatırımın başlangıç tarihini müteakip yatırımcıların, Destek Kararında belirtilen süre ve limitlere uymak koşuluyla Mayıs ve Kasım aylarında teşvik belgesi kapsamı sabit yatırım harcamalarını yeminli mali müşavir raporu ile Bakanlığa ibraz etmeleri halinde, söz konusu harcamalar Destek Kararı kapsamında değerlendirilerek tespit edilen hibe destek tutarı yatırımcıların hesabına aktarılacaktır.

d. Nitelikli personel desteği

Nitelikli personel desteği kapsamında, Destek Kararında belirlenen nitelikli personel sayısı ve brüt ücretleri dikkate alınarak ücret desteği verilecektir. Bu desteğin uygulamasına, tamamlama vizesi tarihini takip eden aydan itibaren başlanacaktır. Bu desteğin hesaplanmasında, söz konusu personele ilişkin Sosyal Güvenlik Kurumu kayıtları esas alınacaktır.

e. Sermaye katkısı, kamu alım garantisi ve altyapı desteği

Destek Kararında sermaye katkısı, kamu alım garantisi ve/veya altyapı desteklerinin öngörülmesi durumunda, söz konusu desteğin/desteklerin uygulanması ilgili Destek Kararında belirtilen kurum veya kuruluşlar tarafından yapılacak ve Destek Kararında belirtilen altyapının yapımından sorumlu kurum veya kuruluş tarafından öncelikli olarak yerine getirilecektir.

f. İthalatta gümrük vergisi muafiyeti ve KDV istisnası

Makine ve teçhizat ithalatında gümrük vergisi muafiyeti ve KDV istisnası uygulaması Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından yapılacaktır.

g. Vergi indirimi, vergi istisnası, gelir vergisi stopajı desteği, yatırım yeri tahsis, KDV istisnası ve KDV iadesi

Kararda yer alan KDV istisnası desteği ile Destek Kararında yer alması durumunda vergi indirimi, vergi istisnası, gelir vergisi stopajı desteği ve KDV iadesi desteklerinin uygulaması Maliye Bakanlığı tarafından yapılacaktır. Ayrıca, yatırım yeri tahsis, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirilecektir.

h. Kolaylaştırıcı düzenlemeler

Destek Kararında belirtilen yatırım ile ilgili izin, ruhsat, tahsis, lisans, tescil ve benzeri konularda istisna ve kolaylık öngörülmesi durumunda ilgili kamu kurum ve kuruluşları gerekli işlemlerin yerine getirilmesinden sorumlu olacaklardır.

i. Sigorta primi işveren hissesi desteği

Destek Kararında sigorta primi işveren hissesi desteğinin öngörülmesi durumunda destek uygulaması Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı tarafından yapılacaktır.

10.1.5 Cazibe merkezleri programı kapsamında sağlanan teşvikler

11 Ocak 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2016/9596 sayılı "Cazibe Merkezleri Programının Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Karar" ile cazibe merkezleri programı kapsamında yer alan iller ve söz konusu illerde gerçekleştirilecek yatırımlara ilişkin ek teşvikler belirlenmiştir.

Bu doğrultuda, cazibe merkezleri programı kapsamında yer alan 4 ve 5. bölge illerindeki organize sanayi bölgeleri ile Kilis ilinde yer alan organize sanayi bölgelerinde gerçekleştirilecek bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımlara tabi olunan uygulama kapsamında 6. bölge için belirlenen desteklerden yararlanma imkanı getirilmiştir.

Adıyaman, Bayburt, Elazığ, Erzurum, Erzincan, Gümüşhane, Malatya ve Tunceli illerindeki organize sanayi bölgelerinde yapılacak yatırımlar ile Kilis ilindeki organize sanayi bölgelerinde yapılacak

bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımlar da tabi olunan uygulama kapsamında 6. bölge için belirlenen desteklerden aynı oran, miktar, süre ve şartlarda faydalanabilecektir.

Öte yandan, "Cazibe Merkezleri Programının Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Karar"da, üretim tesisi taşıma desteği kapsamında yatırımcıların;

- Nakdi taşınma desteğinden,
- Teşvik desteğinden,
- Yatırım ve üretim destek paketi kapsamındaki yatırım yeri tahsis desteği ile faiz indirimli işletme kredisi desteğinden,
- Yeni yatırımlar için; yatırım ve üretim destek paketi kapsamındaki danışmanlık desteği ile faizsiz yatırım kredisi desteğinden,

faydalanacağı belirtilmiştir.

Cazibe merkezleri programı kapsamında yer alan "Üretim Tesisi Taşıma Destek Paketi" çerçevesinde Kalkınma Bankası tarafından desteklenmesi uygun görülen yatırımlar aşağıdaki şartlarla Karar kapsamındaki desteklerden de yararlanacaktır. Buna göre;

1. Program kapsamındaki illere taşınan tesise ilave yatırım yapılmaması veya yapılmakla birlikte asgari sabit yatırım tutarı ve asgari kapasite şartlarının sağlanamaması durumunda;
 - a. Program kapsamındaki 4 ve 5. bölge illerine taşınan tesisler, taşınılan bölgede geçerli olan süre ve miktarlarda sigorta primi işveren hissesi desteğinden,
 - b. 6. bölge illerine taşınan tesisler, anılan bölgede geçerli olan sürelerde sigorta primi işveren hissesi desteği, sigorta primi desteği ve gelir vergisi stopajı desteğinden,
2. Program kapsamındaki illere taşınmanın gerçekleşmesi ve ilave yatırımın asgari sabit yatırım tutarı ve kapasite şartlarını sağlaması halinde, taşınılan tesis bir önceki (a) maddesinde sayılan desteklerden, ilave yatırım ise bu desteklere ek olarak gümrük vergisi muafiyeti, KDV istisnası ve vergi indirimi desteğinden

yararlanacaktır.

Öte yandan, cazibe merkezleri programı kapsamındaki illerde kurulacak çağrı merkezleri ve veri merkezlerine, kurulduğu bölgenin bölgesel teşviklerinden herhangi bir asgari yatırım tutarı şartı aranmaksızın yararlanabilme imkanı getirilmiştir.

10.1.6 Diğer teşvik unsurları

09.08.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6728 sayılı "Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" kapsamında teşvik belgeli yatırımlar için ek bazı vergisel destekler getirilmiştir.

Kanun ile getirilen ek destekler aşağıdaki gibidir;

- ▶ Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yer alan yatırım mallarına ilişkin olarak belge sahibi yatırımcılar ile bu malların üreticileri ve tedarikçileri arasında düzenlenen kâğıtlar damga vergisi ve Harçlar Kanunu'nda yer alan harçlardan istisna edilmiştir.
- ▶ Münhasıran yatırım döneminde Yatırım Teşvik Belgesi kapsamındaki yatırıma yönelik gayri maddi hakların kiralanması ve satın alınmasına ilişkin düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden ve Harçlar Kanunu'nda yer alan harçlardan istisna edilmiştir.
- ▶ Yatırım Teşvik Belgesi kapsamındaki sabit kıymet yatırımlarının imal ve inşasına yönelik olarak düzenlenen sözleşmeler, taahhütnameler, teminatlar ve bu mahiyetteki kâğıtlar damga vergisinden ve Harçlar Kanunu'nda yer alan harçlardan istisna edilmiştir.
- ▶ Yatırım Teşvik Belgesi kapsamındaki yatırımlara yönelik danışmanlık ve teknik müşavirlik hizmetlerine ilişkin düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden ve Harçlar Kanunu'nda yer alan harçlardan istisna edilmiştir.

- Yatırımlarda Devlet yardımları hakkında kararlarla belirlenen yüksek ve orta yüksek teknoloji sanayi sınıfında yer alan ürünlerin imalatına ilişkin olarak imalatçılar ile tedarikçiler arasında mal ve hizmet alımı nedeniyle düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden ve Harçlar Kanunu'nda yer alan harçlardan istisna edilmiştir.
- Yatırım amaçlı olarak iktisap edilen araziler ve teşvik belgesi kapsamında inşa edilen binalar için emlak vergisi muafiyeti getirilmiştir. Buna göre, yatırım teşvik belgesi kapsamında inşa edilen binaların inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren beş yıl süreyle; Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımlar için iktisap olunan veya bu yatırımlar için tahsis edilen araziler, yatırım teşvik belgesi süresince emlak vergisinden muaf olacaktır.
- Yatırım teşvik belgesi kapsamında inşa edilen binalar, yapı ve tesisler yatırım döneminde bina inşaat harcı ile diğer belediye harçlarından istisna edilmiştir.

10.2 Teşvik belgesi ve belge ile ilgili hususlar

10.2.1 Teşvik belgesi

Teşvik belgesi düzenlenmesine ilişkin talepler Ekonomi Bakanlığına yapılmaktadır.

Teşvik belgesi düzenlenebilmesi için;

- a. Yatırımcıyı temsil ve ilzama yetkili kişi veya kişilerce imzalı müracaat dilekçesi,
- b. Yatırımcıyı temsil ve ilzama yetkili kişilere ait noter tasdikli imza sirküleri, kamu kurumları ve şahıs şirketleri ile gerçek kişiler için imza beyannamesi,
- c. 2012/1 sayılı Tebliğ'in 1 numaralı ekindeki örneğe uygun olarak hazırlanmış, her sayfası yatırımcıyı temsil ve ilzama yetkili kişi veya kişilerce imzalı ve kaşeli yatırım bilgi formu ve taahhütname ile makine ve teçhizat listeleri Bakanlığa yapılacak müracaatlarda, 400 Türk Lirası tutarındaki meblağın Bakanlık Döner Sermaye İşletmesine ait 2012/1 sayılı Tebliğ'in 9 numaralı ekinde belirtilen hesaba yatırıldığına dair belge, müracaatın yerel birimlere yapılması durumunda, yukarıda belirtilen meblağın 100 Türk Lirası tutarındaki kısmının ilgili yerel birim hesabına yatırıldığına, bakiye kısmının ise Bakanlık Döner Sermaye İşletmesi hesabına yatırıldığına dair belge, yatırım teşvik belgesi kapsamında kullanılmış komple tesis ithal edilebilmesine yönelik olarak Bakanlığa yapılacak müracaatlarda, bu meblağ 10.000 TL olarak uygulanacaktır.
- d. Firmanın ortaklık yapısı, sermaye miktarı ve faaliyet konuları açısından nihai durumunu gösterir Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi veya Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Sicil Gazetesi aslı veya noterden veya sicil merciinden tasdikli örneği,
- e. Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılacak müracaatlar hariç olmak üzere, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca Türkiye genelinde Sosyal Güvenlik Kurumu'na muaccel olmuş prim ve idari para cezası borçlarının bulunmadığına veya tecil ve/veya taksitlendirildiğine ya da yapılandırıldığına ve yapılandırmanın bozulmadığına dair Sosyal Güvenlik Kurumu'nun ilgili birimlerinden alınacak yazı veya Kurumun elektronik bilgi iletişim ortamından alınacak barkodlu çıktı,
- f. 2872 sayılı Çevre Kanunu'na istinaden, sadece 17.07.2008 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Çevresel Etki Değerlendirmesi Yönetmeliği eki listelerde yer alan "Çevresel Etki Değerlendirmesi Olumlu Kararı" veya "Çevresel Etki Değerlendirmesi Gerekli Değildir Kararı" şartı aranması gereken yatırım konuları için Çevre ve Şehircilik Bakanlığından alınan Karar ve/veya Karara ilişkin yazı,
- g. Teşvik belgesi talebinde bulunulmadan önce yatırımın karakteristiğine bağlı olarak ilgili mevzuatı gereği diğer kamu kurum ve kuruluşlarından alınması gereken ve 2012/1 sayılı Tebliğ'in 2 numaralı ekinde belirtilen bilgi ve belgeler,
- h. Stratejik yatırımlar için ayrıca, yatırım konusu ile ilgili olarak sektörel, mali ve teknik analizlerin yanında 2012/1 sayılı Tebliğ'in 10. maddede belirtilen kriterlerin her birinin yerine getirildiğini tevsik eden bilgi, belge, hesap ve tabloları içeren fizibilite raporu,

- i. Yatırımın sektörüne, büyüklüğüne veya teşvik uygulamalarına bağlı olarak Genel Müdürlükçe talep edilebilecek diğer bilgi ve belgeler,

ile birlikte Bakanlığa müracaat edilecektir.

Ancak, genel teşvik uygulamaları kapsamında yer alan, sabit yatırım tutarı on milyon Türk Lirasını aşmayan ve 2012/1 sayılı Tebliğ'in 4 numaralı ekinde belirtilen yatırımlar için firmanın tercihine bağlı olarak yatırımın yapılacağı yerdeki yerel birimlere de müracaat edilebilir.

Müracaat tarihinden önce gerçekleştirilmiş bulunan yatırım harcamaları ise teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmemektedir.

Teşvik belgeleri kapsamında;

- a. Teşvik belgesi kapsamındaki yatırım malı makine ve teçhizatın ithali, otomobil ve hafif ticarî araç yatırımlarında yatırım dönemi içerisinde kalmak kaydıyla monte edilmemiş haldeki (CKD) aksam ve parçaların ithali, gemi ve elli metrenin üzerindeki yat inşa yatırımlarında tekne kabuğu ithali hariç olmak üzere; ham madde, ara malı ve işletme malzemesi,
- b. Kullanılmış yerli makine ve teçhizat,
- c. Karayolu nakil vasıtaları ve her türlü binek araçları (sağlık ve belediye hizmetlerinde kullanılan araçlar, trafiğe çıkamayacak nitelikte olup apron veya limanda kullanılan araçlar ve madencilik ve hazır beton yatırımlarında kullanılan araçlar ile Kararın 9. maddesinin 7. fıkrasında belirtilen araçlar hariç),
- d. Havayolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik yatırımlar dışındaki diğer yatırımlar için uçak ve helikopter,
- e. Porselenden, seramikten ve camdan mamul sofraya ve mutfak eşyası,
- f. Yurtdışından temin edilecek güneş panelleri,

değerlendirmeye alınmaz.

Yukarıda sayılanlar dışında teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeyecek harcamalar sektörel özellikler dikkate alınarak proje bazında belirlenir.

Teşvik belgelerine ait ithal ve yerli makine ve teçhizat listelerinde inşaat malzemelerine yer verilmez.

Sabit yatırım tutarı arazi-arsa, bina-inşaat, makine ve teçhizat ile diğer yatırım harcaması kalemlerinin toplamını ifade etmektedir.

Teşvik belgesinde öngörülen yatırıma başlama tarihi, teşvik belgesi için Ekonomi Bakanlığına veya ilgili yerel birime müracaat tarihidir.

Yatırıma başlanıldığının kabul edilebilmesi için, yatırıma başlama tarihinden sonra arazi-arsa, altyapı, bina-inşaat, makine ve teçhizat (avans ve ön ödemeler dâhil) ile diğer yatırım harcamalarına yönelik olarak, teşvik belgesinin ilk düzenlendiği tarihteki sabit yatırım tutarı esas alınmak üzere; sabit yatırım tutarının en az % 10'u oranında (sabit yatırım tutarı 50 Milyon TL'nin üzerindeki yatırımlar için ise en az 5 Milyon TL), harcama yapılması gerekir.

Bununla birlikte teşvik belgesi kapsamında yapılabilecek olan yatırım cinsleri komple yeni yatırım, tevsî, modernizasyon, ürün çeşitlendirmesi ve entegrasyon yatırımları, olarak belirlenmiştir.

Teşvik belgesi kapsamında yatırım olarak değerlendirilecek çalışmalar aşağıdaki tanımlar çerçevesinde değerlendirilecektir.

Komple yeni yatırım

Mal ve hizmet üretimine yönelik olarak ana makine ve teçhizat ile yardımcı tesisleri içeren, gerektiğinde arazi-arsa, bina-inşaat harcamalarını da ihtiva eden, yatırımın yapılacağı yerde aynı üretim konusunda mevcut tesisi veya mevcut tesisi ile altyapı bütünlüğü bulunmayan yatırımlardır. Ayrıca, hazır giyim yatırımlarında mevcut tesislerde makine ve teçhizat ilavesi nedeniyle kapasite artışının % 100'ü geçmesi halinde bu yatırımlar yeni yatırım sayılacaktır.

Tevsi

Mevcut bir yatırıma üretim hattı veya makine ve teçhizat ilavesiyle kapasitenin artırılmasına yönelik olan ve mevcut tesis ile alt yapı müşterekliği oluşturarak bir bütün teşkil eden yatırımlardır.

Modernizasyon

Mevcut tesislerin üretim hatlarında, teknik ve/veya ekonomik ömrünü tamamlamış makine ve teçhizata uygun parçaların eklenmesini veya mevcut makine teçhizatın yenileri ile değiştirilmesini, tesiste eksik kalmış bölümlerin tamamlanmasını, nihai ürünün doğrudan kalitesinin yükseltilmesini veya modelinin değiştirilmesini içeren yatırımlardır.

Ürün çeşitlendirmesi

Mevcut tesis ile altyapı müşterekliği olan, aynı işletmede mevcut makine ve teçhizata yapılacak ilave yatırımla farklı bir nihai ürün elde edilmesine yönelik yatırımlardır.

Entegrasyon

Mal ve hizmet üreten tesislerin mevcut üretim hatlarında elde edilen nihai ürüne bütünüyle nitelikte ara malı verecek ve/veya üretilmekte olan nihai ürünü ara malı olarak kullanabilecek şekilde, mevcut tesise ileri ve/veya geriye doğru entegre olan, yatırımın konusu ve projenin özelliği dikkate alınarak kaideten aynı il sınırları içinde veya aynı yerde ve aynı tesis bünyesinde olan yatırımlardır.

10.2.1.1 Teşvik belgesinin revizesi

Teşvik belgesinde kayıtlı olan değerlerde, yatırımın her aşamasında tevsik edilen bilgi ve belgelere istinaden yapılacak değerlendirme sonucunda teşvik belgesini düzenleyen merci tarafından değişiklik yapılabilmektedir.

Teşvik belgesinin sabit yatırım tutarının % 50'sinin üzerindeki artış veya azalışlar ile belgede kayıtlı diğer bilgilerde değişiklik olması durumunda, yatırımcılar teşvik belgesini düzenleyen mercie müracaat ederek, teşvik belgesinin revizesi talebinde bulunabilirler. Yatırıma başlama tarihinden sonra temin edilen, ancak makine teçhizat listelerinde yer almayan makine ve teçhizatın proje ile uyumlu olanları, teşvik belgesi kapsamında temin edilmiş sayılmak suretiyle belge kapsamına dâhil edilebilecektir.

10.2.1.2 Süre uzatımı

Teşvik belgesi kapsamı yatırımların proje bazında yapılacak değerlendirme sonucunda öngörülecek sürede gerçekleştirilmesi esastır. Yatırımın öngörülen sürede gerçekleştirilememesi halinde, Yatırım Takip Formu ile birlikte teşvik belgesinin düzenlendiği mercie süre uzatımı talebinde bulunulması durumunda, teşvik belgesinde kayıtlı ilk sürenin yarısı kadar ek süre verilebilecektir. Bu şekilde hesaplanan ek sürenin bir yıldan az olması halinde ek süre bir yıl olarak uygulanabilir.

İlgili mevzuatı gereği kamu kurum ve kuruluşlarından alınması gereği izin ve ruhsat gibi diğer belgelerin temin edilememesi veya kamu kurum ve kuruluşlarının uygulamaları sonucu yatırımcıların faaliyetlerini durdurmaları veya yürütememeleri yatırım süresi içerisinde gerçekleşecek mücbir sebep veya fevkalade hal durumu nedeniyle yatırımın belgede kayıtlı süre içerisinde gerçekleştirilemediğinin yatırımcılar tarafından tevsik edilmesi halinde Bakanlıkça bu durum göz önünde bulundurulurken ilave süre verilebilir.

Diğer taraftan, güvenlik sorunları nedeniyle yarım kalan veya tamamlanamayan yatırımlardan 01.01.2016 tarihinden önce düzenlenen ve bu tarih itibarıyla süresi devam eden Yatırım Teşvik Belgeleri kapsamındaki yatırımların tamamlanabilmesini teminen belgede öngörülen orijinal süreyi geçmemek üzere talep edilmesi halinde ilave süre verilebilir.

Asgari yatırım tutarı ve yatırımın büyüklüğü açısından yatırım süresi içerisinde tamamlanamayan yatırımlar kapsamında tamamlama vizesi aşamasına kadar yapılan yatırım harcamaları, teşvik belgesi kapsamında yer alan destek unsurlarından yararlandırılmamak kaydıyla, tamamlama vizesi esnasında teşvik kapsamında değerlendirilebilmektedir.

10.3 Yatırım teşvik mevzuatına ilişkin diğer hususlar

10.3.1 Yatırımların nakli

Büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel teşvik uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımların, işletmeye geçiş tarihinden itibaren asgari beş yıl süre ile bulunduğu bölgede faaliyette bulunması gerekmektedir. Ancak Bakanlıktan izin alınması ve yatırım konusunun taşınacak bölgede desteklenecek konular arasında yer alması kaydıyla diğer bölgelere taşınabilecektir. Bulunduğu bölgeden daha az destek alan üst bölgelere, aynı bölgede bulunan OSB'den OSB dışına veya ilgili yatırım konusunun desteklenmediği bölgelere taşınmalarda, taşındığı bölgenin yararlandığı desteği aşan kısım ile taşındığı bölgede bulunmayan destekler ilgili mevzuat çerçevesinde geri alınır. İşletmeye geçiş tarihinden itibaren beş yıl süre ile bulunduğu bölgede faaliyette bulunan yatırımların diğer bölgelere taşınması serbesttir.

Tamamlanmış yatırımlardan beş yıllık süreyi doldurmuş ancak tamamlama vizesi yaptırılmamış yatırımlar için, taşınma öncesinde Bakanlığa müracaat edilerek tamamlama vizelerinin yaptırılması gerekmektedir. Bu tür yatırımlara taşınma sonrasında da yer değişikliği izni verilebilmektedir. Ayrıca, genel teşvik sisteminden yararlanan yatırımların yer değişikliği talepleri, yatırım dönemi de dâhil olmak üzere Bakanlıkça değerlendirilerek proje bazında sonuçlandırılacaktır.

10.3.2 Finansal kiralama

Finansal kiralama şirketinin gümrük vergisi muafiyeti ve KDV istisnası desteklerinden yararlanabilmesi için, teşvik belgesi sahibi yatırımcı ile sözleşme yapılmış olması ve teşvik belgesini düzenleyen ilgili merci tarafından finansal kiralamaya konu makine ve teçhizat listesinin onaylanmış olması gerekir.

Yatırımcının teşvik belgesi dikkate alınarak finansal kiralama şirketi adına düzenlenen makine ve teçhizat listesi ile yerli temin ve/veya ithalat işlemleri yapılır. Bu işlemlerde yatırımcı ile finansal kiralama şirketleri müteselsilen sorumlu olacaktır.

Finansal kiralamaya konu makine ve teçhizatın, yatırımcının mülkiyetine geçiş tarihine kadar Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nün izni olmaksızın üçüncü kişilere satışı veya kiralanması durumunda her türlü sorumluluk finansal kiralama şirketine aittir. İflas veya sözleşmenin feshi veya yatırımın gerçekleşmemesi durumunda, yatırımcının mülkiyetine geçmemiş makine ve teçhizat için faydalanılan destekler ilgili mevzuat çerçevesinde finansal kiralama şirketinden geri alınır. Ancak, makine ve teçhizatın yatırımcının mülkiyetine geçmiş olması durumunda ilgili yasal düzenlemeler saklı kalmak kaydıyla yatırımcı sorumludur.

Finansal kiralama işlemine konu makine ve teçhizatın başka bir yatırımcıya devrinin talep edilmesi halinde; finansal kiralama şirketi, devredecek yatırımcı ve devralacak yatırımcının birlikte müracaatı üzerine yeni sözleşmeye istinaden devir işlemi yapılabilir. Bu durumda yatırım bütünlüğünün bozulması halinde söz konusu makine ve teçhizatın yeniden temin edilmesi gerekir. Ayrıca, yeni yatırımcının teşvik belgesinde kayıtlı destek unsurlarının, ilk yatırımcının yararlandığı destek unsurlarından daha düşük olması veya destek unsurunun hiç bulunmaması durumunda fazladan yararlanan destekler ilgili mevzuat çerçevesinde geri alınır.

Finansal kiralamaya konu makine ve teçhizatın başka bir finansal kiralama şirketine devri, ancak yatırımcının uygun görüşü ve Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nün onayına istinaden yapılabilir.

Teşvik belgesi kapsamındaki kullanılmış ithal makine ve teçhizatın finansal kiralama yoluyla teminine izin verilebilir.

6361 sayılı Kanun'un 31. maddesinde belirtilen ihbar süresinin bitimini müteakip en geç üç ay içerisinde kiralayan veya kiracı tarafından ilgili mercie bildirimde bulunulması kaydıyla, sözleşmenin feshedilmesi ve finansal kiralamaya konu makine ve teçhizatın bildirim takip eden bir yıl içerisinde (mücbir sebep ve fevkalade hâl durumları hariç) devrinin talep edilmesi durumunda, finansal kiralama şirketi ile devralacak teşvik belgeli yatırımcının birlikte müracaatına istinaden yeni sözleşme çerçevesinde devir işlemi uygun görülebilir. Aksi takdirde, yararlanılan destekler finansal kiralama şirketinden geri alınır.

Finansal kiralamaya ilişkin, 2012/1 sayılı Tebliğ'in 20. maddesinde belirtilmeyen hususlarda, 6361 sayılı Kanun hükümleri dikkate alınarak Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nün görüşü doğrultusunda işlem tesis edilir.

Finansal kiralamaya konu işlemin tamamlanmasını müteakip, finansal kiralama şirketi tarafından Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'ne veya ilgili mercie gerçekleşmelerle ilgili bilgi verilir.

10.3.3 Devir, satış, ihraç ve kiralama

Yatırım tamamlama vizesi yapılmış teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizatın, devir, satış, ihraç veya kiralanması, söz konusu yatırım mallarının teminini müteakip beş yılı doldurmuş olmaları halinde serbesttir.

Tamamlama vizesi yapılarak yapılmadığına bakılmaksızın beş yılını doldurmamış makine ve teçhizatın yatırımın bütünlüğünün bozulmaması kaydıyla veya bütünü ile birlikte; teşvik belgeli bir başka yatırım için devri, teşvik belgesi olmayan bir başka yatırımcıya satışı, ihracı ve kiralanması Ekonomi Bakanlığının iznine tabidir.

Tamamlama vizesi yapılmamış veya tamamlama vizesi yapılmış olmakla birlikte beş yılını doldurmamış makine ve teçhizata satış izni verilebilmesi için yatırımın bütünlüğünün bozulmaması şartı aranmaktadır. Bu tür durumlarda satış izni verilen makine ve teçhizata uygulanan destekler tahsil edilmeyecek; ancak yatırımcının teşvik belgesinin satış iznini müteakip diğer nedenlerle iptali halinde izin verilen makine ve teçhizata uygulanan destekler de ilgili mevzuatı çerçevesinde kısmen veya tamamen geri alınacaktır.

Beş yıllık süreyi doldurmamış makine ve teçhizatın tamamlama vizesinin yapılarak yapılmadığına bakılmaksızın izinsiz satıldığına veya satılmasına sebebiyet verilmesinin tespit edilmesi halinde, satış yapılan makine ve teçhizat ile ilgili tahsil edilmeyen gümrük vergisi ve katma değer vergisi ile varsa indirimli kurumlar vergisi veya gelir vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan destekler ilgili mevzuatı çerçevesinde tahsil edilecektir. Satış dolayısıyla yatırım tutarında meydana gelen azalma nedeniyle kullanılabilir azami kredi tutarında da azalma oluşması durumunda fazladan kullanılan krediye tekabül eden faiz desteği, tahsil edilmeyen Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesintisi ise ilgili mevzuatı çerçevesinde geri alınacaktır.

10.3.4 Kullanılmış makine ve teçhizat ithali

2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı hükümleri ve sektörel kısıtlamalar göz önüne alınarak; İthalat Rejimi Kararı uyarınca yayımlanan "Kullanılmış veya Yenileştirilmiş Olarak İthal Edilebilecek Bazı Maddelere İlişkin Tebliğ" hükümleri uyarınca ithali mümkün olan makine ve teçhizat (karayolu nakil vasıtaları hariç) ve İthalat Rejimi Kararı'nın 7'nci maddesi uyarınca ithaline izin verilen makine ve teçhizat teşvik belgesi kapsamında ithal edilebilecektir.

Kullanılmış komple tesislerin (karayolu nakil vasıtaları hariç) ithaline yönelik talepler, Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nce proje bazında değerlendirilir. Teşvik belgesi kapsamında ithaline izin verilen bu tesisler, yatırım konusuna bağlı olarak yardımcı tesislerden bağımsız, bir mal veya hizmeti üretebilecek komple bir hattan veya teşvik belgesinde kayıtlı üretimi yapabilecek bir veya birden fazla makine ve teçhizattan da oluşabilir. Ancak, farklı firmalardan temin edilen münferit makine ve teçhizat ile tesis oluşturulamayacağı gibi, söz konusu tesislerin revizyon ve ticareti ile iştigal eden firmalardan da teşvik belgesi kapsamında ithalat yapılamaz.

Türkiye'deki serbest bölgelerden kullanılmış komple tesis ithal edilmek istenmesi halinde; Bakanlığın Serbest Bölgeler, Yurt Dışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü'nden alınmış mevcut tesisin faaliyeti ruhsatı ile tesisin ülke içerisindeki serbest bölgeler mevzuatı açısından herhangi bir sakınca bulunmadığına ilişkin uygunluk yazısının Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'ne ibrazını müteakip, Genel Müdürlük personelince kullanılmış komple tesis bulunduğu serbest bölgede yapılacak ekspertiz neticesinde düzenlenecek rapora istinaden teşvik belgesi kapsamında ithal izni verilebilmektedir.

Kullanılmış olarak ithal edilen makine ve teçhizatın amacı dışında kullanılması veya devir, satış, ihraç ve kiralamaya ilişkin madde hükümleri saklı kalmak üzere satılması halinde sağlanan destekler ilgili mevzuat çerçevesinde geri alınır. Söz konusu makine ve teçhizat, kullanılmış komple tesis kapsamında temin edilmiş ise dört ay içerisinde ihraç edilir veya gümrüklerce yapılacak tüm masraflar yatırımcı tarafından karşılanmak suretiyle tasfiye edilmek üzere gümrüklere terk edilir.

10.3.5 Yatırımın süresi ve tamamlama vizesi

Teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların proje bazında yapılacak değerlendirme sonucunda öngörülen sürede gerçekleştirilmesi esastır. Yatırımın öngörülen sürede gerçekleştirilememesi halinde, teşvik belgesinde kayıtlı ilk sürenin yarısı kadar ek süre verilebilmektedir. Bu şekilde hesaplanan ek sürenin bir yıldan az olması halinde ek süre bir yıl olarak uygulanabilir.

İlgili mevzuatı gereği kamu kurum ve kuruluşlarından alınması gerekli izin ve ruhsat gibi diğer belgelerin temin edilememesi veya kamu kurum ve kuruluşlarının uygulamaları sonucu yatırımcıların faaliyetlerini durdurmaları veya yürütememeleri, yatırım süresi içerisinde gerçekleşecek mücbir sebep veya fevkalade hâl durumu nedeniyle yatırımın belgede kayıtlı süre içerisinde gerçekleştirilemediğinin yatırımcılar tarafından tevsik edilmesi hâlinde Bakanlıkça bu durum göz önünde bulundurularak ilave süre verilebilir.

Öngörülen süre veya ek süre bitimini müteakip altı ay içinde yatırımın tamamlama vizesinin yapılması için teşvik belgesini düzenleyen yerel birime veya Ekonomi Bakanlığına müracaat eder. Bu süre içerisinde müracaat edilmemesi ve daha sonra teşvik belgesinin herhangi bir nedenle iptal edilmesi veya kısmi müeyyide uygulanması durumunda geçen süreden kaynaklanan cezanın sorumluluğu yatırımcıya aittir.

Ekonomi Bakanlığınca yatırımların tamamlama vizesi işlemleri için kalkınma ajansları, ticaret ve sanayi odaları, sanayi odaları, bankalar veya yatırımın bulunduğu il valiliği görevlendirilebilecektir.

Ekonomi Bakanlığınca uygun görülmesi halinde, daha önceki kararlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri de dâhil olmak üzere tamamlama vizesi işlemleri, Tebliğ ile belirlenen bilgi ve belgelere ilave olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek tamamlama ekspertiz raporuna istinaden de yapılabilecektir.

Kamu kurum ve kuruluşları adına düzenlenen teşvik belgeleri için asgari sabit yatırım tutarı şartı ve yatırım tamamlama vizesi şartı aranmaz.

10.3.6 Uygulama

Teşvik belgesinde öngörülen destek unsurlarının ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından uygulanması zorunludur. Bakanlık, tebliğler ile belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, Karar kapsamındaki uygulamaya yönelik bazı işlemleri diğer kurum ve kuruluşlar aracılığı ile yürütebilir.

10.3.7 Daha önceki yıllara ait Bakanlar Kurulu Kararlarına istinaden düzenlenmiş teşvik belgeleri için uygulanabilecek hükümler

Daha önceki yıl kararlarına göre düzenlenen teşvik belgeleri ile ilgili uygulamalara, teşvik belgesinin dayandığı karar ve ilgili diğer kararlar çerçevesinde devam olunur. Ancak, 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na istinaden 01.01.2012 tarihinden 19.06.2012 tarihine kadar geçen dönemde yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri, talep edilmesi halinde 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın lehte olan hükümlerinden yararlanır.

Daha önceki kararlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında temin edilen makine ve teçhizatın 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na istinaden düzenlenen teşvik belgesine devri halinde, söz konusu makine ve teçhizat için devralan yatırımcı, genel teşvik uygulamaları dışındaki diğer desteklerden yararlanamaz.

Ancak, aynı yatırımcıya ait belgeler arası devir işlemlerinde, bu Karara istinaden düzenlenen teşvik belgesinin müracaat tarihi ile belge tarihi arasında diğer belge kapsamında temin edilen makine ve teçhizat için belgede kayıtlı desteklerin tamamı uygulanır.

10.4 Yatırım indirimi istisnası

Yatırım indirimi uygulamasına ilişkin açıklamalar Rehber'in "3.10.7 Yatırım indirimi istisnası (GVK mülga ek 1-6 ve mülga 19. maddeler)" bölümünde yer almaktadır.

10.5 İhracatı teşvik tedbirleri

10.5.1 İhracata yönelik vergisel teşvikler

İhracata yönelik işlemler, bazı yasal düzenleme ve şartlar dâhilinde, damga vergisinden, banka ve sigorta muameleleri vergisinden (BSMV), 492 sayılı Harçlar Kanunu gereğince alınan harçlar ve diğer kanunlarda yer alan vergi, resim ve harçlar ile kaynak kullanımı destekleme fonundan (KKDF) istisna edilmiştir. Söz konusu düzenlemeler kapsamında uygulanan istisna ve muafiyetlere aşağıda kısaca değinilmiştir.

10.5.1.1 Vergi, resim ve harç istisnası

İhracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerde vergi, resim ve harç istisnasının uygulama usul ve esasları daha önce, 2000/1 seri numaralı, "İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkındaki Tebliğ" ile düzenlenmiş iken, 2008/6 numaralı "İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkındaki Tebliğ" ile önceki tebliğ yürürlükten kaldırılarak, istisna uygulaması yeniden düzenlenmiştir.

5 Aralık 2008 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan, 2008/6 seri numaralı, "İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkındaki Tebliğ" ile;

- İhracatı arttırmak,
- İhraç ürünlerine uluslararası piyasada rekabet gücü kazandırmak,
- 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 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren döviz kazandırıcı faaliyetlerle ilgili işlem ve kâğıtlar, damga vergisi ve harçlardan istisna tutulmaktadır. Söz konusu istisnaların uygulanmasına ilişkin olarak yayımlanan 1 seri numaralı "Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ" ile düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre, döviz kazandırıcı faaliyetler ile ilgili uygulanacak damga vergisi ve harç istisnası "Vergi, Resim ve Harç İstisna Belgesi" veya "Dâhilde İşleme İzin Belgesi"nin ibrazı üzerine ilgili kuruluşlarca başka bir belge aranmaksızın re'sen uygulanacaktır. Anılan Tebliğ'de 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:

- Banka ve sigorta muameleleri vergisi
- Damga vergisi
- Harçlar
- Diğer kanunlarda yer alan vergi, resim ve harçlar
- 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 kâğıtları içermektedir. Tebliğ çerçevesinde vergi, resim ve harç istisnası kapsamına giren işlemler ve bu işlemler nedeniyle düzenlenecek kâğıtlara aşağıda yer verilmektedir.

10.5.1.3.1 Krediler

- İhracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ile transit ticaretin finansmanında kullanılmak kaydıyla, bankalarca kullanılan her türlü sevk öncesi ve sevk sonrası krediler,
- Türk Eximbank tarafından aracı bankalar vasıtasıyla kullanılan krediler,
- T.C. Merkez Bankası'nca Türk Eximbank'a açılan kısa vadeli senet reeskont kredileri ile Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkındaki mevzuat uyarınca ihracat taahhüdüne bağlı olarak kullanılan altın kredileri,
- Firmaların sağladıkları prefinansmanlar,
- Dâhilde İşleme Rejimi kapsamında yapılan ithalat ve/veya yurt içi alımların finansmanı amacıyla kullanılan krediler,
- Yukarıda sayılan kredilerin geri ödenmesi.

10.5.1.3.2 İşlemler

- İhracatla ilgili işlem yapan bankaların (T.C. Merkez Bankası dâhil), 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,
- Türk Eximbank'ın fon temini işlemleri ile ihracat kredi sigortası / garantisi ile ilgili işlemleri,

- c. Dâhilde 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 kâğıtlar

İhracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ile transit ticaretle ilgili işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtlar.

10.5.1.4 Belgeli ve belgesiz işlemler

Yukarıda yer verilen işlemlere ve bu işlemlere ilişkin olarak düzenlenecek belgelere, vergi, resim ve harç istisnası uygulaması, re'sen uygulama veya "Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi"ne göre uygulama olmak üzere iki farklı şekilde gerçekleştirilmektedir.

Dâhilde 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 "Dâhilde İşleme İzin Belgesi" alınması zorunludur. Bu çerçevede kullanılan krediler ve uygulanan istisnalar belgeye kaydedilir. Bunun dışındaki hususlarda vergi, resim ve harç istisnası, ilgili kurum ve kuruluşlarca re'sen uygulanır ve herhangi bir belge ile ilişkilendirilmez.

10.5.1.4.1 Belgesiz işlemler

Aşağıda belirtilen işlemler ve bu işlemler nedeniyle düzenlenecek kâğıtlara (gümrük idarelerine verilen beyannameler dâhil); ihracata ilişkin olduklarının tevsik edilmesi durumunda, işlemi yapan kuruluşlarca, re'sen, vergi, resim ve harç istisnası uygulanmaktadır.

- Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi almak amacıyla proje formu ekinde verilecek taahhütnameler
- İhracat karşılığı yapılacak ödemeler (Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu çerçevesinde yapılan ödemelere ilişkin taahhütnameler ve temliknameler, SGK prim borçları ile genel bütçeli idarelere olan borçların mahsubu dâhil)
- İhracattan doğan alacağın ihracatçı tarafından temlikli
- İhracat bağlantıları için düzenlenecek anlaşmalar
- Tedarik edildikleri şekliyle ihraç edilmek üzere mal alımı
- Dâhilde İşleme İzni kapsamında yapılan ithalat
- Transit ticarete konu malın satın alınması ve satılması
- 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
- 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 dâhil) 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 kâğıtlara uygulanmaz)
- Gerçekleştirilen mamul ürün ihracatı karşılığı olarak bu ürünlerin üretiminde kullanılan girdilerin Toprak Mahsulleri Ofisinden veya T.C. Şeker Kurumunca tespit edilen şeker fabrikalarından alımı.

10.5.1.4.2 Belgeli işlemler

Firmaların, aşağıda belirtilen ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler çerçevesinde vergi, resim ve harç istisnasından yararlanmak istemeleri durumunda Ekonomi Bakanlığı müracaat ederek, Dâhilde İşleme İzin Belgesi ve/veya Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi almaları gerekmektedir.

İhracat işlemleri

Dâhilde 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

- Kalkınma Bakanlığınca yayımlanan cari yıl yatırım programında yer alan yatırımlardan ve Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı'nın bu programda yer almayan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye (yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olmak üzere) çıkarılanların ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen firmaların;
 - Yerli firma olması halinde, uluslararası ihalelerde tamamı üzerinden, yabancı para ile finanse edilenlerde ise yabancı paraya isabet eden oranda yapacakları hizmet ve faaliyetler ile yerli imalatçı firmaların, mükerrer olmamak kaydıyla bahse konu işte kullanılmak üzere bu işin yapımını yüklenen firmaya üreterek yapacakları mal ve malzeme ile hizmet satış ve teslimleri,
 - Yabancı firma olması halinde, yabancı firmanın bu işte kullanacağı mal ve malzemeyi üreten yerli imalatçı firmaların (iş taahhüt eden firmalar dâhil) 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.
- 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.
- Yatırım teşvik belgesi kapsamında yer alan yatırım mallarını üreterek, yatırım teşvik belgesi sahibi yatırımcılara teslim eden yerli imalatçı firmaların satış ve teslimleri,
- Yerli imalatçı firmaların, Bakanlıkça yayımlanan tebliğ eki yatırım malları listesinde belirtilen malları üreterek yapacakları satış ve teslimleri,
- Yerli imalatçı firmaların, Yatırımlarda Devlet Yardımları Mevzuatı çerçevesinde CKD ithal edebilecek firmalara, ithal edebilecekleri bu aksam ve parçaları üreterek yapacakları satış ve teslimleri,
- 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,
- Kamu kurum ve kuruluşlarınca yaptırılan uluslararası taşımalar ve bu kurum ve kuruluşlar tarafından uluslararası ihaleye çıkarılmış yurt içi taşımaları yüklenen yerli firmaların bu faaliyetleri,
- 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 imkânına sahip buldukları sinai mamulleri teslim eden yerli imalatçı firmalar ile uluslararası kuruluşlar, yabancı ülke temsilcilikleri ve kuruluşlarına ait tesislerin yapımını ve onarımını üstlenen müteahhit firmaların faaliyet ve teslimleri,
- j. Turizm müesseseleri ile seyahat acentelerinin yurt içindeki ve yurt dışındaki turizm faaliyetleri sırasında yaptıkları döviz karşılığı hizmet satışları,
- k. Uluslararası taşımacılıktan döviz olarak kazanılan navlun bedellerinin yurda getirilmesi kaydıyla kara, deniz veya hava ulaştırma hizmet ve faaliyetleri,
- l. Yap-İşlet Modeli çerçevesinde yapılacak yatırım projelerini üstlenen yerli firmaların yapacakları hizmet ve faaliyetler,
- m. Yerli firmalarca, ihraç ürünlerimizin pazarlanması gayesiyle yurt dışında mağaza açılması veya işletilmesi,
- n. Bedelleri döviz olarak alınmak kaydıyla yurt dışında yerleşik firmalar adına garanti kapsamında gerçekleştirilen bakım ve onarım hizmetiyle, yabancı bandıralı gemi, uçak veya tırların bakımı ve onarımı ile bunlara yapılan mal (yakıt ve madeni yağlar hariç) ve hizmet satışları,
- o. Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye çıkarılan maden havzalarından rövans karşılığında maden çıkarımı ve işletmesi ile ilgili üretim faaliyetleri,
- p. Yabancı uyruklulara (diplomatik temsilcilikler ve mensupları dâhil), turistlere veya yurt dışında çalışan Türk vatandaşlarına ülkemizde buldukları sürede, bedelleri yurt dışındaki sağlık ve sigorta kuruluşlarından tahsil edilmek kaydıyla döviz karşılığı verilecek sağlık hizmetleri,
- r. Yurtiçinde yerleşik haber ajanslarınca, yurt dışındaki yayın organlarına görüntülü veya görüntüsüz haber satışları.
- s. Kamu özel iş birliği kapsamında tesis yapımı ve yenilenmesi işlerini üstlenen tam mükellef firmaların yapacakları hizmet ve faaliyetleri.

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 kâğıtlara vergi, resim ve harç istisnası uygulanabilmesi için Ekonomi Bakanlığı'ndan belge alınması gerekmektedir. Belge müracaat tarihi ile belge tarihi arasındaki işlemlere istisna uygulanmamaktadır. Ancak bu süre içerisinde gerçekleştirilen hizmet ve faaliyetler taahhüde sayılmaktadır.

Vergi, Resim Harç İstisnası Belgesi almak amacıyla Bakanlığa yapılacak başvuru sırasında, aşağıdaki belge ve bilgiler istenmektedir.

- a. Dilekçe (imza sirkülerinde yer alan yetkililerce imzalanmış),
- b. Vergi Resim Harç İstisnası Proje Formu,
- c. Son üç ayda kapatılan belgelere ilişkin kapatma yazısı fotokopileri ile ihracat taahhütleri kapatılmamış Vergi Resim Harç İstisnası Belgeleri kapsamında gerçekleştirilen faaliyet tutarını gösteren banka tasdikli liste,
- d. Ticaret Sicil Gazetesi (aslı veya noter tasdikli örneği),
- e. İmza sirküleri (noter tasdikli),
- f. Son yıla ait vergi dairesince tasdikli bilanço ve kâr-zarar cetveli,
- g. İhracat taahhütnamesi (imza sirkülerinde yer alan yetkililerce imzalanmış),
- h. Faaliyetin firma tarafından yapılabileceğini tevsik eden bilgi ve belgeler (Turizm İşletme Belgesi, Seyahat Acentası Belgesi, Uluslararası Taşımacılık ve Lojistik Karnesi, Gemi Tasdiknamesi, Müteahhitlik Karnesi, Mukavele örneği, imalatçı firmalar için Kapasite Raporu vb.),

- i. Faaliyetin üstlenildiğini tevsik eden bilgi ve belgeler (halenin uluslararası olduğu veya faaliyetin yabancı para ile finanse edildiğine dair ilgili kurumdan alınan yazı ile Kalkınma Bakanlığınca yayımlanan cari yıl Yatırım Programında yer alan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye (yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olmak üzere) çıkarılanların ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen firmalar için Kalkınma Bakanlığının cari yıla ait yatırım programı numarası).

Diğer taraftan Vergi, Resim Harç İstisnası Belgeleri, belge süresi içerisinde ilgili firmanın başvurusu durumunda ve belge ihracat taahhüdü kapatılıncaya kadar Bakanlıkça revize edilebilmektedir. Gerekli bilgi ve belgelerle Ekonomi Bakanlığına müracaat edilmesi halinde, belge konusu işe ait hukuki ve mali işlemler sonuçlanıncaya kadar belge süresi bitimini müteakip ek süre verilebilir. Verilen ek süre dâhilinde istisna uygulamasına devam edilir.

10.5.1.6 Vergi resim ve harç istisnasında ceza uygulaması

Damga vergisi, resim ve harç istisnasından faydalanan ihracatçı veya yatırımcı kişi veya kuruluşlara uygulanan istisnaların gerçekleştirilmeyen ihracat taahhüdüne tekabül eden kısımları ile belgenin iptal edilmesi halinde belge kapsamında uygulanan istisnalar Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca vergi, ceza ve faizleri ile birlikte geri alınmaktadır.

Bunun yanı sıra, kapatma esnasında ibraz edilen bilgi ve belgelerin gerçek dışı olduğunun anlaşılması durumunda, bu belge kapsamı ihracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslim veya döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyete tekabül eden istisnalar Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca vergi, ceza ve faizleri ile birlikte geri alınır ve ilgililer hakkında kanuni işlem yapılır. İnceleme veya soruşturma sonucunda sahtecilik veya tahrifat fiili sabit olan belge sahibi firma adına 1 (bir) yıl süreyle vergi resim harç istisnası belgesi düzenlenmez.

Vergi resim ve harç istisnası uygulaması esnasında "İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkındaki Tebliğ" ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının ilgili genelgelerine uymayan, yanlış işlem yapan, belgelerin ilgiliye ait orijinal nüshasına gerekli meşruhatı kaydetmeden işlem yapan, yanıltıcı bilgi veren ve bu nedenlerden dolayı vergi kaybına veya verginin tahsilinde gecikmelere sebep olan kişiler, asıl borçludan alınamayan alacağın ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumludur. Bu çerçevede amme alacağı, gecikme süresi de dikkate alınarak Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

10.5.1.7 İhracat taahhüdünün kapatılması

Belgesiz ihracat kredilerine ilişkin ihracat taahhütleri; Ekonomi Bakanlığının uygun görüşüne istinaden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nca belirlenen usuller çerçevesinde, krediyi kullanan firma ve/veya krediyi kullanan firmanın grup firmaları tarafından gerçekleştirilen ihracatı tevsik eden gümrük beyannamelerine istinaden ilgili banka tarafından kapatılır.

İmalatçı ihracatçı firmalar, taahhüt ettikleri ihracatı bizzat ve/veya krediyi kullanan firmanın grup firmaları aracılığıyla yapabilecekleri gibi Bakanlıktan izin almadan başka bir ihracatçı aracılığıyla yapabilirler. Bu firmaların üretim tesislerinin başka bir firmaya kiralanmış veya devredilmiş olması halinde ise imalatçı ihracatçı firmaların kullandıkları kredilerin taahhütleri üretim tesisini devralmış veya kiralamış olan firma tarafından gerçekleştirilen ihracat ile kapatılabilir.

İmalatçı olmayan ihracatçı firmaların kullandıkları kredilerin taahhütleri, Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ile Sektörel Dış Ticaret Şirketleri tarafından gerçekleştirilen ihracat hariç olmak üzere aracı ihracatçı firmalar tarafından gerçekleştirilen ihracat ile kapatılmaz. Sektörel Dış Ticaret Şirketleri tarafından kullanılan kredilerin taahhütleri ise şirket ortağı olan imalatçı ihracatçı firmalar tarafından gerçekleştirilen ihracat ile kapatılabilir.

Vergi, resim ve harç istisnasından yararlandırılan transit ticaret işlemleri ile transit ticaretin finansmanında kullanılan kredilerin ihracat taahhütleri transit ticaret faaliyetinden elde edilen gelirlerle kapatılır.

10.5.1.8 Kaynak kullanımını destekleme fonu istisnası

"12.5.1988 Tarihli ve 88/12944 Sayılı Kararnameye İlişkin Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Hakkındaki 6 Sıra Numaralı Tebliğ" uyarınca, bankalar ve finansman şirketlerince kullanılan krediler, Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışından sağladıkları krediler ve kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalatlarda, belli oranlarda KKDF kesintisi yapılmaktadır.

İhracatın finansmanı için Türk Lirası veya döviz olarak kullanılan krediler ile Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışından ihracatın finansmanı için sağlayacağı kredilerde (ihracatı teşvik belgesi, dâhilde işleme izin belgesi ve vergi, resim ve harç istisnası belgesine bağlanmış ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerin finansmanında kullanılanlar dâhil) ve İhracatı Teşvik Belgesi ile Dâhilde İşleme İzin Belgesi kapsamında kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekline göre yapılan ithalatta, Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu'na yapılacak kesinti oranları % 0 olarak uygulanır.

10.5.2 İhracata yönelik diğer Devlet yardımları

94/6401 sayılı İhracata Yönelik Devlet Yardımları Hakkında Karar ve bu Karar'a ilişkin olarak çıkartılan Para Kredi ve Koordinasyon Kurulu'nun tebliğleri ile ihracata yönelik devlet yardımları hakkında bazı düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan düzenlemelerle sağlanan ihracata yönelik devlet yardımları aşağıda gösterilmiştir:

- a) Uluslararası Rekabetçiliğin Geliştirilmesi Desteği
- b) Eğitim Desteği
- c) Pazar Araştırması ve Pazara Giriş Desteği
- d) E-Ticaret Desteği
- e) Pazara Giriş Belgeleri Desteği
- f) Fuar Katılım Desteği
- g) Düzenlenen Dâhilde İşleme İzin Belgeleri Desteği
- h) İstihdam Desteği
- i) Tasarım Desteği
- j) Yurtdışı Birim, Marka ve Tanıtım Desteği
- k) Markalaşma ve Turquality Desteği
- l) Tarımsal Ürünlerde İhracat İadesi Yardımları

10.6 Dâhilde işleme rejimi

Dâhilde işleme tedbirlerinin uygulama usul ve esasları daha önce, 99/13819 sayılı Dâhilde İşleme Rejimi Kararı ve 2002/6 numaralı Dâhilde İşleme Rejimi Tebliği ile düzenlenmiş iken 2005/8391 sayılı Dâhilde İşleme Rejimi Kararı ve 2005/1 numaralı Dâhilde İşleme Rejimi Tebliği ile önceki Karar ve Tebliğ yürürlükten kaldırılarak yeniden düzenlenmiş, 20.12.2006 tarihinden sonra düzenlenen Dâhilde İşleme İzin Belgelerine yönelik uygulamaya ise İhracat: 2006/12 sayılı Dâhilde İşleme Rejimi Tebliği ile yön verilmiş ve 2005/1 numaralı Dâhilde İşleme Rejimi Tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni düzenlemede, dâhilde işleme izin belgesi yanında dâhilde işleme izni müessesesi oluşturulmuştur. Dâhilde işleme tedbirleri, genel olarak, ihraç edilen işlem görmüş ürünlerin elde edilmesinde kullanılan, ithali vergiye tabi eşyalara yönelik olarak uygulanacak rejimleri içermektedir.

13.04.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2016/8698 sayılı Karar ile 2005/8391 sayılı Dâhilde İşleme Rejimi Kararı'nda, 01.04.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Tebliğ'le "Dâhilde İşleme Rejimi Tebliği (İhracat 2006/12)"nde bazı değişiklikler yapılmıştır.

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.

Ancak Türkiye gümrük bölgesi içerisinde (serbest bölgeler hariç) yerleşik firmaların, belge veya izin kapsamında yapacakları işletme malzemesi ithalatında, ticaret politikası önlemleri uygulanarak katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi tahsil edilir.

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 ve eşyanın geri ödeme sistemi kapsamında olduğunun gümrük idarelerince ithalat esnasında belgeye/izne ilişkin gümrük beyannamesine kaydedilmesi zorunludur. Ayrıca dâhilde işleme izin belgesi ile ilgili satır kodunun gümrük beyannamesi üzerine kaydedilmesi gerekmektedir.

10.6.3 Dâhilde işleme belgesi / izni

Bakanlıkça Türkiye gümrük bölgesinde (serbest bölgeler hariç) yerleşik firmalara;

- a. İthal eşyasının işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanıldığına 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 / dâhilde işleme izinleri kapsamında gerçekleştirdiği performansı,

kriterleri çerçevesinde müracaat değerlendirilerek izin belgesi verilir.

Dâhilde İşleme Rejimine ilişkin işlemlerin bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla yapılmasına yönelik uygulama ve esasların belirlendiği 03.08.2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2005/9 sayılı Tebliğ, 01.04.2007 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2007/2 sayılı 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 Ekonomi Bakanlığı'na müracaat ederler. Belge müracaatlarının değerlendirilmesi neticesinde, Bakanlık uygun bulunduğu firmaların adına elektronik ortamda belge düzenler ve bu firmalara işlemlerini elektronik ortamda takip etme hakkı tanır.

Elektronik ortamda düzenlenen dâhilde işleme izin belgesi sahibi firmalar tarafından, belge kapsamındaki yurt içi alımlarda, BİLGE Sistemine dâhil olmayan gümrük idarelerinden gerçekleştirilen ihracatta, özel fatura kapsamındaki ihracatta, ihracat sayılan satış ve teslimlerde ve belgeden belgeye teslimlerde, ilgili gümrük beyannamesi ve belge orijinal nüshasının ithalat bölümüne gerekli düşümü yapılan alıma ilişkin fatura kayıtlarının, belge taahhüt hesabı kapatılıncaya kadar Bakanlık web sayfasından elektronik ortama aktarılması gerekmektedir.

10.6.3.1 Süresi

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. Dâhilde işleme izin belgesi kapsamında gerçekleştirilen ihracat değerinin belge ihracat taahhüdü değerine oranının en az % 25 olması halinde, dâhilde işleme izin belgesine belge orijinal süresinin yarısı kadar ek süre verilebilir.

Firmaların, ek süre almak için en geç belge süresi sonundan itibaren 3 ay içerisinde elektronik ortamda Ekonomi Bakanlığına müracaat etmeleri gerekmektedir.

Diğer taraftan, 1 Nisan 2016 tarihinden önce düzenlenmiş ve ihracat taahhüt hesabı henüz kapatılmamış dâhilde işleme izin belgeleri kapsamında, ihraç edilen eşyanın elde edilmesinde kullanılmayan ancak belge sahibi firmanın stoklarında bulunan ve bu durumu yeminli mali müşavir raporu ile tevsik edilen ithal eşyasının ihraç eşyası bünyesinde kullanılıp ihraç edilmesini teminen, 1 (bir) ay içerisinde elektronik ortamda müracaat edilmesinde halinde, bu ek süre müracaatının uygun görüldüğü tarihten itibaren belge orijinal süresinin yarısı kadar haklı sebebe ilişkin olarak dâhilde işleme izin belgelerine ek süre verilebilir.

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 Dahilde işleme izin belgelerinin kapatılması

Belgenin kapatılması için ihracat süresi (ek süreler dâhil) bitiminden itibaren en geç 3 ay içerisinde, elektronik ortamda ve aynı zamanda gerekli bilgi ve belgelerle birlikte Bakanlıkça (İhracat Genel Müdürlüğü) belirlenen ilgili bölge müdürlüğüne müracaat etmeleri gerekmektedir. Dâhilde 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. Dâhilde işleme izni sahibi firmalar için ise, 10 iş günü içerisinde ilgili Gümrük İdaresince, 10 gün içerisinde ihracat taahhüdünü kapatma müracaatında bulunmaları bildirilir. Belirtilen sürede kapatma müracaatında bulunmayan

firmalar adına düzenlenen Dâhilde İşleme İzin Belgeleri/Dâhilde İşleme İzinleri, İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliklerince/Gümrük İdaresince müeyyide uygulanarak re'sen kapatılır. Re'sen kapatma işlemi ilgili mercilere ve ilgili vergi dairesine ayrıca bildirilmez ancak Resmi Gazete'den takip edilir.

10.6.3.4 Dâhilde işleme tedbirlerine uyulmaması

Dâhilde İşleme Tedbirlerini, Dâhilde İşleme Rejimi ve belgede/izinde belirtilen esas ve şartlara uygun olarak yerine getirmeyenlerden;

- Şartlı muafiyet sistemi çerçevesindeki dâhilde işleme izin belgesi/ izin kapsamında ithal edilen ve Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere ihracatı gerçekleştirilmeyen eşyanın ithali esnasında alınmayan vergi,
- Şartlı muafiyet sistemi çerçevesindeki dâhilde işleme izin belgesi/ izin kapsamında ithal edilen ve serbest bölgelere gerçekleştirilen ihracata konu eşyanın, belge/izin süresi bitiminden itibaren 3 ay içerisinde başka bir ülkeye satışının yapılmaması, Yatırım Teşvik Belgesi veya bir başka belge/izin kapsamında Türkiye gümrük bölgesine ithalatının yapılmaması, serbest bölgelerde bulunan tesislerin yapımında kullanılmaması, serbest bölgelerde bulunan tesislerde makine-teçhizat, demirbaşaya kayıtlı eşya veya bunların parçası olarak kullanılmaması, serbest bölgelerde yerleşik gemi inşa faaliyetinde bulunan firmalara gemi inşasında kullanılmak üzere tesliminin yapılmaması, serbest bölgelerden gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarına satışının yapılmaması veya serbest bölgelerden kara, deniz ve hava taşıtlarına kumanya olarak tesliminin yapılmaması durumunda, bu kapsamdaki ithalat esnasında alınmayan vergi,
- Belge/izin kapsamında izin verilen miktarın üzerinde ithalat yapılması halinde, bu kısma tekabül eden ithalattan doğan vergi,
- Belge kapsamında ithal edilen eşyanın tamamı ihraç edilen işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanılmış olsa dahi döviz kullanım oranının otomotiv sektöründe düzenlenen belgeler için % 65'i, deri ve deri mamulleri ile çimento, cam, toprak ve seramik ürünleri sektöründe düzenlenen belgeler için % 60'ı, tekstil ürünleri sektöründe düzenlenen belgeler için % 65'i, konfeksiyon ve örman ürünleri sektöründe düzenlenen belgeler için % 70'i, bunun dışında kalan sektörler için % 80'i, ikincil işlem görmüş tarım ürünü taahhüdü içeren belgeler için % 100'ü geçmesi halinde, bu oranı aşan kısma tekabül eden ithalatla ilgili alınmayan vergi,
- 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,
- 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,
- Dâhilde işleme izin belgesinin/dâhilde işleme izninin iptal edilmesi halinde, belge/izin kapsamında varsa alınmayan vergi,
- Dâhilde İşleme İzin Belgesinin/İzninin re'sen kapatılması halinde, belge/izin kapsamında alınmayan vergi,

ithal tarihi itibarıyla Gümrük Kanunu ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil edilir. Ayrıca, ithal edilen ve süresi içerisinde ihracatı gerçekleştirilmeyen eşya için Gümrük Kanunu'nun 238. maddesi hükmü çerçevesinde gümrük vergilerinin 2 katı para cezası alınır.

Bu duruma istinaden, dâhilde işleme rejimi kapsamında bir gümrük yükümlülüğünün doğması halinde gümrük vergileri, ithal eşyasının dâhilde işleme rejimine ilişkin beyannamenin tescil tarihindeki vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurları göz önünde bulundurularak hesaplanır. İthal eşyası, dâhilde işleme rejimine ilişkin beyannamenin tescil tarihinde, tarife kotaları ve tarife tavanları çerçevesinde tercihli tarife uygulamasından yararlanabilir durumda ise söz konusu eşyanın bu tercihli tarifeden yararlanabilmesi, serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil edildiği tarihte de mevcut tercihli tarifinin yürürlükte olmasına bağlıdır.

10.7 Teknoloji geliştirme bölgeleri

Teknoloji geliştirme bölgeleri 06.07.2001 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4691 sayılı "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu" ile hayat bulmuştur. Söz konusu Kanun günümüze değin birçok değişikliğe uğramıştır. Kanun'un uygulamasına ilişkin 10 Ağustos 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak 1 Mart 2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren, "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği" ile teknoloji geliştirme bölgelerinde gerçekleştirilecek faaliyetlere ve bu faaliyetlere ilişkin sağlanan teşviklere ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliği ile ülke sanayisinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması amacıyla teknolojik bilgi üretmek, üründe ve ileri teknolojilere uyumunu sağlamak, 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, bu Kanun'un uygulanması ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar yönünden damga vergisinden, yapılan işlemler bakımından harçlardan ve Bölge alanı içerisinde sahip olduğu taşınmazlar dolayısıyla emlak vergisinden muaftır. Atık su arıtma tesisi işleten Bölgelerden, belediyelerce atık su bedeli alınmaz.

Yönetici şirketlerin uygulama kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, sadece bu bölgedeki yazılım, tasarım veya Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır. Bu istisna 01.01.2005 tarihinden itibaren, TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi yönetici şirketi ile bu bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine de uygulanmaktadır.

Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerden elde ettiği kazançlar, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamaz.

Bölgede çalışan; Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler.

Kapsam dışında tutulacak ücret uygulaması, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı (Bakanlık) tarafından hazırlanan ve 12 Ağustos 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği" ile belirlenmiştir.

Ar-Ge, tasarım ve destek personeline sağlanan gelir vergisi istisnasının uygulanabilmesi için, ilgili girişimci, Bölgede çalışan ve bu Yönetmeliğe göre tanımlanmış tüm Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin, Ar-Ge projelerindeki görev tanımlarını, nitelik ve çalışma sürelerini gösteren listeyi aylık olarak yönetici şirkete onaylatır, inceleme ve denetimlerde ibraz edilmek üzere saklar.

İstisna kapsamındaki çalışma sürelerinin hesabında haftada 45 saatin üzerindeki ve ek çalışma süreleri bu hesaplamada dikkate alınmaz. Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 2429 sayılı "Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanun"da belirtilen tatil günleri gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasında dikkate alınır. Hesaplamada kusuratsız sayılar bir üst tam sayıya iblağ edilir.

İstisna kapsamındaki destek personeli sayısı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Destek personeli sayısı hesabında kusuratsız

sayılar bir üst tam sayıya iblağ edilir. Destek personelinin toplam Ar-Ge personeli sayısının % 10'unu aşması hâlinde, brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere her türlü vergi istisnası uygulanır. Brüt ücretlerin aynı olması hâlinde, ücretine her türlü vergi istisnası uygulanacak destek personeli ise çalıştığı girişimci firma tarafından belirlenir. Ücretin brüte iblağ edilmesi gerektiği durumlarda brüt ücret Kanun'la sağlanan vergi teşvikleri dikkate alınmaksızın hesaplanır. Ar-Ge ve destek personelinin elde ettiği tüm gelirler (ücret, prim, ikramiye ve benzeri ödemeler) istisna kapsamına dâhildir. Kapsamdaki saat, oran, süre, ücret gibi konular aylık ve 30 gün esasına göre hesaplanır.

Bölgede yer alan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve tasarım personelinin bu Bölgelerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda Bölge dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerinin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile Bölgede yer alan işletmelerde en az bir yıl süreyle çalışan AR-GE ve tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere Bölge dışında geçirdiği sürelerle ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca belirlenen kısmı, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilmektedir. Bu kapsamda teşvikten yararlanılması için Bölge yönetici şirketinin onayının alınması ve Bakanlığın bilgilendirilmesi zorunludur. Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur.

Dışarıda geçirilen sürelerin sınırlarının kararlaştırılmasına yönelik olarak 2016/9091 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 11 Ağustos 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmış olup, söz konusu karar kapsamında; teknoloji geliştirme bölgelerinde yer alan işletmelerde çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin bu merkezlerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla aşağıda belirtilen faaliyetlerin dışarıda yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda, teknoloji geliştirme bölgesi yönetici şirketinin onayının alınması ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, dışarıdaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerin % 100'ü gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilecektir.

- Laboratuvar analiz, test ve deney çalışmaları,
- Diğer Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde yapılan çalışmalar,
- Saha araştırmaları,
- Prototip geliştirmeye yönelik faaliyetler,
- Projelerde görev alan personel ile sınırlı olmak kaydıyla bilimsel içerikteki etkinlikler.

4691 sayılı "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu" kapsamında kurulan teknoloji geliştirme bölgelerinde yer alan işletmelerde en az 1 yıl süreyle çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek kaydıyla bölge dışında geçirdiği sürelerle (aylık ders saati kadar) ilişkin ücretlerin % 100'ü teknoloji geliştirme bölgesi yönetici şirketinin onayının alınması ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilecektir.

Söz konusu Karar 1 Eylül 2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bu istisnanın uygulanabilmesi için;

- Girişimci şirketin yürüttüğü yazılım ve/veya Ar-Ge veya tasarım projesinin bir kısmının Bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu hallerde, girişimci şirket, yazılım veya Ar-Ge veya tasarım projesinin Bölge dışında geçirilmesi gereken kısımlarına ilişkin gerekçeli teklifi ile çalışanların projeler itibarıyla sayıları ve nitelikleri, bu personelin projelerde görev aldığı süreler, ücretlerine ilişkin bilgiyi yönetici şirkete sunar.
- Girişimci şirket tarafından sunulan gerekçeli teklif yönetici şirket tarafından incelenir ve söz konusu yazılım veya Ar-Ge veya tasarım projesinin bir kısmının Bölge içinde yürütülemediğinin (Bölge

dışında yapılmasının zorunlu olduğunun) tespit edilmesi ile Bölge dışında yürütülen yazılım veya Ar-Ge veya tasarım faaliyetlerinin Bölgede yürütülen aynı yazılım ve/veya Ar-Ge projesi kapsamında olduğunun tespit edilmesi şartıyla, gerekçeli teklif yönetici şirket tarafından onaylanır.

3. Bölgede çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin, yürüttüğü yazılım veya Ar-Ge veya tasarım projesi ile ilgili Bölge dışında geçirdiği süreye ilişkin yazılım veya Ar-Ge çalışması yapılan kurum veya kuruluştan aldığı belge yönetici şirkete sunulur.

Bölgede çalışan personelin gelir vergisi istisnasına tabi tutulan ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, her bir çalışan için Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır.

Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine herhangi bir karşılık beklemezsizin TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından hibe şeklinde sağlanan destekler ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları kurum kazancına dâhil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır. Öte yandan geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan yardımlar borç mahiyetinde olduğundan ticari kazançta dâhil edilmeyecektir.

Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde, bu zararlar istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilemeyecektir.

İstisna kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderlerin, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması gerekmektedir.

İstisna kapsamına giren ve girmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderler ile birlikte dağıtımına tabi olacaktır.

Teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde sadece bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisnadır. Bu istisnadan yararlanabilmesi için, yönetici şirketin onayı alınarak ilgili vergi dairesine başvuruda bulunulması gerekmektedir.

Öte yandan Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında Teknoloji Geliştirme Bölgeleri içerisinde gerçekleştirilen Ar-Ge ve tasarım faaliyetlerine yönelik olarak kamu kurum ve kuruluşları ile Kanun'la kurulan vakıflar veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge, yenilik ve tasarım projeleri için "10.8.1 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.

26 Şubat 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6676 sayılı Kanun'un 12. maddesi ile getirilen hüküm kapsamında teknoloji geliştirme bölgelerinde yer alan yönetici şirketler ayrıca emlak vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Ayrıca, söz konusu Kanun ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgeleri (İhtisas TGB) 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun kapsamına alınmıştır. Söz konusu bölgeler vergisel teşvik ve istisnalar bakımından teknoloji geliştirme bölgeleri ile aynı olanaklara sahip olacaklardır.

Kanun'la getirilen bir diğer değişiklik ile teknoloji geliştirme bölgelerinde Ar-Ge projelerinin maliyetini düşürmek için proje kapsamında yurt dışından yapılacak alımlar; gümrük vergisi, her türlü fon, damga vergisi ve harçtan müstesna tutulmuştur.

Bölge içerisinde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, yazılım ve/veya Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla 4691 sayılı Kanun'da yer alan vergisel teşviklerden bütün halinde yararlanabilirler. Bu durumda aynı yazılım ve/veya Ar-Ge projesi için Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'da yer alan vergisel teşviklerden ayrıca yararlanamazlar. Bölgede faaliyette bulunan girişimcilerden bu Kanunlarda (KVK, GVK ve 5746 sayılı Kanun) yer alan vergisel teşviklerden yararlanmak isteyenler, bu durumu Maliye Bakanlığına ve Bölge yönetici şirketine eş zamanlı olarak ayrıca bildirirler.

Genel Müdürlükçe belirlenen şekle uygun olarak hazırlanmış olan, Bölge yönetici şirket ve Bölgede bulunan girişimcilerin faaliyetlerine ilişkin, kendi serbest muhasebeci mali müşaviri veya yeminli mali müşavirince onaylı yıllık bilgiler her yılın Mayıs ayı sonuna kadar elektronik ortamda Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Genel Müdürlüğüne iletilir.

Yönetici şirket ve Bölgede faaliyet gösteren girişimciler ile Bölgede çalışan Ar-Ge ve destek personelinin yararlandıkları istisna ve muafiyetleri yönünden Maliye Bakanlığınca denetlenir. Bu denetim, yönetici şirketlerin sorumluluğunu kaldırmaz.

Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığını tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgilili işletme sorumludur.

10.8 Ar-Ge yardımları

Kurumların ve gerçek kişilerin gerçekleştirdiği Ar-Ge projelerine ilişkin olarak belirli şartlar dâhilinde bağımsız kuruluşlar tarafından destek verilebilmesinin yanı sıra vergi kanunlarımızda yer alan bir takım düzenlemeler ile bu projeler itibarıyla belirli şartlar dâhilinde vergisel teşviklerden yararlanabilmesi imkânı 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 1 Nisan 2008 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5746 sayılı "Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun" ile Ar-Ge faaliyeti gerçekleştiren ve gerçekleştirecek olan mükelleflere pek çok indirim, istisna, destek ve teşvik sağlanması amaçlanmıştır. Bunun yanında, Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 5/B maddesiyle araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlardan 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren elde edilen kazanç ve iratlara yönelik istisna uygulaması getirilmiştir.

Son olarak, 26 Şubat 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak 1 Mart 2016 tarihinde yürürlüğe giren 6676 sayılı "Araştırma, Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile 5746 sayılı "Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun" ile 4691 sayılı "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu"nda birçok değişiklik yapılmış ve ilave destek unsurları getirilmiştir.

5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indirimine ilişkin olarak hazırladığımız özet tablo Rehber'in "3.10.1 Ar-Ge indirimi" başlıklı bölümünde dikkatinize sunulmaktadır. Bu bölümde ise 5746 sayılı Kanun'daki indirim, istisna, destek ve teşviklere ilişkin hükümler hakkında ayrıntılı açıklamaların ardından, Ar-Ge yardımları hakkındaki değerlendirmelerimize yer verilmektedir.

10.8.1 Ar-Ge teşviki

5746 sayılı "Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun" 12.03.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak 1 Nisan 2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. 1 Mart 2016 tarihinde yürürlüğe giren 6676 sayılı Kanun ile 5746 sayılı Kanun'da önemli değişiklikler yapılmıştır.

5746 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler 31.12.2023 tarihine kadar geçerli olup, uygulanma ve denetime ilişkin usul ve esasları düzenleyen "Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği" 1 Mart 2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 10 Ağustos 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

10.8.1.1 Tanımlar

a. Ar-Ge merkezi

Ar-Ge ve yenilik projelerini veya sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere kurulan ve dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyerleri dâhil, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurt içinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve en az otuz tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimleri ifade etmektedir.

1 Mart 2016 tarihinde yürürlüğe giren 6676 sayılı Kanun ile Bakanlar Kurulu, Ar-Ge Merkezi kurmak için gerekli en az Ar-Ge personeli sayısını sektörler itibarıyla farklılaştırmaya ve 30 olarak belirlenmiş personel sayısını 15'e düşürmeye yetkili kılınmıştır.

11 Ağustos 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2016/9093 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Ar-Ge merkezlerinde istihdam edilebilecek en az tam zaman eş değer Ar-Ge personeli sayısı 15'e düşürülmüştür.

Söz konusu sayı, Avrupa Topluluğunda Ekonomik Faaliyetlerin İstatistiki Sınıflaması'na (Nace Rev.2) göre aşağıda belirtilen sınıflarda yer alan sektörler için otuz olarak uygulanacaktır.

- a) C - İmalat başlığı altında yer alan:
 - 29 - Motorlu kara taşıtları, treyler (römork) ve yarı treyler (yarı römork) imalatı bölümü altındaki tüm sınıflar
 - 30 - Diğer ulaşım araçlarının imalatı bölümü altındaki aşağıdaki sınıflar
 - 30.30 - Hava taşıtları ve uzay araçları ile bunlarla ilgili makinelerin imalatı
 - 30.40 - Askeri savaş araçlarının imalatı
 - 30.91 - Motosiklet imalatı
 - 30.99 - Başka yerde sınıflandırılmamış diğer ulaşım ekipmanlarının imalatı.

Söz konusu Karar 11 Ağustos 2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

b. Ar-Ge projesi

Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynı 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. Tasarım faaliyeti

Sanayi alanında ve Bakanlar Kurulunun uygun göreceği diğer alanlarda katma değer ve rekabet avantajı yaratma potansiyelini haiz, ürün veya ürünlerin işlevselliğini artırma, geliştirme, iyileştirme ve farklılaştırmaya yönelik yenilikçi faaliyetlerin tümünü ifade etmektedir.

6676 sayılı Kanun ile tasarım faaliyetleri de 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge faaliyetlerine yönelik teşvik ve destekler kapsamına alınmıştır.

11 Ağustos 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2016/9094 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile, Avrupa Topluluğunda Ekonomik Faaliyetlerin İstatistiki Sınıflaması'na (NACE Rev.2) göre aşağıda

belirtilen alanlarda katma değer ve rekabet avantajı yaratma potansiyelini haiz, ürün veya ürünlerin işlevselliğini artırma, geliştirme, iyileştirme ve farklılaştırmaya yönelik yenilikçi faaliyetlerin tümü tasarım faaliyeti olarak dikkate alınacağı kararlaştırılmıştır.

- a) J - Bilgi ve İletişim başlığı altında yer alan;
 - 59.11 - Sinema Filmi, Video ve Televizyon Programları Yapım Faaliyetleri
 - 59.12 - Sinema Filmi, Video ve Televizyon Programları Çekim Sonrası Faaliyetleri
- b) M - Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler başlığı altında yer alan;
 - 74.10 - Uzmanlaşmış Tasarım Faaliyetleri (74.10.03 hariç)
- c) R - Kültür, Sanat, Eğlence, Dinlenme ve Spor başlığı altında yer alan;
 - Gösteri Sanatlarını Destekleyici Faaliyetler

Söz konusu Karar 11 Ağustos 2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

ç. Tasarım merkezi

Tasarım projelerini veya sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürütülen tasarım faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere kurulan ve dar mükellef kurumların Türkiye'deki iş yerleri dâhil, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurt içinde tasarım faaliyetlerinde bulunan ve en az on tam zaman eşdeğer tasarım personeli istihdam eden, yeterli tasarım birikimi ve yeteneği olan birimleri,

d. Tasarım projesi

Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynı veya nakdî destek tutarları, sonuçta doğacak fikri mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve tasarım faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde tasarımcı tarafından yürütülen projeyi,

e. 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, yenilik veya tasarım faaliyetlerine yönelik olarak yapılan ve fizibiliteye dayanan işbirliği anlaşması kapsamında, bilimsel ve teknolojik niteliği olan projeleri,

f. Teknoloji 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 10 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 dönüştürülebilmelerini teşvik etmek için yapılan sermaye desteğini,

g. 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:** Meslek lisesi veya meslek yüksekokullarının tasarım, teknik, fen veya sağlık bölümlerinden mezun, teknik bilgi ve deneyim sahibi kişileri,

- **Temel Bilimler:** Meslek lisesi veya meslek yüksekokullarının tasarım, teknik, fen veya sağlık bölümlerinden mezun, teknik bilgi ve deneyim sahibi kişileri,

ğ. Tasarım personeli

Tasarım faaliyetlerinde doğrudan görevli tasarımcı ve teknisyenleri,

Tasarımcı: Tasarım faaliyetleri kapsamındaki projelerin gerçekleştirilmesi ve ilgili projelerin yönetilmesi süreçlerinde yer alan, üniversitelerin; mühendislik, mimarlık veya tasarım ile ilgili bölümlerinden mezun en az lisans derecesine sahip kişiler ile tasarım alanlarından herhangi birinde en az lisansüstü eğitim derecesine sahip diğer kişileri,

h. Destek personeli

Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personeli,

i. Kamu personeli

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.),

i. TÜBİTAK

Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumunu,

ifade etmektedir.

10.8.1.2 İndirim, istisna, destek ve teşvikler

10.8.1.2.1 Ar-Ge ve tasarım indirimi

Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile sayılan kamu kurum ve kuruluşları tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının "Ar-Ge İndirimi"ne ilişkin hükümleri çerçevesinde ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır.

Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterleri haiz Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadar yukarıdaki esaslar dâhilinde indirim konusu yapılabilir. Bu indirimden yararlanacak işletmelerin, Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterler doğrultusunda faaliyet raporu ve ekinde Bakanlıkça istenen belgeleri ibraz etmeleri esastır.

Söz konusu kriterlere yönelik, 10 Ağustos 2016 tarihinde 2016/9092 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Resmi Gazete'de yayımlanmış ve belirlenen aşağıdaki göstergelerden herhangi birinde bir önceki yıla göre en az % 20 artış sağlayan Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde Ar-Ge harcamalarının bir önceki yıla göre artan kısmının % 50'si kadar ilave indirim hakkının mümkün olacağı kararlaştırılmıştır:

- ▶ Ar-Ge veya tasarım harcamasının toplam ciro içindeki payı.
- ▶ Tescil edilen ulusal veya uluslararası patent sayısı.
- ▶ Uluslararası destekli proje sayısı.
- ▶ Lisansüstü dereceli araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı.
- ▶ Toplam araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı.
- ▶ Ar-Ge sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranı.

Söz konusu Karar 10 Ağustos 2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

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 değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

10.8.1.2.2 Gelir vergisi stopajı teşviki

Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge, yenilik veya tasarım 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 Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde 95'i, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde 90'ı ve diğerleri için yüzde 80'i gelir vergisinden müstesnadır.

30.09.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 4 seri numaralı "5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği" ile gelir vergisi stopajı teşvikinin uygulama esasları belirlenmiştir. Buna göre teşvik uygulamasında istisna; Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti kapsamında fazla mesai dâhil çalıştığı süreye ilişkin ücret matrahına uygulanacaktır.

Ayrıca gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanacak mükellefler için;

- ▶ Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde, Değerlendirme ve Denetim Komisyonu karar tutanağının düzenlendiği, rekabet öncesi işbirliği projelerinde, proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği,
- ▶ Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge, yenilik veya tasarım projesinin onaylandığı,
- ▶ Teknogirişim sermaye desteklerinde, kamu idaresiyle imzalanan proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği Teknoloji merkezi işletmeleri ile Ar-Ge merkezleri ve tasarım merkezlerinde yürütülen, 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 desteklenen veya TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge, yenilik veya tasarım projeleri yeniden incelemeye tabi tutulmaksızın, Ar-Ge, yenilik veya tasarım projelerine yönelik destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği, Türkiye'nin anlaşmalarla taraf olduğu ikili ya da çok taraflı uluslararası Ar-Ge işbirliği programları fonlarından malî olarak desteklenen Ar-Ge, yenilik veya tasarım projelerini yürüten işletmeler TÜBİTAK'ın onay yazısının düzenlendiği,

tarihten itibaren gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılabileceği de ilgili Tebliğ'de ifade edilmiştir.

Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin ücretlerine ilişkin teşvik, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 75'inci maddesinde yer alan düzenlemeye göre, 31.12.2023 tarihine kadar vergiden müstesna tutulması yerine, muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra terkin edilerek uygulanır.

Gelir vergisi stopajı teşvikinin hesaplanmasında, bu kapsamdaki personelin fiilen Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine ayırdıkları zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınır. Tam zamanlı olarak çalışanların hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanun'da belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu teşvik kapsamında değerlendirilir. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu teşvikten faydalanamaz. Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerinde kısmi zamanlı olarak çalışan personelin hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 2429 sayılı Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretleri gelir vergisi stopajı teşvikinin uygulamasında dikkate alınmaz.

Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin bu merkezlerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Ar-Ge veya tasarım merkezi dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda, Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetiminin onayının alınması ve Bakanlığın bilgilendirilmesi kaydıyla, merkez dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca belirlenen kısmı ile Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde en az bir yıl süreyle çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere ve Bakanlığın onayının alınması şartıyla merkez dışında geçirdiği sürelerle ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca belirlenen kısmı gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir.

Bakanlar kurulunca tespit edilecek faaliyetler kapsamında Ar-Ge veya tasarım merkezi dışında geçirilecek sürelerin proje kapsamında ve zorunlu olduğunun tevsiki ve sorumluluğu, Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetimine aittir. Bu kapsamda teşvikten yararlanmış olan Ar-Ge veya tasarım personeline ilişkin liste projeler itibarıyla Bakanlığa sunulan yıllık faaliyet raporlarında bildirilir.

Lisansüstü eğitimde geçirilecek süre, üniversiteden onaylı ders programı dikkate alınarak ilgili Ar-Ge veya tasarım merkezinin onayı ile hesaplanır. Bu hesaplamalarda lisansüstü eğitimde alınan dersler kapsamında yapılacak araştırmalar da değerlendirilir. Yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yıllık, doktora yapanlar için iki yıllık sürelerin uygulamasında kayıt durdurma kapsamında geçen süreler dikkate alınmaz.

Ar-Ge veya tasarım merkezleri alanı dışında gerçekleştirilen faaliyetler ile lisansüstü eğitim kapsamında dışarıda geçirilen süreler, sağlanan indirim, destek ve teşvik unsurlarından da yararlandırılır.

Ar-Ge veya tasarım merkezleri alanı dışında gerçekleştirilen faaliyetler ile lisansüstü eğitim kapsamında dışarıda geçirilen sürelerle ilişkin ücretlerden; gerçek yol giderleri dâhil olmak üzere yol, konaklama, gündelik gibi adlar altında gider karşılığı olarak yapılan ödemeler ile sağlanan menfaatler destek ve teşvik kapsamında değerlendirilmez.

Dışarıda geçirilen sürelerin sınırlarının kararlaştırılmasına yönelik olarak 2016/9091 sayılı Bakanlar Kurulu kararı 11 Ağustos 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmış olup, söz konusu karar kapsamında; Ar-Ge veya tasarım merkezleri veya teknoloji geliştirme bölgelerinde yer alan işletmelerde çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin bu merkezlerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla aşağıda belirtilen faaliyetlerin Ar-Ge veya tasarım merkezi dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda, Ar-Ge ve Tasarım merkezi yönetiminin veya teknoloji geliştirme bölgesi yönetici şirketinin onayının alınması ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, merkez dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerin % 100'ü gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilecektir.

- a) Laboratuvar analiz, test ve deney çalışmaları,
- b) Diğer Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde yapılan çalışmalar,
- c) Saha araştırması,
- ç) Prototip geliştirmeye yönelik faaliyetler,
- d) Projelerde görev alan personel ile sınırlı olmak kaydıyla bilimsel içerikteki etkinlikler.

5746 sayılı "Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun" kapsamında kurulan Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde veya 4691 sayılı "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu" kapsamında kurulan teknoloji geliştirme bölgelerinde yer alan işletmelerde en az 1 yıl süreyle çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek kaydıyla merkez veya bölge dışında geçirdiği sürelerle (aylık ders saati kadar) ilişkin ücretlerin % 100'ü Ar-Ge ve tasarım merkezi yönetiminin veya teknoloji geliştirme bölgesi yönetici şirketinin onayının alınması ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilecektir.

Söz konusu Karar 1 Eylül 2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Kısıratlı sayılar tama iblağ edilir. Destek personelinin toplam tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşması hâlinde, brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere teşvik uygulanır. Brüt ücretlerin aynı olması hâlinde, ücretine gelir vergisi teşviki uygulanacak destek personeli işverence belirlenir. Ar-Ge merkezi veya tasarım merkezi yöneticisi, görev tanımı ve niteliğine göre Ar-Ge personeli, tasarım personeli veya destek personeli olarak dikkate alınır.

Gelir Vergisi Kanunu'na ilave edilen geçici madde hükmü sebebiyle söz konusu maddede belirtilen süreler dâhilinde 5746 sayılı Kanun kapsamında yukarıda detaylarına yer verilen gelir vergisi stopajı teşvikine ilişkin düzenlemelerden bu maddeye aykırı olanların uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

10.8.1.2.3 Sigorta primi desteği

Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknoloji girişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin gelir vergisi istisnasına tabi tutulan ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, Maliye Bakanlığının bütçesine konulacak ödenekten karşılanır.

6552 sayılı Kanun'un 144. maddesi ile 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan "her bir çalışan için beş yıl süreyle" ibaresi 11 Eylül 2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece 11 Eylül 2014 tarihinden itibaren sigorta primi desteğine ilişkin herhangi bir süre sınırlaması kalmamıştır.

Diğer taraftan, gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının % 10'unu geçemez.

Sigorta primi desteğinin uygulama usul ve esasları 25.09.2008 tarih ve 2008-85 sayılı ile 06.02.2009 tarih ve 2009-21 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Genelgesi ile belirlenmiştir.

10.8.1.2.4 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 dâhilinde damga vergisi alınmaz.

Bu çerçevede, Kanun ve Yönetmelik kapsamındaki Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde istihdam edilen personele münhasıran bu görevleri ile ilgili olarak yapılan ücret ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtlara da istisna uygulanması mümkün bulunmaktadır.

10.8.1.2.5 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 Lirası'na kadar teknogirişim sermayesi desteği olarak verilir. Ar-Ge projelerinin desteklenmesi amacıyla ödeneği bulunan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tümü tarafından yapılan ödemelerin toplamı, her takvim yılı için 50.000.000 Türk Lirası'nı geçemez.

Teknogirişim sermayesi desteğinden faydalananlara, bu desteğe konu projelerinin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmayan kısmı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesi uyarınca beyan edilen gelirin ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır. İndirim konusu yapılacak tutar yıllık olarak 500.000 Türk Lirası'nı aşamaz.

Bu oranları ve parasal sınırı yarısına kadar indirmeye veya dört katına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. Teknogirişim sermayesi desteğine konu projelerin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin iki yıl içerisinde ilgili projenin finansmanında kullanılmayan kısmı için indirim dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

10.8.1.2.6 Rekabet öncesi işbirliği projeleri

Rekabet öncesi işbirliği projelerinde işbirliğini oluşturan kuruluşların bu işbirliğine yaptıkları katkılar, işbirliği anlaşmasında belirtilen özel bir hesapta izlenir. Özel hesaba aktarılan bu tutarlar, harcamanın yapıldığı dönemde katkı sağlayan kuruluşların Ar-Ge ve tasarım 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. Rekabet öncesi işbirliği proje bütçesinin en fazla yüzde ellisine kadarlık kısmı, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulan ödenekle sınırlı olmak üzere geri ödemesiz olarak desteklenebilir.

10.8.1.2.7 Nakit desteklerin kayıtlarda izlenmesi

Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge ve yenilik ile tasarım 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 ve tasarım harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmaz. Bu fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilâve dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır.

10.8.1.2.8 Gümrük vergisi istisnası

Ar-Ge, yenilik ve tasarım projeleri ile ilgili araştırmalarda kullanılmak üzere ithal edilen eşya, gümrük vergisi ve her türlü fondan, bu kapsamda düzenlenen kağıtlar ve yapılan işlemler damga vergisi ve harçtan müstesnadır.

10.8.1.2.9 Siparişe dayalı Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri

Ar-Ge merkezlerinin sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürüttükleri Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım merkezlerinin sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürüttükleri tasarım faaliyetleri bu maddede belirtilen indirim, istisna, destek ve teşvik unsurlarından yararlanabilir. Ancak Ar-Ge veya tasarım merkezleri tarafından siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge veya tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan harcamaların sadece yüzde ellisi bu merkezler tarafından, bu harcamaların kalan yüzde ellisi ise siparişi veren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından indirim olarak dikkate alınabilir. Bu oranları ayrı ayrı veya birlikte iki katına kadar artırmaya veya kanuni oranlarına kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Sipariş verenin gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetinin olmaması halinde Ar-Ge veya tasarım harcamasının tamamı Ar-Ge veya tasarım merkezi tarafından indirilebilir. Sipariş verenler, Ar-Ge veya tasarım indirimi ile sipariş verilmesine ilişkin kağıtlara ait damga vergisi istisnası dışındaki teşvik ve destek unsurlarından yararlanamaz.

10.8.1.2.10 Temel bilimler desteği

Temel bilimler alanlarında en az lisans derecesine sahip Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerine, bu personelin her birine ödedikleri aylık ücretin o yıl için uygulanan asgari ücretin aylık brüt tutarı kadarlık kısmı, iki yıl süreyle, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır. Ancak bu kapsamda her bir Ar-Ge merkezine sağlanacak destek, ilgili ayda Ar-Ge merkezinde istihdam edilen toplam personel sayısının yüzde onunu geçemez.

10.8.1.2.11 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 Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (ç) bentleri hükümleri ve teknoloji geliştirme bölgelerine sağlanan desteklere ilişkin hükümlerden ayrıca yararlanamazlar.

10.8.1.3 Ar-Ge projelerine TÜBİTAK tarafından sağlanan destekler

Endüstriyel araştırma ve teknoloji geliştirmek; yenilikleri desteklemek; özendirmek; izlemek ve üniversite-sanayi ilişkilerini geliştirmek TÜBİTAK'ın temel işlevleri arasındadır. Bu işlevleri gerçekleştirmek için oluşturulan programlar ve planlanan faaliyetler TÜBİTAK Teknoloji ve Yenilik Destek Programları Başkanlığı (TEYDEB) tarafından yürütülmektedir.

Ulusal Destek Programları

- a- 1512 - Bireysel Girişimcilik Aşamalı Destek Programı
- b- 1301 - Bilimsel ve Tekn. İşbirliği Ağları ve Platf. Kurma Girişimi Proj. (İŞBAP)
- c- 1501 - TÜBİTAK Sanayi Ar-Ge Projeleri Destekleme Programı
- d- 1503 - Proje Pazarı Destekleme Programı
- e- 1507 - TÜBİTAK KOBİ Ar-Ge Başlangıç Destek Programı
- f- 1511 - TÜBİTAK Öncelikli Alanlar Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik P.D.P.
- g- 1505 - Üniversite-Sanayi İşbirliği Destek Programı
- h- 1007 - Kamu Kurumları Araştırma ve Geliştirme Projelerini D.P.
- i- 1513 - Teknoloji Transfer Ofisleri Destekleme Programı
- j- 1601 - Yenilik Girişimcilik Alanlarında Kapasite Artırılmasına Yönelik D.P.
- k- 1602 - TÜBİTAK Patent Destek Programı
- l- 1514 - Girişim Sermayesi Destekleme Programı (GİSDEP)
- m-1515 - Öncül Ar-Ge Laboratuvarları Destekleme Programı

Uluslararası Ortaklı Destek Programları

- a- AB 7. Çerçeve Programı
- b- 1509 - Uluslararası Sanayi Ar-Ge Projeleri Destekleme Programı

TÜBİTAK'ın sanayiye yönelik olarak vermiş olduğu Ar-Ge destekleri, 13 Temmuz 2005 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren "Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu Sanayi Araştırma-Geliştirme Projeleri Destekleme Programına İlişkin Yönetmelik" ile düzenlenmiştir. 16 Ocak 2007'de bu yönetmelik "TÜBİTAK Teknoloji ve Yenilik Destek Programlarına İlişkin Yönetmelik" olarak değiştirilmiştir. Söz konusu Yönetmelik'e uygun olarak yürütülen programın amacı, sanayi kuruluşlarının Ar-Ge projelerine % 60'a varan oranlarda hibe şeklinde destek sağlamaktır.

Sanayi Ar-Ge Projeleri Destekleme programına proje başvuruları sadece elektronik ortamda <http://eteydeb.tubitak.gov.tr> adresindeki çevrimiçi (online) uygulama (Proje Değerlendirme ve İzleme Sistemi -PRODİS) üzerinden yapılabilmektedir. Desteklenen projelere ait destek ve izleme sürecinde tamamlanması gereken formlara aşağıda yer verilmektedir.

- a. Desteklenmesine karar verilen projeler için Ar-Ge Yardımı İstek Formu (AGY300)
- b. Yeminli Mali Müşavirlik Proje Harcamaları Değerlendirme ve Tasdik Raporu (AGY500)
- c. Dönemsel faaliyet ve harcamaların değerlendirilmesi için Dönemsel İzleme Raporu (AGY400)

10.8.2 Ar-Ge faaliyetleri kapsamında ortaya çıkan buluşlara kurumlar vergisi ve katma değer vergisi istisnası

19 Şubat 2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6518 sayılı "Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile Ar-Ge ve yazılım faaliyetleri sonucu ortaya çıkan buluşlardan sağlanan bazı kazançlara kurumlar ve KDV istisnası getirilmiştir. Buna göre;

- ▶ Kanun'un 82. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 5/B maddesi, 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren elde edilen kazanç ve iratlara ve bu tarihten itibaren yapılacak vergi kesintilerine uygulanmak üzere yayımı tarihinde,
- ▶ Kanun'un 32. maddesiyle Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin dördüncü fıkrasına eklenen (z) bendi, 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren yapılacak teslim ve hizmetlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde,

yürürlüğe girmiştir.

10.8.2.1 Ar-Ge faaliyetleri kapsamında ortaya çıkan buluşlara kurumlar vergisi istisnası

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalarımız Rehber'in "3.5.14 Sınai mülkiyet haklarında kurumlar vergisi istisnası" başlıklı bölümünde dikkatinize sunulmaktadır.

10.8.2.2 Ar-Ge faaliyetleri kapsamında ortaya çıkan buluşlara katma değer vergisi istisnası

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

Maddede parantez içi hüküm ile belirtilen "Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından bu Kanun'un 30. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz." ifadesi ile söz konusu istisnanın tam istisna kapsamında değerlendirileceği ve bahsi geçen teslimlere ilişkin yüklenilen KDV'lerin indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

10.9 KOBİ yardımları

19 Ekim 2005 tarihli ve 2005/9617 sayılı "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik" 18 Kasım 2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 4 Kasım 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/3834 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Yönetmelik ile belirtilen Yönetmelik'teki KOBİ tanımı değiştirilmiştir.

Kısaca KOBİ olarak ifade edilen küçük ve orta büyüklükte işletmeler Yönetmelik'te;

- ▶ 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden,
- ▶ Yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri 40 milyon TL'yi aşmayan,
- ▶ Mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan,

ekonomik birimler veya girişimler olarak tanımlanmıştır.

Söz konusu işletmelere, Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) tarafından sağlanan destek ve destek programlarına ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

10.9.1 Kredi faiz desteği

KOSGEB tarafından; küçük ve orta ölçekli işletmelere uygun koşullarda finansal destek temin edilerek, üretim, kalite ve standartlarını artırmaları, finansman sorunlarının çözümü, istihdam yaratmaları ve uluslararası düzeyde rekabet etmelerinin sağlanması amacıyla sağlanan destektir. KOSGEB'in 2003 yılından itibaren sağladığı finansal destekler, Bakanlar Kurulu Kararı gereğince 2008 yılına kadar üç kamu bankası aracılığıyla sağlanmış, 2008 yılı Mayıs ayında ise yeniden düzenlenen Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında, halen Türkiye'de faaliyette bulunan kamu bankaları, özel bankalar, katılım bankaları ile yapılan Protokollerle KOBİ'lere kullanılacak kredilerin faiz/kâr payı, komisyon vb. giderlerinin program türüne göre kısmen ya da tamamen karşılanması şeklinde sürdürülmektedir.

Uygulama aşamaları:

1. Kredi faiz desteğinin üst limiti her bir KOBİ için 300.000 TL'dir. Bu destek, ana para riski bankaya ait olmak kaydıyla; yatırım, işletme sermayesi ve ihracata yönelik Türk Lirası veya döviz cinsinden nakdi ya da gayri nakdi kredilerin, faiz/kâr payı, komisyon vb. tutarlarının kısmen veya tamamının KOSGEB tarafından diğer masrafların (vergi yükümlülükleri, dosya masrafları vb.) işletme tarafından karşılanması suretiyle yürütülür.
2. Kredi faiz desteğinin vadesi azami 48 aydır.
3. Banka şubesi, uygun bulunduğu kredi taleplerini sistem üzerinden KOSGEB Ön Onayı alınmak üzere, işletmenin bağlı bulunduğu KOSGEB hizmet merkezine elektronik ortamda gönderir.
4. KOSGEB Hizmet Merkezince KOSGEB Ön Onayı verilen işletmelerin kredi başvuruları banka tarafından; genel bankacılık mevzuatı, bankacılık teamülleri, banka mevzuatı ve kredi politikaları doğrultusunda değerlendirilir.
5. Kredi faiz desteği programından, KOSGEB Veri Tabanı'na kaydı onaylanmış ve KOSGEB desteklerinden yasaklı olmayan işletmeler yararlanabilir.
6. İşletmelerin kredi faiz desteğinden yararlanabilmeleri için gecikmiş vergi ve SGK Prim borcu bulunmamalıdır.

10.9.2 KOBİ proje destek programı

İşletmelere özgü sorunların işletmeler tarafından projelendirildiği ve projelendirilen maliyetlerin desteklenebildiği bir programa ihtiyaç duyulması, KOBİ'lerde proje kültürü ve bilincinin oluşturulması, işletmelerin proje yapabilme kapasitelerinin geliştirilmesi ve esnek destekleme sistemine ihtiyaç duyulması amacı ile işletmelerin; üretim, yönetim-organizasyon, pazarlama, dış ticaret, insan kaynakları, mali işler ve finans, bilgi yönetimi ve bunlarla ilişkili alanlarda sunacakları projeler desteklenir.

Program ve proje limitleri

Program süresi	3 yıl
Proje süresi	6-24 ay (+12ay)
Destek üst limiti	150.000 TL
Destek oranı	1. ve 2. bölge için % 50 3, 4, 5 ve 6. bölgeler için % 60

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

10.9.3 Tematik proje destek programı

KOBİ'lerin kendi işletmelerini geliştirmeleri ve Meslek Kuruluşları tarafından küçük ve orta ölçekli işletmelerin geliştirilmesi amacıyla daha fazla proje hazırlamalarının teşvik edilmesi, makro strateji dokümanlarında işaret edilen öncelikler dikkate alınarak belirlenen tematik alanlarda bölgesel ve sektörel ihtiyaçların karşılanması ve KOBİ'lerin uluslararası mevzuat ve önceliklere uyumunun sağlanması amacıyla KOBİ'lere sağlanan bir destek programıdır.

10.9.3.1 Çağrı esaslı tematik program

Yararlanacaklar	KOBİ'ler ve meslek kuruluşları
Program süresi	Proje teklif çağrısında belirlenir
Proje süresi	Proje teklif çağrısında belirlenir
Destek üst limiti	Proje teklif çağrısında belirlenir
Destek oranı	Proje teklif çağrısında belirlenir
Destek ödemesi	Proje teklif çağrısında belirlenir

Çağrı Esaslı Tematik Programı dahilinde desteklenecek proje giderleri aşağıdaki gibidir:

- ▶ Personel ücretleri ve seyahat giderleri,
- ▶ Makine-ekipman, yazılım ve donanım alımı veya kiralanması giderleri (azami % 25),
- ▶ Sarf malzemesi giderleri,
- ▶ Hizmet alım giderleri,
- ▶ Genel idari giderler (azami %10).

10.9.3.2 Meslek kuruluşu proje destek programı

Yararlanacaklar	Meslek kuruluşları
Program süresi	36 ay
Proje süresi	24 ay (+12 ay)
Destek üst limiti	150.000 TL
Destek oranı	1. ve 2. bölge için % 50 3, 4, 5 ve 6. bölgeler için % 60
Destek ödemesi	Geri ödemesiz

Meslek Kuruluşu Proje Destek Programı dâhilinde, Kurul tarafından uygun bulunan ve bina inşaat yapımı, tadilatı, gayrimenkul alımı, makine-teçhizat, tefrişat, taşıt aracı, vergi, resim ve harçlar, sosyal güvenlik primleri, haberleşme giderleri, finansman giderleri, proje ile ilgili olmayan personel giderleri, enerji, su, kira giderleri, proje ortaklarından alınan danışmanlık ve hizmet alımı giderleri ve proje ile ilişkilendirilmemiş maliyetler dışında kalan giderler destek kapsamındadır.

Not: Rehber'in 10.1.1 bölümünde bölgelerin detaylarına yer

verilmiştir.

10.9.4 İşbirliği güçbirliği destek programı

KOBİ'lerin işbirliği-güç birliği 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 dâhilinde sağlanan bir destek modelidir. Desteklenecek proje konuları aşağıdaki gibidir:

- ▶ Hammadde, ara mamul, mamul, lojistik ve diğer hizmetleri daha hızlı ve ucuz temin edebilmeleri amacıyla ortak tedarik,
- ▶ Müşteri istekleri ve pazarın talebi doğrultusunda ürün ve hizmet geliştirmeleri, ürettikleri ürün ve hizmetleri yeni pazarlara sunmaları amacıyla ortak tasarım,
- ▶ Ürün ve hizmet kalitelerini yükseltmek ulusal ve uluslararası pazar paylarını artırmak, marka imajı oluşturmak, uluslararası pazarın ihtiyaçlarına cevap vermeleri amacıyla ortak pazarlama,
- ▶ Ürün ve hizmet standartlarını geliştirmeleri amacıyla ortak laboratuvar,
- ▶ Üretim ve hizmet kapasitelerini, çeşitlerini, verimliliğini ve kalitelerini artırmak amacıyla ortak imalat ve hizmet sunumu,

konularında KOBİ'lerin sunacakları projeler desteklenir.

Program ve proje limitleri

Proje süresi	6-24 ay (+12ay)
Destek üst limiti	1.000.000 TL 300.000 TL (Geri ödemesiz), 700.000 TL (Geri ödemeli)
Destek üst limiti (Orta-Yüksek ve Yüksek Teknoloji Alanlarındaki Ortak İmalata Yönelik Projeler İçin)	1.500.000 TL 300.000 TL (Geri ödemesiz), 1.200.000 TL (Geri ödemeli)
Destek oranı	1 ve 2. bölge için % 50 3, 4, 5 ve 6. bölgeler için % 60

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

10.9.5 Ar-Ge, inovasyon ve endüstriyel uygulama destek programı

Ar-Ge ve inovasyon proje sonuçlarının ticarileştirilmesi ve endüstriyel uygulamasına yönelik destek mekanizmalarına ihtiyaç duyulması nedeni ile bilim ve teknolojiye dayalı yeni fikir ve buluşlara sahip KOBİ ve girişimcilerin geliştirilmesi, teknolojik fikirlere sahip 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 desteklerdir.

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		30.000 (Teknopark içi) 24.000 (Teknopark dışı)	75
Makine-teçhizat, donanım, hammadde, yazılım ve hizmet alımı giderleri desteği		150.000	75
Makine-teçhizat, donanım, hammadde, yazılım ve hizmet alımı giderleri desteği (Geri ödemeli)		300.000	75
Personel gideri desteği		150.000	75
Başlangıç Sermayesi Desteği		20.000	100
Proje geliştirme desteği	Proje danışmanlık desteği	25.000	75
	Eğitim desteği	10.000	75
	Sınai ve fikri mülkiyet hakları desteği	20.000	75
	Proje tanıtım desteği	5.000	75
	Yurtdışı kongre/konferans/ fuar ziyareti/teknolojik işbirliği ziyareti desteği	15.000	75
	Test, analiz, belgelendirme desteği	25.000	75
Endüstriyel uygulama programı			
Kira desteği		18.000	75
Personel gideri desteği		150.000	75
Makine-teçhizat, donanım, sarf malzemesi, yazılım ve tasarım giderleri desteği		500.000	75
Makine-teçhizat, donanım, sarf malzemesi, yazılım ve tasarım giderleri desteği (geri ödemeli)		150.000	75

10.9.6 Genel destek programı

Proje hazırlama kapasitesi düşük KOBİ'ler ile KOSGEB hedef kitlesine yeni dâhil 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 desteklerdir.

Program destek üst limit ve oranları

Genel destek programı destekleri	Destek üst limiti (TL)	Destek oranı	
		1. ve 2. bölgeler	3,4,5 ve 6. bölgeler
1 Yurt içi fuar desteği	45.000	% 50	% 60
2 Yurt dışı iş gezisi desteği	20.000		
3 Tanıtım desteği	25.000		
4 Eşleştirme desteği	30.000		
5 Bağımsız denetim desteği	15.000		
6 Nitelikli eleman istihdam desteği	50.000		
7 Danışmanlık desteği	22.500		
8 Eğitim desteği	20.000		
9 Enerji verimliliği desteği	75.000		
10 Tasarım desteği	22.500		
11 Sınai mülkiyet hakları desteği	30.000		
12 Belgelendirme desteği	30.000		
13 Test, analiz ve kalibrasyon desteği	30.000		
14 Gönüllü uzmanlık desteği	15.000		
15 Lojistik desteği	40.000		

10.9.7 Girişimcilik destek programı

Girişimciliğin desteklenmesi ve yaygınlaştırılması, başarılı işletmelerin kurulması amacı ile düzenlenen bu destek programı, Uygulamalı Girişimcilik Eğitimi, Yeni Girişimci Desteği, İş Geliştirme Merkezi (İŞGEM) Desteği ve İş Planı Ödülü olmak üzere dört alt programdan oluşmaktadır.

10.9.7.1 Uygulamalı girişimcilik eğitimi

- ▶ KOSGEB birimleri tarafından düzenlenen,
- ▶ Ulusal veya uluslararası projeler kapsamında, KOSGEB tarafından yürütülen,
- ▶ KOSGEB ile işbirliği içerisinde çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından düzenlenen eğitimler,
- ▶ Üniversiteler tarafından örgün eğitim kapsamında verilen girişimcilik dersleridir.
- ▶ 24 saati atölye çalışmalarından oluşan toplam 70 saatlik eğitimlerdir.
- ▶ Genel katılıma açıktır.
- ▶ Eğitimlere katılanlardan ücret alınmaz.

10.9.7.2 Yeni girişimci desteği

- ▶ Uygulamalı Girişimcilik Eğitimi'ni tamamlayarak eğitime veya programa katıldığını belgeleyen ve işletmesini kuran,
- ▶ İŞGEM'de yer alan işletmeler

bu destekten yararlanabilir.

Program destek üst limit ve oranları

Destek unsuru	Üst limit (TL)	Destek oranı (1. ve 2. bölge)	Destek oranı (3, 4, 5 ve 6. bölgeler)
İşletme kuruluş desteği (geri ödemesiz)	2.000	----	----
Kuruluş dönemi makine, teçhizat, ofis donanım ve yazılım desteği (geri ödemesiz)	18.000	% 60 (Kadın girişimci, gazı, birinci derecede şehit yakını veya engelli girişimci: % 80)	% 70 (Kadın girişimci, gazı, birinci derecede şehit yakını veya engelli girişimci: % 90)
İşletme giderleri desteği (geri ödemesiz)	30.000		
Sabit yatırım desteği (geri ödemeli)	100.000		

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

10.9.7.3 İş geliştirme merkezi (İŞGEM) desteği

- ▶ İş geliştirme merkezlerine, işletme geliştirme koçluğu, destek ağlarına ulaşım ve finans kaynaklarına erişim imkânı, uygun koşullarda iş yeri mekânı, ortak ofis ekipmanı, ofis hizmetleri gibi hizmetler sunularak bu işletmelerin kuruluş ve işletme giderlerine destek sağlanmaktadır.
- ▶ İş geliştirme merkezi desteği başvurusu; belediyeler, üniversiteler, özel idareler, kalkınma birlikleri, meslek kuruluşları ve kâr amacı güzetmeyen kooperatifler tarafından yapılabilir.

Program destek üst limit ve oranları

Program kapsamında sağlanan destek unsurlarının üst limit ve oranları aşağıda tablo halinde verilmiştir:

Destek unsuru	Üst limit (TL)	Destek oranı (1. ve 2. bölge)	Destek oranı (3, 4, 5 ve 6. bölgeler)
İŞGEM kuruluş desteği (18 ay) (Geri ödemesiz)	650.000		
Bina tadilatı	500.000	% 60	% 70
Mobilya donanım	100.000		
Personel giderleri	50.000		
İŞGEM işletme desteği (36 ay) (Geri ödemesiz)	200.000		
Personel	100.000	% 60	% 70
Eğitim, danışmanlık	50.000		
Küçük tadilat	20.000		
Tanıtım-organizasyon giderleri	30.000		

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

10.9.7.4 İş planı ödülü

- Üniversiteler tarafından örgün eğitim kapsamında verilen "Girişimcilik" dersini alan öğrenciler arasında İş Planı Ödülü Yarışması düzenlenir. İş Planı Ödülünden yararlanmak isteyen üniversite KOSGEB'e başvurur.
- İş planları ilk üç dereceye girmiş olan öğrencilerden, en fazla 24 ay içinde işini kurmuş olmaları kaydı ile;
 - Birinciye 15.000 TL,
 - İkinciye 10.000 TL,
 - Üçüncüye 5.000 TL

ödül verilir.

10.9.8 Gelişen işletmeler piyasası KOBİ destek programı

Gelişme ve büyüme potansiyeline sahip küçük ve orta ölçekli işletmelerin, Borsa İstanbul (BİST) Gelişen İşletmeler Piyasası'nda işlem görmesinin ve sermaye piyasalarından fon temin edilmesine imkân sağlanması amacıyla sağlanan desteklerdir.

Program kapsamında aşağıda belirtilen maliyetler KOSGEB tarafından geri ödemesiz destek olarak karşılanacaktır:

- Piyasa danışmanı danışmanlık hizmet bedeli,
- Bağımsız denetim hizmeti bedeli,
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) kurul kaydına alma ücreti,
- BİST Gelişen İşletmeler Piyasası Listesine kabul ücreti,
- Merkezi Kayıt Kuruluşu (MKK) masrafı,
- Aracı kuruluşu ödenecek aracılık komisyonu.

Program destek unsurları, oranları ve üst limitleri

Program kapsamında sağlanan desteğin toplam üst limiti 100.000 (yüz bin) TL olup, destek unsurlarının üst limit ve oranları aşağıda tablo halinde verilmiştir:

Destek Unsurları	Destek ödemesi üst limiti	Oranı
Piyasa danışmanı danışmanlık hizmet bedeli (azami 2 yıl)	60.000 TL	% 75
Bağımsız denetim hizmeti bedeli	20.000 TL	% 75
SPK kurul kaydına alma ücreti	10.000 TL	% 100
BİST Gelişen İşletmeler Piyasası Listesine kabul ücreti	10.000 TL	% 100
Merkezi Kayıt Kuruluşu masrafı	10.000 TL	% 100
Aracı kuruluşu ödenecek aracılık komisyonu	10.000 TL	% 75

10.9.9 Gelişen işletmeler piyasası KOBİ destek programı

Teknoloji Tabanlı KOBİ'lerin uluslararası pazarlarda rekabet güçlerinin artırılması, Ar-Ge ve İnovasyon projelerinin sonuçlarının ticarileştirilmesine yönelik destek mekanizmalarına ihtiyaç duyulması ve teknolojik ürüne yönelik tanıtım ve pazarlama faaliyetlerinin desteklenmesidir.

Bu Program kapsamında destek üst limiti 150.000 (yüz elli bin) TL geri ödemesiz destek sağlanır;

- Yurt dışındaki tanıtım ve pazarlama faaliyetleri için 100.000 (yüz bin) TL,
- Yurt içindeki tanıtım ve pazarlama faaliyetleri için ise 50.000 (elli bin) TL,

Program kapsamında uygulanacak desteklerin oranı tüm bölgelerde %100 (yüz) olarak uygulanır.

10.9.10 Endüstriyel Uygulama Programı

Endüstriyel Uygulama Programı kapsamı; yeni bir ürün/hizmetin; üretilmesi, kalitesinin artırılması, maliyet düşürücü nitelikte yeni tekniklerin uygulamaya alınması, ürün veya süreçlerinin pazara uygun biçimde ticarileştirilmesi amacıyla hazırlanan projelerin KOSGEB tarafından desteklenmesidir.

10.9.11 AR-GE ve İnovasyon Programı

Ar-Ge ve İnovasyon Programının kapsamı; bilim ve teknolojiye dayalı yeni fikir ve buluşlara sahip küçük ve orta ölçekli işletmeler ile girişimcilerin geliştirilmesi, yeni ürün, yeni süreç, bilgi ve/veya hizmet üretilmesi konularında yürütülen projelerin KOSGEB tarafından desteklenmesidir.

10.9.12 KOBİGEL - KOBİ Gelişim Destek Programı

Ülkenin ulusal ve uluslararası hedefleri doğrultusunda, küçük ve orta ölçekli işletmelerin, ekonomideki paylarının ve etkinliklerinin artırılması, KOBİ'lerin rekabet güçlerinin ve sağladıkları katma değerinin yükseltilmesi, amacıyla hazırlayacakları projelerin desteklenmesidir.

Destek unsurları, Proje Teklif Çağrısı özelinde konunun özelliği dikkate alınarak değişiklik arz edecektir.

Proje süresi	En az 6 En Fazla 36 Ay (+6) Ay
Destek üst limiti	Geri Ödemesiz Destek - En fazla 300.000 TL Geri Ödemeli Destek - En fazla 700.000 TL
Proje Destek oranı	1 ve 2. bölge için % 60 3, 4, 5 ve 6. bölgeler için % 80

10.9.13 Uluslararası Kuluçka Merkezi ve Hızlandırıcı Destek Programı

Bu programın amacı; Ar-Ge ve inovasyon faaliyetleri ülkemizde gerçekleştirilen teknolojik ürünlerin uluslararası pazarlarda yer alması, ihracatın artırılması, yerli teknoloji yoğun başlangıç işletmelerinin gelişmiş girişimcilik ekosistemleri içerisinde yer alması için, uluslararası kuluçka merkezi kurulmasını ve işletmelerin hızlandırma programlarına katılmasını desteklemektir.

Bu program,

- Uluslararası Kuluçka Merkezi Kurma Programı
- Uluslararası Hızlandırıcı Programı

olmak üzere iki alt programdan oluşmaktadır.

1. Uluslararası Kuluçka Merkezi Kurma Programı;

Uluslararası Kuluçka Merkezi Kurma Programı'ndan üniversiteler, üniversitelerin bu amaçla kurulmuş iştirakleri ve teknoloji geliştirme bölgesi yönetici şirketleri tek başına ya da konsorsiyum olarak başvuru yapmaları halinde faydalanabilir.

Destek unsurları aşağıdaki gibidir;

Program süresi	5 Yıl
Destek üst limiti	Kuruluş ve Donanım Desteği kapsamında 100.000 ABD Doları Operasyonel Giderler Desteği kapsamında 3.750.000 ABD Doları
Destek oranı	1. ve 2. yıl % 80, 3., 4. ve 5. yıl % 60

2. Uluslararası Hızlandırıcı Programı;

Uluslararası Hızlandırıcı Programı'ndan Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler faydalanabilir.

Destek unsurları aşağıdaki gibidir;

Program süresi	3 Yıl
Destek üst limiti	60.000 ABD Doları
Destek oranı	% 80

10.9.14 KOBİ birleşmelerinde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması

27 Ocak 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6770 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı" başlıklı 32. maddesine 5. fıkraya eklenmiştir. Buna göre Bakanlar Kuruluna; KVK'nın 19. maddenin birinci fıkrası kapsamında birleşen sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştiğal eden küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin (KOBİ), birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları ile bu kapsamda birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına uygulanmak üzere kurumlar vergisi oranını % 75'e kadar indirimli uygulama konusunda yetki verilmiştir.

12 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ise söz konusu hükmün uygulanmasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre KOBİ'lerin münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanabilmesi için;

- Birleşmenin, Kanun'un 19. maddesinin birinci fıkrasında yer alan devir şartlarını taşıması,
- Birleşen kurumların KOBİ niteliğinde olması,
- Birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştiğal eden kurumlardan olması,

şarttır.

- **Birleşmenin, Kanun'un 19. maddesinin birinci fıkrasında yer alan devir şartlarını taşıması,**

Yapılan birleşmenin "Devir" olarak değerlendirilebilmesi için birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması ve münfesih kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi gerekmektedir.

- **Birleşen kurumların KOBİ niteliğinde olması**

Birleşen kurumların KOBİ niteliğini taşımaları şarttır. Buna göre, KOBİ niteliğinde olmayan kurumlarla gerçekleştirilen devirler dolayısıyla anılan fıkra hükümlerinden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

KOBİ birleşmesi uygulamasında KOBİ: birleşmenin gerçekleştiği tarihten önceki hesap döneminde 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve aynı hesap dönemine ilişkin gelir tablosunda yer alan yıllık net satış hasılatı veya bu dönemin sonunda çıkarılan bilançonun aktif toplamından herhangi biri 40 milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeleri ifade etmektedir.

Birleşmenin gerçekleştiği tarihten önceki hesap döneminde 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam etme kriterinin tespitinde, sigorta bildireleri esas alınmak suretiyle hesaplanan yıllık ortalama çalışan sayısı dikkate alınacaktır.

- **Birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştiğal eden kurumlardan olması**

Kanun hükümlerinden sadece, sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştiğal eden KOBİ'lerin yararlanmaları mümkündür. Bu kapsamda, birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz olmaları ve fiilen de üretim faaliyetiyle iştiğal etmeleri şarttır.

Dolayısıyla, sanayi sicil belgesini haiz olmakla birlikte fiilen üretim faaliyetiyle iştiğal etmeyen veya fiilen üretim faaliyetiyle iştiğal etmekle birlikte sanayi sicil belgesini haiz olmayan KOBİ'ler, diğer şartları taşısalar dahi bu fıkra hükümlerinden yararlanamazlar.

Yukarıdaki şartları sağlayan KOBİ'lerin, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları ile birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına, Bakanlar Kurulunca belirlenecek indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Örnek: 1/8/2017 tarihinde KOBİ niteliğindeki (A) Ltd. Şti. KOBİ niteliğindeki mevcut (B) A.Ş.'ye Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinin birinci fıkrası kapsamında devrolunmuştur.

Buna göre,

a) (A) Ltd. Şti.'nin 1/1/2017-1/8/2017 kıst döneminde ve

b) (B) A.Ş.'nin de;

- 1/1/2017-31/12/2017 hesap döneminde,
- 1/1/2018-31/12/2018 hesap döneminde,
- 1/1/2019-31/12/2019 hesap döneminde

münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına, Kanun'un 32. maddesinin beşinci fıkrası kapsamında kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanacaktır.

Diğer taraftan, üretim faaliyetleri dışında elde edilen kazançlar için kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanmayacaktır.

Kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanacak kazançlar münhasıran üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar olduğundan, birleşilen kurumun muhasebe kayıtlarını üretim faaliyetlerine ilişkin kazançlarını diğer kazançlarından ayrı olarak tespitine imkan verecek şekilde tutması gerekmektedir.

Devir tarihinden sonra, devir tarihi itibarıyla faaliyette bulunulan alanlarda farklı alanlarda üretim faaliyetlerine başlanması halinde, bu yeni üretim faaliyetlerinden kalan süre içerisinde elde edilen kazançlara da söz konusu fıkra hükmü kapsamında kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanabilecektir.

Ayrıca, birleşmeden sonra birleşilen kurumun KOBİ niteliğini kaybetmesi münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Rehberimizin yayına hazırlandığı tarih itibarıyla Bakanlar Kurulu tarafından indirim oranı belirlenmemiştir.

10.10 Serbest bölgeler

Serbest bölgeler, Türkiye gümrük bölgesinin parçaları olmakla beraber, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye gümrük bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.

10.10.1 Gelir ve kurumlar vergisi istisnası

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi uyarınca, 06.02.2004 tarihinden önce serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış olan mükelleflerin, bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

5810 sayılı "Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 7. maddesi ile 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 Birliği'ne 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.

Bununla birlikte 24 Şubat 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6772 sayılı Kanun ile istisnanın kapsamı genişletilmiştir. Bu doğrultuda, serbest bölgelerde bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayırıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançlar da gelir ve kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirilecektir.

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 Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirilecektir.

Mükellefler serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hâsıllardan bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazancı, gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutmalıdır. Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamına giren faaliyetlerin (imalat) zararlar sonuçlanması halinde, bu zararların diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi ise mümkün değildir.

10.10.2 Ücret stopajı istisnası

5810 sayılı "Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 7. maddesi ile 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 Birliği'ne 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.

Ancak 24 Şubat 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6772 sayılı Kanun ile belli şartlarla çalışanın ücretinin gelir vergisinden istisna edilmesi uygulamasına son verilerek, işverene gelir vergisi stopajı teşviki sağlanması uygulamasına geçilmiştir. Buna göre serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilecektir.

10.10.3 Diğer vergiler

25.11.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5810 sayılı Kanun'la Serbest Bölgeler Kanunu'nun vergi teşviklerini düzenleyen geçici 3. maddesinin 2. fıkrasında yapılan değişiklik uyarınca, 01.01.2009 tarihinden geçerli olmak üzere Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kâğıtlar 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.

Emlak Vergisi Kanunu'nun "Geçici muafıklar" başlıklı 5. maddesinin (f) fıkrasında, organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat sitelerindeki binaların, inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılacağına ilişkin hüküm yer almaktadır.

6772 sayılı Kanun'un 27 Şubat 2017 tarihinde yürürlüğe giren 10. maddesiyle serbest bölgelerdeki binalar da bu hükme eklenmiştir. Buna göre serbest bölgelerdeki binalar da inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici emlak vergisi muafiyetinden yararlanacaktır.

10.10.4 KDV istisnası

KDV Kanunu'nun 16/1-c maddesi uyarınca serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların teslimi KDV'den istisnadır. Ayrıca serbest bölgelerde verilen hizmetlerle, serbest bölgelere veya serbest bölgeden ihraç amaçlı olarak yapılan yük taşıma işleri aynı Kanun'un 17. maddesinin 4. fıkrasının (i) bendi uyarınca; serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ise Kanun'un ihracat istisnası ile ilgili 11. maddesinin 1/a fıkrası uyarınca katma değer vergisinden istisnadır.

10.11 Kültür yatırımları desteği

Bireyin ve toplumun kültürel gereksinimlerinin karşılanması; kültür varlıkları ile somut olmayan kültürel mirasın korunması ve sürdürülebilir kültürün birer ögesi haline getirilmesi; kültürel iletişim ve etkileşim ortamının etkinleştirilmesi; sanatsal ve kültürel değerlerin üretilmesi, toplumun bu değerlere ulaşım olanaklarının yaratılması ve geliştirilmesi; ülkemizin kültür varlıklarının yaşatılması ve ülke ekonomisine katkı yaratan bir unsur olarak değerlendirilmesi, kullanılması ile kültür merkezlerinin yapımı ve işletilmesine yönelik kültür yatırımı ve kültür girişimlerinin teşvik edilmesini sağlamak amacıyla 5225 sayılı Kanun düzenlenmiş ve belge alınması kaydıyla çeşitli destekler sağlanmıştır.

28.09.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "İşverenlere Verilen Devlet Yardımı, Teşvik ve Desteklerde Sosyal Güvenlik Kurumundan Alınacak Borcu Yoktur Belgesinin Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslara Dair Tebliğ" kapsamında 5225 sayılı Kanun kapsamında sağlanan teşviklerden sigorta primi işveren paylarında indirim, su bedeli indirimi ve enerji desteği gibi destek ve teşviklerin 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 90. maddesinin 6. fıkrası kapsamında sağlanan Devlet yardımı, teşvik ve destekler olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Söz konusu teşviklerden yararlanabilmenin ön koşulu ise işverenlerin

Türkiye genelinde yazının verildiği tarih itibarıyla muaccel olan sosyal sigorta ve genel sağlık sigorta primi, sosyal güvenlik destek primi, işsizlik sigortası primi, idari para cezası ile bunlara bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı borçları bulunmadığına ya da bulunması durumunda söz konusu borçların tecil ve taksitlendirildiği ya da yapılandırıldığına Sosyal Güvenlik İl/Merkez Müdürlüklerinden alınacak yazı ile teyit edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca işverenlere 01.10.2008 tarihinden önce verilen Devlet yardımı, teşvik ve desteklerin bu tebliğ kapsamında değerlendirilemeyeceği ifade edilmiştir.

10.11.1 Taşınmaz mal tahsisi

Kültür ve Turizm Bakanlığı, kültür yatırımı ve girişimleri için taşınmaz mal tahsis etmeye yetkilidir. Hazineye ait olup Bakanlığa tahsisli taşınmaz mallar, Bakanlıkça bu Kanun kapsamında tahsis edilebilmektedir.

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

10.11.2 Gelir vergisi stopajı indirimi

Belge almış kurumlar vergisi mükellefi yatırımcı veya girişimcilerin, ilgili idareye verecekleri aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri, sadece belgeli yatırım veya girişimde çalıştıracakları işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, yatırım aşamasında üç yılı aşmamak kaydıyla % 50'si, işletme aşamasında ise yedi yılı aşmamak kaydıyla % 25'i, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkiden edilmektedir.

10.11.3 Sigorta primi desteği

Belge sahibi kurumlar vergisi mükellefi yatırımcı veya girişimcilerin, ilgili idareye verecekleri aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri, sadece belgeli yatırım veya girişimde çalıştıracakları işçilerin, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 79, 80 ve 81. maddeleri uyarınca prime esas kazançları üzerinden hesaplanan sigorta primlerinin işveren hissesinin, yatırım aşamasında üç yılı aşmamak şartıyla % 50'si, işletme aşamasında ise yedi yılı aşmamak şartıyla % 25'i Hazinece karşılanmaktadır.

10.11.4 Su bedeli indirimi ve enerji desteği

Kültür yatırımı ve girişimleri; su ücretlerini yatırım veya girişimin bulunduğu yörede uygulanan tarifelerden en düşüğü üzerinden ödeyebilmektedirler. Bu yatırım veya girişimin elektrik enerjisi ve doğal gaz giderlerinin % 20'si beş yıl süreyle Hazinece karşılanmaktadır.

10.11.5 Yabancı uzman personel ve sanatçı çalıştırabilme

Belgeli kültür yatırım veya girişimlerinde, Kültür ve Turizm Bakanlığı ve İçişleri Bakanlığının görüşü alınarak Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca verilen izinle yabancı uzman personel ve sanatçı çalıştırılabilmektedir.

Ancak bu şekilde çalıştırılan yabancı personelin sayısı toplam personelin % 10'unu aşamayacaktır. İlgili personel, en erken işletmenin faaliyete geçmesinin üç ay öncesinden itibaren çalışmaya başlayabilmektedir.

10.11.6 Hafta sonu ve resmi tatillerde faaliyette bulunabilme

Belgeli kültür girişimleri ile belge kapsamındaki diğer birimler belgede belirlenen çalışma süresi içinde hafta sonu ve resmi tatillerde de faaliyetlerine devam edebilmektedirler.

10.12 Diğer teşvikler

10.12.1 Eğitim kurumlarına ilişkin destek

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince, okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar, belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi itibarıyla gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır.

7 Ekim 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6745 sayılı Kanun'un 64. maddesi ile söz konusu istisna hükmüne 1 Ocak 2017 tarihinden itibaren faaliyete başlayan özel kreş ve gündüz bakım evleri de eklenmiştir.

Kurumlar vergisi mükellefleri ve ticari kazanç sahibi gelir vergisi mükellefleri açısından istisna uygulaması hakkında ayrıntılı açıklamalarımız Rehber'in "3.5.10 Eğitim tesisleri, özel kreş ve gündüz bakımevleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna" bölümünde yapılmıştır.

10.12.2 İhracatın finansmanı ve Türk Eximbank kredileri

Türk Eximbank, ihracatçıları, ihracata yönelik üretim yapan imalatçıları ve yurt dışında faaliyet gösteren girişimcileri kısa, orta-uzun vadeli nakdi ve gayrinakdi kredi programları ile desteklemektedir. Ayrıca, vadeli satış işlemlerini teşvik etmek ve bu yolla ihracat hacmini artırmak, yeni ve hedef pazarlara girilmesini kolaylaştırmak amacıyla vadeli ihracat alacaklarını iskonto etmektedir.

10.12.3 Türk Eximbank sigorta programları

İhracat kredi sigortası programları ile ihracatçı firmaların ihrac ettiği mal bedellerinin, ticari ve politik risklere karşı belirli oranlarda teminat altına alınması ve Sigortalı firmaların gerek Türk Eximbank nezdinde doğmuş veya doğacak alacak haklarını ticari bankalara temlik etmek suretiyle, gerekse kambiyo senedine bağlı vadeli alacaklarını ister Türk Eximbank'ta, isterse Türk Eximbank onayı ile ticari bankalarda iskonto ettirmek suretiyle düzenli finansman imkânına erişmeleri amaçlanmaktadır.

10.12.4 Türk gemi siciline kayıtlı gemilere ilişkin gelir ve kurumlar vergisi istisnası ile personele ödenen ücretlere ilişkin gelir vergisi istisnası

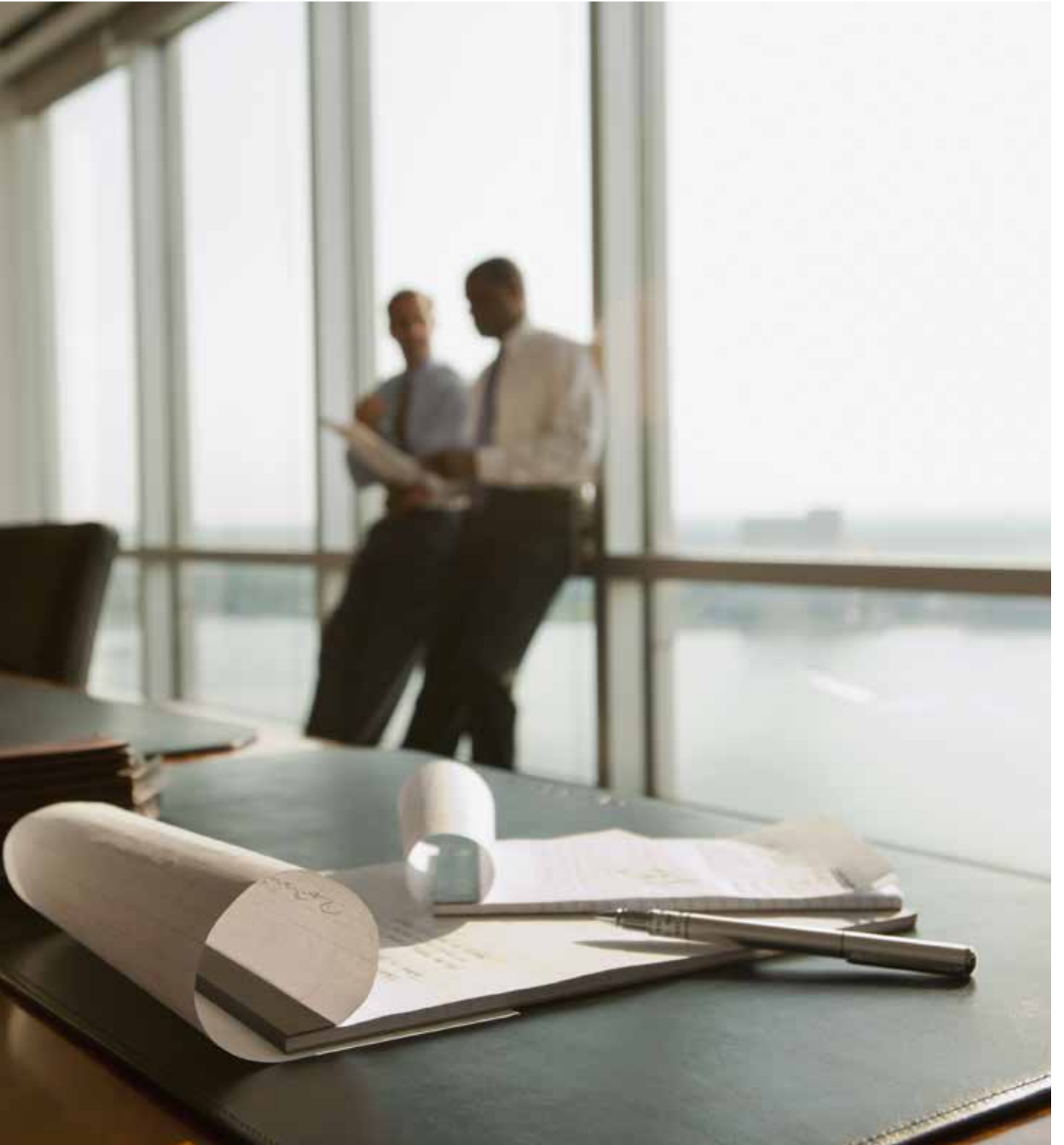
Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileri ile fonlardan istisnadır. Ayrıca Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilecek gemilere ve yatlara ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi ve navlun mukaveleleri, damga vergisine, harçlara, banka ve sigorta muameleleri vergisine ve fonlara tabi tutulmazlar.

Türkiye'de inşa edilen gemi ve yatlardan anılan Sicile kayıtlı olanların işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançlar ile Sicile kayıtlı gemilere ait ihtiyaç fazlası malzeme ve sabit kıymetlerin, deniz taşımacılığı faaliyetinin yürütülebilmesi için gemide bulunması zorunlu olan malzeme ve sabit kıymetlerden olması halinde, devrinden elde edilen kazançlar ayrıca kurumlar vergisinden istisna bulunmaktadır.

27 Ocak 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6770 Kanun ile Türk Uluslararası Gemi Sicili (TUGS) Kanunu'nun 12. maddesine yeni bir hüküm ilave edilmiştir. Bu sayede TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların 6770 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 27 Ocak 2017 tarihinden itibaren bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya başka suretlerle devrinden doğan kazançlar için de bu istisnadan yararlanılabilmeleri mümkün hale getirilmiştir.

Bununla birlikte, yurt dışından ithal edilerek 4490 sayılı Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilen 3.000 DWT'nin (yolcu gemileri ile özel maksatlı, özel yapılı gemilerde ise 300 grostonun) üzerindeki gemilerin, bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devrinden elde edilecek kazançların gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için, en az altı ay süreyle Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olarak işletilmiş olmaları şartı aranacaktır.

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,

- Usule aykırı fiillere verilen vergi cezaları,
- Vergi kaybına yol açan fiillere verilen vergi cezaları,
- Vergi kaybına yol açan fiillere verilen hürriyeti bağlayıcı cezalar,

olarak, üç başlık altında ele alınmaktadır.

Kanun'a aykırı fiiller sebebiyle tüzel kişiler adına kesilecek vergi cezalarından genel olarak tüzel kişilerin kanuni temsilcileri sorumludur. Ancak 1999 yılında VUK'un 333. maddesinde yapılan bir değişiklik ile aynı Kanun'un 359. maddesinde belirtilen fiiller (kaçakçılık suçları) ve bu fiillere iştirak dolayısıyla verilecek cezalardan kanuni temsilciler değil fiili işleyenler sorumlu tutulmuşlardır.

11.1 Usulsüzlük ile özel usulsüzlük fiilleri ve cezaları

11.1.1 Usulsüzlük fiilleri ve cezaları

Usulsüzlük fiilleri, vergi kanunlarında ve ilgili diğer mevzuatta yer alan şekle ilişkin hükümlere riayet edilmemesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu tür fiillerde, bir vergi ziyayı (kayıbı) değil, usule aykırı bir durum söz konusudur. Vergi Usul Kanunu'nda usulsüzlük fiilleri, fiilin ağırlık derecesine göre birinci ve ikinci derece usulsüzlükler olarak sınıflandırılmış ve bunlara uygulanacak cezalar da, bu sınıflamaya göre ayrı ayrı belirlenmiştir.

11.1.1.1 I. derece usulsüzlükler

- Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması,
- Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması,
- Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması,
- Çiftçiler tarafından 245. madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi,
- 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),
- İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi,
- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır),
- Diğer ücretler üzerinden salınan gelir vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması,
- Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması.

11.1.1.2 II. derece usulsüzlükler

- Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342. maddenin 1. fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması,
- Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya Kanun'da istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması,
- Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç),
- Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması,
- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması,
- Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması,
- Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.

1 Ocak 2017 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere uygulanacak usulsüzlük cezalarının yer aldığı tablo Rehber'in "15. Pratik Bilgiler-2017" bölümünde "15.12 Usulsüzlük cezaları" başlığı altında dikkatinize sunulmuştur.

11.1.2 Özel usulsüzlük fiilleri ve cezaları

Özel usulsüzlük fiilleri, fatura ve benzeri evrakın verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması ana başlığı altında düzenlenmiş olup, bu fiiller dolayısıyla 2017 yılında

kesilecek olan cezalar, Rehber'in "15. Pratik Bilgiler-2017" bölümünde "15.13 Özel usulsüzlük cezaları-VUK md. 353" başlığı altında dikkatinize sunulmuştur.

11.1.3 Bilgi vermektan çekinenler, Vergi Usul Kanunu'nun muhafaza ve ibraz ödevlerine uymayanlar ile elektronik bildirim ve beyan zorunluluğuna uymayanlar hakkında uygulanacak özel usulsüzlük cezaları

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca, aynı Kanun'un bilgi vermeye ilişkin 86, 148, 149 ve 150. maddeleri ile 256, 257, mükerrer 257 ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Buna göre mükerrer 355. maddede özetle;

- ▶ Devamlı bilgi verilmesi,
- ▶ Maliye Bakanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından istenen bilgilerin verilmesi,
- ▶ Defter belge ibrazı,
- ▶ İncelemeye yetkili memurlara inceleme esnasında gerekli yardımın sağlanması,

mecburiyetleri ile mükerrer 257. madde kapsamında getirilen mecburiyetlere (bazı tahsilat ve ödemelerin banka ve benzeri finans kurumları aracılığıyla yapılması, bazı beyanname ve bildirimlerin elektronik olarak verilmesi gibi) uyulmaması durumunda uygulanacak özel usulsüzlük cezalarına yer verilmektedir.

Ayrıca 9 Ağustos 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 21. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uyulmaması durumunda da mükerrer 355. madde kapsamında özel usulsüzlük cezası kesileceği hükmü eklenmiştir. Söz konusu maddede, vergi kanunlarına göre verilmesi gereken muhtasar beyanname ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 4/a maddesi kapsamında sigortalı sayılan kişileri bildirmekle yükümlü olanlar tarafından SGK'ya verilmesi gereken aylık prim ve hizmet belgesinin birleştirilerek "Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi" adı altında tek bir beyanname verilmesine ilişkin hüküm yer almaktadır.

Buna göre söz konusu beyannameler, Kırşehir ili merkez ve ilçelerinde bulunan mükellefler/işverenler tarafından (Haziran ayında verilmesi gereken beyannameler dahil olmak üzere) 1 Haziran 2017 tarihinden itibaren vermeye başlanacaktır. Diğer mükellefler/işverenler için zorunluluğun başlama tarihi ise 1 Ocak 2018 olarak belirlenmiştir.

Yukarıda belirtilen zorunluluklara uymayanlara ceza kesilebilmesi, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında ceza hükümlerinin uygulanacağına ilgililere 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 "15. Pratik Bilgiler-2017" bölümünde "15.14 Özel usulsüzlük cezaları-VUK mük. md. 355" başlığı altında yer verilen tutarlardan az olmamak üzere, işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 30 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 30 gün içinde verilmesi halinde ise 1/5 oranında uygulanır.

Elektronik ortamda bildirim veya form verilmesi mecburiyetine uyulmaması hâlinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası ise bildirim veya formların belirlenen sürelerin sonundan başlayarak elektronik ortamda 3 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında uygulanmaktadır.

Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmez, takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 1/5 oranında uygulanır.

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

2017 yılında mükerrer 355. maddede yer alan zorunluluklara uyulmaması halinde kesilecek olan cezalara, Rehber'in "15. Pratik Bilgiler-2017" bölümünde "15.14 Özel usulsüzlük cezaları-VUK mük. md. 355" başlığı altında yer verilmiştir.

11.2 Vergi kaybı sonucunu doğuran fiiller ve bunlara verilen cezalar

11.2.1 Vergi ziyayı cezası

Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Kasıt unsurunun bulunup bulunmadığının ceza kesilmesi açısından bir önemi bulunmamaktadır.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya diğer sebeplerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesi halinde de vergi ziyasının varlığı kabul edilmektedir.

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

Vergi ziyayı suçu işleyenlere, ziya uğrattıkları verginin 1 katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya Takdir Komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek vergi ziyayı cezası yüzde elli oranda uygulanır.

11.2.2 Vergi ziyasına kaçakçılık suçu sayılan fiillerle sebebiyet verilmesi

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

Söz konusu kaçakçılık suçlarına iştirak edenlere ise sebep oldukları vergi ziyasının 1 katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.

Kanun'un 359. maddesinde, kaçakçılık suçu olarak tanımlanan fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde, bu suçları işleyenler için vergi ziyayı cezası kesilmesinin yanı sıra, hürriyeti bağlayıcı cezalar da uygulanmaktadır.

11.3 Hürriyeti bağlayıcı cezalar

Kaçakçılık suçları ve cezaları, Vergi Usul Kanunu'nun, 359. maddesinde hükme bağlanmıştır. Hapis cezasını gerektiren fiiller, cezanın süresine göre, üç grupta toplanmıştır.

11.3.1 Süreli hapis cezası (18 ay - 3 yıl)

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- 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,
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

hakkında 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu hükmün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir.

Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir.

Bu fiiller dolayısıyla hükmolunacak hapis cezasının alt sınırı 18 ay olarak belirlendiğinden, bu cezanın 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;

- Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar,
- Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Kanun'da sahte belge ise gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge olarak tanımlanmıştır.

11.3.3 Süreli hapis cezası (2 yıl - 5 yıl)

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

1998 yılında 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerden önceki uygulamada, bu tür belgelerin, ancak bilerek kullanılması halinde, fiil kaçakçılık suçu olarak kabul edilirken, anılan Kanun ile yapılan değişiklikle, hangi gerekçe ile ya da hangi suretle olursa olsun, kullanma fiilinin gerçekleşmiş olması yeterli sayılmıştır.

8 Şubat 2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, belgelerin ancak bilerek kullanılması halinde suç oluşturacağı kabul edilmiş ve eski uygulamaya geri dönmüştür. 5728 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden evvel ise Maliye Bakanlığınca çıkarılan 306 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde "sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın 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 sağlayanaya ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasit söz konusu ise burada 359. maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir." açıklamasına yer verilerek, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma suçunun oluşumu için kastın varlığının zorunlu olduğu belirtilmiştir.

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

Yukarıda belirtilen fiillerin bulunması halinde vergi kaybına yol açılıp açılmadığına ve tarh dönemi içinde oluşup oluşmadığına bakılmaksızın, varsa vergi ziyai 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 anlaşıyordu ve fakat Kanun'un "tüzel kişilerin sorumluluğu" bölümünde de yaptığı değişiklik ile yukarıda belirtilen fiillerin işlenmesi halinde, öngörülen cezaların bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanacağı belirtilmişti. 5728 sayılı Kanun'un 359. maddede yaptığı değişiklik ile artık maddede belirtilen belgelerin bilerek kullanılması halinde fiiller kaçakçılık suçu teşkil edecektir.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 46. maddesinde hapis cezaları, (a) ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası, (b) müebbet hapis cezası ve (c) süreli hapis cezası olarak sayılmıştır. Süreli hapis cezası, Kanun'un 49. maddesine göre, Kanun'da aksi belirtilmeyen hallerde bir aydan az, yirmi yıldan fazla olamaz. Hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır.

Vergi Usul Kanunu'nda bu bölümdeki suçlar için öngörülen ağır hapis cezaları da, Yeni TCK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte artık, "ağır hapis cezası" kavramı ortadan kalktığından, yeni Ceza Kanunu'ndaki değişikliğe paralel olarak "hapis cezası" olarak düzenlenmiştir.

11.4 Diğer hususlar

11.4.1 Cezalarda tekerrür

Vergi ziyana sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere;

- Vergi ziyai cezasında 5 yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası % 50 oranında,
- Usulsüzlük cezasında 2 yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, usulsüzlük cezası % 25 oranında,

artırılarak uygulanır.

11.4.2 Suçlarda birleşme

Yukarıda bahis konusu edilen vergi ziyai 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 alacağına cebren tahsili

12.1 Süresinde ödenmeyen vergi borçları ile ilgili olarak vergi idaresinin uygulamaları

12.1.1 Ödeme emri gönderilmesi

Vergi idaresinin vadesinde ödenmeyen bir vergi borcunun tahsili ile ilgili olarak yaptığı ilk işlem bir ödeme emri göndererek borcun 7 gün içinde ödenmesini veya ödenemeyecek ise borca yetecek miktarda mal bildiriminde bulunmasını talep etmesidir.

6183 sayılı Kanun'da, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk dışında, süresinde ödenmeyen vergi borçları ile ilgili olarak öngörülmüş tüm uygulama ve yaptırımlar, ancak borçluya usulüne uygun olarak bir ödeme emri gönderilmiş olması halinde mümkün olabilmektedir. Daha başka bir ifade ile borçluya ödeme emri gönderilmesi, bu uygulamaların yapılabilmesinin ve yaptırımların uygulanabilmesinin ön koşuludur.

Ödeme emri gönderilmesinin belirli bir zamanı olmamakla birlikte, vergi borcunun vadesinin dolmasından hemen sonra gönderilmesi mümkündür.

Ancak vergi idaresinin bugün içinde bulunduğu mevcut koşullarda, süresinde ödenmeyen bir vergi borcu için borçluya ödeme emri gönderilmesi, alacaklı vergi dairesinin iş yoğunluğuna bağlı olarak uzun bir zaman alabilmektedir.

12.1.2 Gecikme zammı uygulaması

Gecikme zammı, vergi idaresinin, süresinde ödenmeyen bir vergi borcuna karşı ilk yaptırımı olma özelliğini taşır. Borçlu mükellef tarafından ödenmesi gereken gecikme zammı, kısaca, süresinde ödenmemiş vergi borcuna, ödeme vadesinden itibaren geçen her ay için Kanun'da belirtilen oranın uygulanması suretiyle hesaplanmaktadır. Ödeme süresi geçmiş bir vergi borcu, ancak gecikme zammı ile birlikte, kısmen veya tamamen ödenebilir ya da tahsil edilebilir.

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

Gecikme zammı uygulaması, vergi borcunun ödenmesi (doğrudan ya da mahsup yoluyla), tecil edilmesi veya iflasın açılması ya da borçlunun acz haline düşmesi ile sona ermektedir. Genel kural, süresinde ödenmemiş vergi borcuna, ödendiği tarihe kadar geçen sürede gecikme zammı uygulanması ise de, bazı hallerde söz konusu uygulama geçici olarak durdurulmaktadır. Bu hallerden biri, asıl borçlunun ölümü halinde, mirasçılarının mirası kabul edip etmeme kararını vermek için kullanabilecekleri 3 aylık süre, diğeri ise Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde belirtilen mücbir sebep hallerinden birinin ortaya çıktığı süredir. Bu süreler için gecikme zammı hesaplanmaz.

Gecikme zammı oranı, gerek görülen zamanlarda, piyasadaki kaynak kullanma maliyetleri de dikkate alınarak belirlenmektedir. Belirleme sırasında, gecikme zammı oranının, vergilerin bir kaynak olarak kullanılmasını engelleyecek bir seviyede olmasına özen gösterilmektedir.

Ancak belirtmek gerekir ki, zammın oranının belirlenmesi büyük bir hassasiyet gerektirmektedir. Daha açık bir ifade ile söz konusu oran, vergi borçlarının süresinde ödenmesini sağlayan ve fakat asla borcunu süresinde ödemeyeni cezalandırmamalıdır. Gecikme zammı uygulaması bir ceza uygulaması değildir. Bu oranın gereğinden yüksek belirlendiği son 4-5 yıllık dönemde süresinde ödenmemiş vergi borçlarının arttığı da bilinen bir gerçektir. Bu durumun sebeplerinden biri borçluların zor durumda bulunmaları ise bir diğer sebebi de yüksek gecikme zammı oranlarının borcu bir noktadan sonra artık istense de ödenemez hale getirmiş olmasıdır.

6183 sayılı Kanun'un 51. maddesi uyarınca hesaplanan gecikme zammı oranlarını yıllar itibarıyla gösteren tabloya, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2017" bölümünde "15.15 Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları" başlığı altında yer verilmiştir.

Aşağıda 1997-2016 yıllarını kapsayan dönemde uygulanan gecikme zammı oranları ile yine aynı dönemde Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan yeniden değerlendirme oranları ve Devlet İstatistik Enstitüsü / Türkiye İstatistik Kurumu tarafından ilan edilen, tüketici fiyatları bazında 12 aylık ortalamalara göre yıllık enflasyon oranları (TÜFE) gösterilmektedir.

Yıllar	Gecikme zammı oranı (Yıllık-%)	Yeniden değerlendirme oranı (Yıllık-%)	Enflasyon oranı (Yıllık-%) TÜFE
1997	180,00	80,40	85,70
1998	165,00	77,80	84,60
1999	144,00	52,10	64,90
2000	78,00	56,00	54,90
2001	105,00	53,20	54,40
2002	87,00	59,00	45,00
2003	81,00	28,50	25,30
2004	48,00	11,20	8,60
2005	39,00	9,80	8,18
2006	32,00	7,80	9,60
2007	30,00	7,20	8,76
2008	30,00	12,00	10,44
2009	29,45	2,20	6,25
2010	22,30	7,70	8,57
2011	16,80	10,26	6,47
2012	16,80	7,80	8,89
2013	16,80	3,93	7,49
2014	16,80	10,11	8,85
2015	16,80	5,58	7,67
2016	16,80	3,83	7,78

12.1.3 Vergi borçlusunun yurt dışına çıkışının yasaklanması

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 36/A maddesinde, vergi borcu olanlar için uygulanan yurt dışına çıkış yasağına ilişkin düzenleme bulunmaktaydı.

25 Şubat 2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6111 sayılı "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un 165. maddesi ile sözü geçen 36/A maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Bu hüküm 6111 sayılı Kanun'un yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir.

12.1.4 Teminat istenmesi

Vergi idaresinin, vadesinde ödenmeyen vergi borçları için aldığı tedbirlerden biri de, en az 15 gün süre verilerek, borçludan, borcuna yetecek miktarda teminat istenmesidir. Ancak bu aşağıda sayılan hallerde uygulanabilecek bir yöntemdir.

- 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,
- 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,
- Borçlunun Türkiye'de ikametgahının bulunmamasının, borcun tahsilini tehlikeye düşürüyor olması,

6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinde, ilk iki durumda, "teminat istenir" ifadesi kullanıldığından, idareye bu konuda takdir yetkisi verilmediği görülmektedir. Bu durumlarda, vergi idaresi, vergi inceleme yetkisine sahip görevlilerce yapılacak ilk hesaplamalara göre belirlenecek miktar üzerinden teminat isteyeceklerdir. Anılan iki bentteki ifadelerden de anlaşılacağı gibi, ceza kesilmesini gerektirmeyen tarhiyatlar için ve vergi incelemesi yapılmaksızın, vergi idaresi teminat istenmesi mümkün değildir.

Yukarıda, son sırada belirtilen halde ise, teminat istenip istenmemesine, vergi alacağının tahsilinin tehlikede olup olmadığına bakarak, vergi idaresince karar verilmektedir.

Bir vergi borcu dolayısıyla, teminat, asıl borçludan istenebileceği gibi, onun kanuni temsilcisinden, kefilinden veya varislerinden veya ortaklarından da istenebilir. İstenilen teminatın borçlu tarafından gösterilememesi halinde, ihtiyati haciz işlemi uygulanır.

Vergi idaresinin teminat olarak kabul edeceği değerler, Kanun'da,

- Para,
- Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları,
- Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dâhil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır),
- Hükümetçe belirlenecek millî esham ve tahvilat,
- Borçlu lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen menkul ve gayrimenkul mallar,

olarak sayılmıştır.

Teminat konusunda önemli bir nokta da, daha önce verilmiş olan teminatların, kısmen veya tamamen, aynı değerde başka teminatlarla değiştirilebilmesidir.

Yukarıda yer verilen teminatları sağlayamayanlar, muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilirler.

Alacaklı vergi idaresinin teminat olarak gösterilen değerleri kabul edip etmeme konusunda takdir yetkisi bulunmaktadır. Ancak bu yetki, vergi alacağının tahsilinin güvenliğini sağlamak adına kullanılabilir. Örneğin idare, tasarruf mevduatı sigorta fonuna devredilen bir bankanın daha önce verdiği bir teminat mektubu yerine başka bir teminatın gösterilmesini talep edebilir.

Öte yandan, daha önce gösterilmiş bir teminatın değerinin zaman içinde azalmış olması halinde, idare, borçludan, teminatı tamamlamasını isteyebilir.

12.1.5 İhtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk uygulaması

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

- Henüz tahakkuk etmemiş bir vergi alacağı için,
- Tahakkuk etmiş ve fakat henüz vadesi gelmemiş bir vergi alacağı için,
- Tahakkuk etmiş, vadesi dolmuş ve fakat henüz ödeme emri gönderilmemiş bir vergi alacağı için,

uygulanabilir. Ödeme emri gönderilmiş bir vergi alacağı için ihtiyati haciz değil, ancak kesin haciz uygulanabilir.

Yukarıda sözünü ettiğimiz özel durumların neler olduğu, Kanun'un 13 ve 17. maddelerinde açıklanmıştır. Buna göre, vergi idaresi,

- Vergi ziyaı cezası ve kaçakçılık cezası kesilmesini gerektiren bir durum dolayısıyla tarhiyat işlemlerine başlanmış olması,
- Vergi borçlusunun belli bir ikametgahının olmaması,
- Vergi borçlusunun kaçmış olması veya kaçma ve mallarını kaçırma veya hileli yollara başvurma ihtimalinin bulunması,
- Vergi borçlusunun verilen süre içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuş olması,
- Vergi borçlusunun kendisinden istenilen teminatı (veya kefil) gösterememiş olması veya gösterdiği şahsi kefaletin vergi idaresince kabul edilmemiş olması,
- Vergi alacağının tahsilini tehlikeye düşüren, ivazsız tasarrufların ve hükümsüz sayılan diğer tasarrufların söz konusu olması,
- Para cezasına ilişkin kamu davasının açılmış 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.

- Teminat istenmesini gerektiren haller varsa,
- Borçlunun belirli bir ikametgahı yoksa,
- Borçlu kaçmış veya kaçma ihtimali varsa,
- Borçlu mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,
- Amme alacağının tahsilini engellemek veya güçleştirmek amacıyla malların bir kısmını veya tamamının elden çıkarılması halinde,
- Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmişse.

Ancak ihtiyati haciz işleminin, daha önce tahakkuk etmiş ve fakat vadesi henüz gelmemiş ya da vadesi gelmiş olmakla birlikte henüz ödeme emri gönderilmemiş bir vergi alacağı için yapılıyorsa, bu durumlarda, ihtiyati tahakkuk kararına gerek bulunmamaktadır.

İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemi, tüzel kişiliğin mal varlığından tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borçları ile ilgili olarak, bunların kanuni temsilcileri hakkında da uygulanabilir.

Öte yandan, mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında da, Kanun'da aranan şartların varlığı halinde, cezalar dışındaki vergi borçları dolayısıyla ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemleri yapılabilmektedir.

12.1.6 Vergi borçlarının tahsilinin güvenliğini sağlamaya dönük diğer tedbirler

12.1.6.1 Rüçhan hakkı kullanılması

Vergi alacaklarının, borçlunun diğer borçları arasında öncelikli bir yeri bulunmaktadır. Borçlunun üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallarının paraya çevrilmesinden önce, vergi alacağı dolayısıyla vergi idaresinin hacze iştirak etmesi halinde, malların satışından sağlanan para, vergi alacağı ve diğer alacakların, hacze iştirak eden alacaklar toplamı içindeki payları dikkate alınarak paylaşılır.

Örneğin, (A) şahsının, (B) şahsından olan 20.000 TL alacağı sebebiyle, (B) şahsının 30.000 TL değerindeki malları üzerine haciz konulduğunu, bu aşamada, vergi dairesinin de, (B)'nin kendisine olan 40.000 TL vergi borcu dolayısıyla hacze iştirak ettiğini varsayalım.

Bu durumda, 30.000 TL'lik satış bedeli, 10.000 TL'si (A)'ya, 20.000 TL'si ise, alacaklı vergi idaresine olmak üzere paylaşılacaktır.

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.

12.1.6.2 Ortaklığın feshini isteme

Tüzel kişilerin vergi borçlarından dolayı onların kanuni temsilcilerine müracaat edilmesinin tersi bir durum olarak, şahıs şirketlerinin (kollektif ve adi şirketler) ortaklarının (eshamli komandit şirketlerde komandite ortaklar dâhil) kişisel vergi borçlarından dolayı, onların

ortak oldukları şirketlerin feshi, belli şartlarla, vergi idaresince talep edilebilmektedir. Bu konuda idarenin takdir hakkı bulunmaktadır.

Ortaklığın feshinin istenmesinin şartları 6183 sayılı Kanun'un 34. maddesi aşağıdaki şekilde sayılmıştır.

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

Sermaye şirketlerinde, vergi 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.

12.1.6.3 Vergi kesenlerin sorumluluğu

Verginin tahsilinin güvenliğini sağlamaya dönük tedbirlerden bir diğeri de vergiyi asıl borçlusundan kesip ilgili vergi dairesine yatırmak zorunda olanların sorumlu tutulmaları uygulamasıdır. Bunların, görevlerini zamanında ve tam olarak yapmalarını halinde, ödenmeyen vergi borcu, kendilerinden aranacaktır.

12.2 Vergi alacağının idarece cebren tahsili

12.2.1 Cebren tahsil yöntemleri

12.2.1.1 Teminatların paraya çevrilmesi

Karşılığında teminat gösterilmiş bulunan amme alacağı vadesinde ödenmediği takdirde borcun 7 gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerde cebren tahsile devam olunacağı borçluya bildirilir.

7 gün içerisinde borç ödenmediği durumda teminat paraya çevrilerek amme alacağı tahsil edilir.

12.2.1.2 Malların haczedilmesi ve satışı

Vergi idaresinin alacağını tahsil etmek amacıyla kullandığı bir diğer cebren tahsil yöntemi de, menkul ve gayrimenkul malların haczedilmesidir. Alacaklı vergi dairesi, borçlunun, ödemediği vergi borcuna yetecek miktarda menkul malları ile gayrimenkullerini haczederek, alacağını tahsil eder.

Vergi idaresi, haciz işlemi sırasında, borçlunun mal bildiriminde gösterdiği mallarla sınırlı değildir. Bu mallar dışında gerekli gördüğü diğer mallarla ilgili de haciz işlemi yapabilir. Ancak bu işlem sırasında, vergi alacağının güvenliği kadar vergi borçlusunun çıkarlarının da gözétilmesi 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.

- 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,
- Borçlu ve ailesinin iki aylık yiyecek ve yakacaklarının,
- Borçlunun haline uygun evinin,
- Muhtaç aylıklarının,
- Her türlü ücret ve aylıkların (emekli aylıkları dâhil) 1/3'ünden daha fazlasının, haczedilmesi mümkün değildir.

Gayrimenkullerin haczi, menkul mal haczinden farklı olarak, tapu siciline veya gemi siciline işlenmek üzere, ilgili kurumlara yazılı tebliğ yapılması suretiyle gerçekleştirilir. Ayrıca, gayrimenkul mallar üzerindeki haciz, bunların gelirlerini de kapsar. Ancak burada üzerinde durulması gereken nokta, borçlunun başka bir gelirin bulunmaması halinde, bu gelirlerin bir kısmının borçluya bırakılması gereğidir.

Haciz işlemi ile birlikte, haczedilen mallar üzerindeki tasarruf yetkisi, vergi idaresine geçmektedir.

Haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar, satılarak paraya çevrilir. Satış sonrası elde edilen tutardan borç ödendikten sonra artakalan tutar, hacze iştirak etmiş başka bir daire yok ise, borçluya verilir. Haczedilen menkul malların, haczi izleyen üçüncü günden itibaren üç ay içinde satışa çıkarılması gereklidir.

Haczedilen mallara, haczi gerçekleştiren memur tarafından değer biçilir ve söz konusu mallar bu değer üzerinden satışa çıkarılır. İlk satış sırasında bu değer % 75'ine kadar bir bedelle satış yapılabilir. Bu mümkün olmazsa ya da mallar için alıcı çıkmazsa en az 15 gün sonra yapılacak ikinci satışta, haczedilen mallar, verilen bedel ne olursa olsun 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 satış da mümkündür.

Menkul mallardan farklı olarak, haczedilen gayrimenkullerin değerleri, bilirkişi mütalaası alınmak suretiyle, satış komisyonu tarafından belirlenmektedir. İlk satış sırasında bu değer % 75'ine kadar bir bedelle satış yapılabilir. Bu miktar elde edilememişse, en yüksek teklifi yapanın teklifi baki kalmak üzere artırma 7 gün daha uzatılır. Yedinci gün aynı saatte gayrimenkul, en çok artırana ihale edilir. Rüçhanlı alacaklı söz konusu ise ihale bedeli bu rüçhanlı alacakla birlikte masrafları da aşmadığı takdirde satış yapılmaz.

Öte yandan, ikinci artırma tarihinden başlayarak, bir yıl içinde, en az bir kez satışa çıkarılmasına rağmen satılmayan gayrimenkuller, alacaklı vergi idaresinin talebi üzerine, satış komisyonu kararı ile teferruğ edilebilir. Bunun anlamı, haczedilmiş olan gayrimenkulün, rayiç değerinin % 50'si kadar bir bedelle, hazinenin mülkiyetine geçmesi demektir. Ancak teferruğ kararı verilmeden önce, gayrimenkulün rayiç değerinin % 75'i veya fazlası tutarında bir teklif ortaya çıkarsa, gayrimenkulün teferruğundan vazgeçilir. Teferruğ tarihinden itibaren bir yıl içinde, vergi borçlusu, borçlarını gecikme zamları ile birlikte öderse, gayrimenkul kendisine geri verilmek zorundadır.

Haczedilen mallarının satışından elde edilen gelirin borcun tamamını karşılamadığı durumlarda, borçlu, acz halinde kabul edilir ve bu durumdaki bir borçlunun mal varlığı ile ilgili gelişmeler, alacaklı idare tarafından, zamanaşımı süresince takip edilir.

12.2.1.3 İflas yoluyla takip ve konkordato kararı

Vergi borçlarının cebren tahsil yöntemlerinden biri de borçlunun iflasının istenmesidir. Ancak vergi borcu dolayısıyla iflas talebinde bulunulabilmesi için öncelikle vergi borçlusunun iflasa tabi olması daha sonra da iflas şartlarının ortaya çıkmış olması gereklidir. İflas şartlarından kastedilen, alacaklı vergi idaresinin, diğer tüm cebren tahsil yöntemlerini (vergi borçlusunun gösterdiği teminatın paraya çevrilmesi ve mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi) denemiş olmasına rağmen, vergi alacağını tahsil edememiş olması gerekmektedir.

Öte yandan, İcra İflas Kanunu'nun 43. maddesi hükmüne göre, bir vergi borçlusu hakkında iflas yoluyla alacağın tahsil edilebilmesi için borçlunun, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre tacir sayılması veya tacirler hakkındaki hükümlere tabi bulunması ya da özel kanunlarında iflasa tabi olduklarının açıklanmış olması gerekmektedir. Bu bağlamda,

- Bir işletmeyi kısmen de olsa kendi adına işletenler,
- 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 ifade ile konkordato, borçlunun alacaklılarının en az 2/3 ü ile vardığı ve mahkemece de onaylanan bir anlaşmadır. Bu anlaşma ile borçlarda bir indirim sağlanmakta ve ödemeleri daha uzun dönemlere yayılmaktadır.

Ancak borçlu hakkında konkordato kararı verilmiş olması, vergi idaresinin alacakları bakımından hüküm ifade etmemektedir. Bu karara rağmen, vergi idaresi, alacaklarını takip edebilmektedir.

12.2.2 Ödemelerin mahsubu

4369 sayılı Kanun'la, yapılan ödemelerin vergi borçlarına mahsubu konusunda önemli düzenlemeler yapılmıştır. Düzenlemelerin altında yatan gerekçe, vergi asılları ve vergi ziyai cezaları gecikme zammına tabi tutulurken, zam, faiz ve takip giderleri gibi fer'i borçların, gecikme zammına tabi olmaması ve bunun sonucu olarak bu unsurların toplam vergi idaresinin alacakları içinde, giderek artan bir paya sahip olması ve Hazinesin bu uygulamadan zarar görmesidir. Uygulama dolayısıyla, vergi idaresi, vergi alacaklarının asıllarını öncelikle tahsil etmiş ve fakat gecikme zammına tabi olmayan fer'ilerinin tahsilatında büyük sorunlar yaşanmıştır.

Bu bağlamda, daha önce (1 Ocak 1999 tarihine kadar), rızaen ya da cebren yapılan tahsilatlar, önce vergi aslına ve daha sonra da ceza, zam, faiz, takip gideri gibi fer'ilerine mahsup edilirken, bu dağılım, anılan tarihten itibaren değiştirilmiş ve tahsilatın vergi aslı ve fer'ilerini tamamen karşılamadığı durumlarda, dağılımın, vergi aslı ve fer'ileri arasında orantılı olarak yapılması hükme bağlanmıştır.

Mükellefin rızaen yaptığı ödemeler veya idare tarafından cebren yapılan tahsilatlar, borcun aslı ve fer'ilerinin tamamını kapatmaya yetmiyorsa, ödeme tutarı, borç aslı ve o borç aslına o güne kadar hesaplanmış fer'ileri olmak üzere iki parçaya ayrılarak tahsil edilecektir.

Buna göre, vergi borçlusunun rızaen yaptığı ödemeler, aşağıdaki sıraya göre mahsup edilecektir.

- a. Ödeme süresi başlamış ancak vadesi geçmemiş vergi borçları,
- b. Ödemenin yapıldığı takvim yılında zamanaşımına uğrayacak vergi borçları,
- c. Aynı tarihte zamanaşımına uğrayacak birden fazla vergi borcu bulunması halinde, ödeme bu borçlar arasında orantılı olarak paylaşılacaktır,
- d. Vadesi önce gelen, teminatsız veya az teminatlî vergi borçları.

İdarenin cebren tahsil ettiği vergi alacaklarında, durum farklıdır. Örneğin, teminatın paraya çevrilmesi suretiyle yapılan tahsilatın öncelikle, teminatın ilgili olduğu vergi borcunun kapatılmasında kullanılması gereklidir. Bu tutardan borcun kapatılmasından sonra artan bir miktar olursa, bu takdirde, o miktar, yukarıda belirttiğimiz sıraya uygun olarak diğer vergi borçlarının kapatılmasında kullanılabilir.



13. Vergi uyuşmazlıkları ve çözüm yolları

Mükellef ve vergi idaresi arasında oluşan vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarını,

- İdari yollarla çözüm,
- Yargı yoluyla çözüm,

olarak ikiye ayırabiliriz.

Söz konusu çözüm yolları ile ilgili açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

13.1 İdari yollarla çözüm

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

13.1.1 Vergi hatalarını düzeltme

Vergi alacağıın doğmasından sonra verginin tahsil edilebilir hale gelmesi için tarh ve tahakkuk aşamalarından geçmesi gerekmektedir. İşte bu safhalarda gerek mükellef, gerekse vergi idaresi tarafından bazı hatalar yapılabilir. Bu hataların fark edilmesi halinde vergi yargısına başvurmadan önce idari yollarla çözüme gidilebilmektedir. Bu amaçla Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve müteakip maddelerinde vergi hataları ile vergi hatalarını düzeltme yolları hakkındaki hükümlere yer verilmiştir.

13.1.1.1 Vergi hatalarının sınıflandırılması

Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden, haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergi hatasının tanımından da görüleceği gibi; vergi hatalarını, vergiye ilişkin hesaplarda ortaya çıkan hatalar ve vergilendirmede yapılan hatalar olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür.

13.1.1.1.1 Hesap hataları

Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinde hesap hataları; matrah hataları, verginin miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması şeklinde sınıflandırılmıştır.

► Matrah hataları

Bu hatalar, vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, teklif cetveli ve kararlarda matraha ilişkin rakamların, indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

► Vergi miktarında hatalar

Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanmış olması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, matrah hataları ile ilgili olarak belirtilen belgelerde verginin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

► Verginin mükerrer olması

Aynı Vergi Kanunu'nun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

13.1.1.1.2 Vergilendirme hataları

Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesinde vergilendirme hataları; mükellefin şahsında, mükellefiyette, mevzuda, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata şeklinde sayılmıştır.

► Mükellefin şahsında hata

Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.

► Mükellefiyette hata

Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

► Mevzuda hata

Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

► Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata

Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

13.1.1.2 Hataları düzeltmede usul

Vergi hataları aşağıda belirtilen yollarla meydana çıkabilir:

- İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile,
- Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile,
- Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile,
- Hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması ile,
- Mükellefin müracaatı ile.

Vergi hatalarının düzeltilmesine ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Kanun'da, düzeltilecek hatanın tutarı yönünden bir sınırlama yoktur. Buna göre vergi dairesi müdürü, hatanın parasal büyüklüğüne bakmaksızın, düzeltilmesine karar verebilecektir.

Vergi hatalarını düzeltmede, Vergi Usul Kanunu iki yöntem öngörmüştür. Bunlar hatanın re'sen düzeltilmesi ve talep üzerine düzeltilmesidir.

13.1.1.2.1 Re'sen düzeltme

Tereddüde imkân vermeyecek derecede açık ve mutlak olarak tespit edilebilen vergi hataları vergi dairesi tarafından re'sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları saklıdır.

13.1.1.2.2 Talep üzerine düzeltme

Mükellefler, vergileme ile ilgili işlemlerdeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazılı olarak talep edebilir. Düzeltme makamı, talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde, durum düzeltmeyi isteyen yazı ile tebliğ olunur.

Mükellef Vergi Mahkemesinde dava açma süresi sona erdikten sonra düzeltme talebinde bulunmuş olabilir. Düzeltme talebi reddolunanlar, şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilecektir. Söz konusu uyumsuzluk İl Özel İdarelerine ait ise Valiliğe, Belediye vergileri hakkında ise belediye başkanlığına müracaat edilmesi gerekmektedir. Vergi cezalarında yapılan hatalar da, vergi hataları için belirlenen usul ve şartlara göre düzeltilmektedir.

Vergi Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hataların yargı kararları kesinleşmiş olsa bile düzeltme yoluyla düzeltilmesi mümkündür. Ancak düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı organları tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır.

Kanun'da vergi hatalarını düzeltme bakımından getirilen zamanaşımı süresi, niteliği itibarıyla hak düşürücü bir süredir. Vergiyi doğuran olayın doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından itibaren 5 yıl içinde düzeltilmeyen vergi hataları zamanaşımına uğrar ve artık düzeltilmez. 5 yıllık zamanaşımı süresinin yanında özel bir düzenleme de bulunmaktadır. Buna göre düzeltme zamanaşımı süresi;

- Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,
- İlan yolu ile tebliğ edilip Vergi Mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,

- İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanun'a göre haczin yapıldığı,

tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.

13.1.2. Cezalarda indirim

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

- Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
- 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 hükümünden faydalandırılmaz.

Bu hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.

13.1.2.1 Ceza indiriminin yapılmasının şartları

13.1.2.1.1 Vergi ve ceza için vergi davası açılmamış olmalıdır

Ceza indiriminden yararlanabilmek için, ikmalen veya resen tarh edilen vergi veya vergi farkı ile kesilmiş olan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasına karşı Vergi Mahkemesinde dava açılmamış olması gerekir.

Ancak ihbarnamenin tebliği üzerine dava açılmasına rağmen, 30 günlük süre dolmadan ve Vergi Mahkemesi karar vermeden önce, vergi davasından vazgeçilmişse ceza indiriminin uygulanması gerekir.

13.1.2.1.2 Vergi dairesine, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren, 30 gün içinde müracaat edilmelidir

Ceza indiriminden yararlanmak isteyen kişinin, ihbarnamenin kendisine tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süre içinde ilgili vergi dairesine müracaat ederek vergi aslı ve indirimden sonra kalan ceza tutarını vadesinde veya 6183 sayılı Kanun'a göre teminat göstererek vadesinden itibaren 3 ay içinde ödeyeceğini bildirmesi gerekir.

İhbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süre içinde, uzlaşmaya gidilmesi fakat uzlaşma sağlanamamış olması durumunda da Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde belirtilen ceza indiriminden yararlanılması mümkün olabilmektedir.

13.1.2.1.3 Belirtilen süre içinde vergi aslı ve cezanın tamamı ödenmelidir

Ceza indiriminden yararlanabilmesi için, vergi aslı ve indirimden sonra kalan cezanın vadesinde ödenmesi gerekir. Örneğin; vergi ve ceza ihbarnamesi 10 Eylül 2017 tarihinde tebliğ edilmişse, 10 Ekim 2017 tarihi mesai saati sonuna kadar ceza indirimi talebinde bulunulmuş, söz konusu vergi ve cezanın da bu süre içinde ödenmiş olması veya 6183 sayılı Kanun'da belirtilen türden teminat gösterilerek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödenmiş olması gerekmektedir.

13.1.2.2 Ceza indiriminin tutarı

Vergi cezalarındaki indirim tutarları aşağıdaki gibidir.

- Vergi ziyai cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
- Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının üçte biri.

13.1.3 Pişmanlık ve ıslah

Pişmanlık, emlak vergisi dışındaki beyana dayanan vergilerde, vergi ziyai 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 ziyai cezası kesilmez. Bu şartlar;

- Mükellefin haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama ihbarda bulunulmamış olması,
- 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,
- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde verilmesi,
- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının, mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,
- 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 zamlı (pişmanlık zammı) birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi,

olarak belirlenmiştir.

13.1.4 Uzlaşma

Uzlaşma müessesesi mükelleflerin, vergi uyuşmazlıklarından dolayı vergi yargısına başvurmadan önce vergi idaresi ile anlaşmalarını öngörmektedir. Mükellefin vergi yargısına başvurarak uyuşmazlığı sürdürmesi yerine vergi idaresi ile anlaşarak uyuşmazlığa son vermesi neticesinde, Hazine vergi alacağını bir an önce tahsil etme imkânına kavuşurken, mükellef de ödeyeceği tutarda indirim sağlamış olmaktadır.

13.1.4.1 Uzlaşmanın konusu ve kapsamı

Uzlaşmanın kapsamına; bir vergi incelemesine dayanılarak salınacak olan bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin kesilen vergi ziyai cezaları girmektedir. Ancak vergi ziyaya 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.

- Tarhiyatta VUK'un 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması,
- Tarhiyatta VUK'un 369. maddesinde yazılı şekillerde yanılma halinin mevcut olduğunun mükellef veya ceza muhatabı tarafından iddia edilmesi,
- Vergi ziyaya sebebiyet verilmesinin mükellef veya ceza muhatabı tarafından, kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememektan ileri geldiğinin iddia olunması,
- Konuyla ilgili olarak yargı organları ile vergi idaresi arasında yorum ve görüş farkı bulunması,
- Bunlar dışında herhangi bir maddi hata bulunduğu iddia edilmesi.

13.1.4.2 Uzlaşma türleri

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

13.1.4.2.1 Tarhiyat öncesi uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat aşamasından önce, idare ile mükellef, vergi sorumlusu veya ceza muhatabı arasında vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalarda uzlaşılmasıdır. Tarhiyat öncesi uzlaşma konusuna, vergi aslı ile birlikte vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da girmektedir. Ancak vergi ziyaya 359. maddede yazılı (kaçakçılık suçları) fiillerle sebebiyet verildiği durumlarda, tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşma yapılması mümkün değildir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, uzlaşmaya konu olan vergi ve cezanın tespit edildiği vergi incelemesi tamamlandıktan sonra, incelemeyi yapanın bağlı olduğu denetim birimince oluşturulan kurul ile tarhiyatın muhatabı arasında yapılır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, inceleme raporunun vergi dairesine tesliminden yani verginin idarece tarh edilmesinden önce gerçekleştirilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talepleri, incelemenin herhangi bir aşamasında, yazılı olarak yapılmak zorundadır. Daha önce mükellefin bu yönde bir talebi olmamışsa vergi incelemesinin tamamlanmasından sonra düzenlenen son tutanakta, inceleme elemanı mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmayacağını sorar ve cevabını tutanağa alır. Bu talep, aynı çeşit vergi ve cezalar bakımından bütünlük teşkil eder. Yani vergi ve cezadan bir kısmı için uzlaşma talep edilip, diğer kısmı için dava açılmaz. Yapılan vergi incelemesi sonucunda salınacak verginin nevinin değişik olması veya aynı neviden bir vergi olmakla birlikte, vergilendirme döneminin değişik olması durumunda, ayrı ayrı uzlaşma talep edilebilir veya diğer vergi veya vergilendirme dönemi için Vergi Mahkemesinde dava açılabilir.

Mükellefin bilgisi dışında yapılan vergi incelemelerinde, tarhiyat öncesi uzlaşma talep etme süresi, inceleme elemanının bu konuyla ilgili yazılı sorusunun, inceleme raporunun bir örneği ile birlikte mükellefe tebliği tarihinden itibaren 15 gündür. Mükellefi vergi incelemesinden haberdar etmek ve uzlaşmaya davet etmek zorunludur.

Tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili talepler, vergi incelemesini yapan inceleme elemanları tarafından incelendikten ve gerekli koşulları taşıdığı belirlendikten sonra, uzlaşmanın yapılacağı yer, tarih ve saati yazılı olarak ve uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe tebliğ edilir ve tebliğ yazısına vergi inceleme raporunun bir örneği eklenir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu, davet yazısında belirtilen gün ve saatte üyelerin tamamının katılımı ile toplanır. Toplantıda, uzlaşma sağlamış olsun veya olmasın mutlaka bir tutanak düzenlenir ve bir örnek mükellefe verilir.

Uzlaşma sağlanmış olması halinde, uzlaşmaya varılan vergi ve cezalar, verginin normal ödeme zamanları geçmişse, tutanağın tebliği tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir.

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

4369 sayılı Kanun'la, tarhiyat öncesi uzlaşma konusunda yapılan bir düzenleme ile mükellef veya ceza muhatabına, komisyonun son teklifi üzerinde, uzlaşma tarihinden itibaren 15 gün süreyle değerlendirme yapabilme imkânı 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 ihbarnamayı 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.

13.1.4.2.2 Tarhiyat sonrası uzlaşma

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1-10. maddelerinde usul ve esasları belirtilen uzlaşma hükümlerine bir ölçüde "Tarhiyat sonrası uzlaşma" denebilir. Uzlaşma konusuna ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin olarak kesilen vergi ziyası 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.

13.1.4.3 Uzlaşma komisyonu

Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma hükümleri ile ilgili ek 1. maddesine göre genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile cezalara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için kurulan uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi miktarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili bulunmaktadır.

Uzlaşma Yönetmeliği'nde uzlaşma komisyonları; vergi dairesi başkanlığı kurulan ve kurulmayan yerlere göre teşekkül ettirilmiş ve uzlaşma komisyonları,

- Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları,
- Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu,
- Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu,

- Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ile
- Merkezi Uzlaşma Komisyonu

olarak belirlenmiştir.

Bu belirleme çerçevesinde İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı dışındaki vergi dairesi başkanlıkları, bünyelerinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarının tespiti bakımından aşağıdaki dört gruba ayrılmıştır.

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

352, 356, 360, 372 ve 393 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde, uzlaşma komisyonlarının uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi miktarı belirlenmiştir. Rehberin hazırlandığı tarih itibarıyla uzlaşma konusu yapılabilecek vergi miktarları, uzlaşma komisyonları bazında aşağıdaki gibidir:

A. Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde

1. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu

Vergi, resim ve harçlar (TL)	
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı (İstanbul)	2.000.000
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	900.000
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	750.000
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	600.000
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	450.000
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	300.000

2. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları

a. Vergi Dairesi Müdürlüğü bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonları

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

b. Mal Müdürlükleri bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonları

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

B. Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde

1. Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu

Vergi, resim ve harçlar (TL)	
Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu	50.000

2. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları

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

C. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu

Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları ile Defterdarlık Uzlaşma Komisyonlarının yetki sınırını aşan, ancak Merkezi Uzlaşma Komisyonuna ilişkin yetki sınırının altında kalan uzlaşma talepleri Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunca incelenip sonuçlandırılmaktadır.

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunun uzlaşabilecekleri vergi miktarına ilişkin yetki sınırı 3.000.000 TL olarak belirlenmiştir.

D. Merkezi Uzlaşma Komisyonu

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'na incelenmektedir.

13.1.4.4 Uzlaşmamanın vergi davasına etkisi

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili Vergi Mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden daha az bir süre kalmış ise bu süre, tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün uzar.

Uzlaşmanın sağlanması durumunda tarhiyatla ilgili dava açılmaz.

Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa, dava uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce Vergi Mahkemelerince incelenmez, herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz kalır. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde, durumun vergi dairesince haber verilmesi üzerine durdurulmuş olan davanın görülmesine Vergi Mahkemesince devam edilir.

13.2 Yargı yoluyla çözüm

İdari yollara başvurarak çözümlenemeyen ya da bu yollara hiç gidilmeden, yargısal anlamda çözümlenmek istenen uyuşmazlıklar vergi yargısının görev alanına girer.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda (İYUK) idari davalar; iptal davaları, tam yargı davaları ve kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar olmak üzere sınıflandırılmıştır.

İdari dava türlerini belirleyen maddede vergi davası sayılmadığı halde, Kanun'un bazı maddelerinde vergi davalarından söz edildiği ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesinde de mükelleflerin ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı Vergi Mahkemesinde dava açabileceklerinin belirtildiği görülmektedir.

Vergi Mahkemelerinde dava açabilmek için her şeyden önce dava konusu yapılacak hususa ilişkin olarak Vergi Mahkemelerinin görevli olması gerekir. Diğer mahkemelerin ya da başka bir yargı kolunun görev alanına giren hususlarda, Vergi Mahkemelerinde dava açılmaz. Nitekim İYUK'ta dava dilekçeleri üzerinde yapılacak olan ilk incelemede, taleplerin öncelikle görev ve yetki yönünün inceleneneceği, 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 hükmüne bağlanmıştır.

13.2.1 Vergi davaları

28.06.2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6545 sayılı "Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" (6545 sayılı Kanun) ile 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda değişiklikler yapılmıştır.

6545 sayılı Kanun'la getirilen yeni düzenleme ile ilk derece yargılama mercii konumunda bulunan idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı temyiz yoluna başvurmadan önce mahkemenin bulunduğu yarı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesi'ne ("BİM") istinaf başvurusunda bulunma gerekliliği getirilmiştir. Bu kapsamda, itiraz yolu kaldırılarak, BİM'ler istinaf mercii olarak yapılandırılmakta ve temyiz yolu öncesinde zorunlu bir kanun yolu daha tesis edilmektedir.

BİM'lerin tüm yurttaki görev başlangıç tarihleri, 7 Kasım 2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "BİM'lerin Tüm Yurtta Göreve Başlayacakları Tarihe İlişkin Karar" ile 20 Temmuz 2016 olarak belirlenmiştir.

Bu kapsamda, 6545 sayılı Kanun'un uyuşmazlıklarının çözümünü ilgili olarak getirdiği ve üç dereceli yargılama esasını içeren yeni sistem, yeni yapıdaki BİM'lerin tüm yurttaki görev başlangıçları 20 Temmuz 2016 tarihinden sonra işlemeye başlamıştır.

Rehber'in 13.2.7 başlıklı bölümünde, 6545 sayılı Kanun ile getirilen değişikliklere ayrıntılı şekilde yer verilmektedir.

20 Temmuz 2016 tarihinden önce verilmiş kararlara karşı yapılacak yargısal başvurularda aşağıda detaylarına yer verilen mevzuat hükümleri uygulanacaktır.

13.2.1.1 Vergi davalarına bakmaya yetkili mahkemeler

13.2.1.1.1 Vergi Mahkemeleri

Vergi Mahkemeleri, genel anlamda vergi uyuşmazlıklarından doğan davaları karara bağlayan ilk derece yargı organı konumundadırlar ve Danıştay çatısı altında yapılan idari yargı teşkilatı içerisinde İdare Mahkemeleri ile birlikte, Bölge İdare Mahkemeleri altında yer alırlar. Vergi davaları ya mahkeme heyetince ya da tek hakimle görüşülüp karara bağlanır.

Tek hakimle verilen nihai kararlara karşı, Bölge İdare Mahkemesi'ne itiraz edilebilir. Kurulca verilen nihai kararlara karşı ise Danıştay'da, temyiz yoluna başvurulabilir.

13.2.1.1.2 Bölge İdare Mahkemeleri

Vergi Mahkemesinin tek hakimle vermiş olduğu nihai kararlara karşı yapılabilecek olan itirazlar Bölge İdare Mahkemelerince incelenir ve karara bağlanır. Bölge İdare Mahkemesi'nin kararları kesindir, bu kararlara karşı temyiz yoluna başvurulamaz.

13.2.1.1.3 Danıştay

Danıştay Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir.

Vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak, vergi mahkemelerince kurul halinde verilen nihai kararlara karşı Danıştay'da temyiz yoluna başvurulabilir.

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 23.07.2016 tarihli (2. mükerrer) Resmi Gazete'de yayımlanan 6723 sayılı Kanun ile değişik 13. maddesine göre; Danıştay; 9'u dava, 1'i idari olmak üzere 10 daireden oluşmaktadır. Danıştay meslek mensupları, Danıştay Başkanı, Danıştay Başsavcısı, Danıştay Başkanvekilleri, daire başkanları ve üyeleridir.

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.

13.2.1.2 Davanın kapsamı

Genel olarak genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunlara ilişkin zam ve cezalar ile tarifeler dolayısıyla ortaya çıkacak uyuşmazlıklar vergi davasının konusunu oluşturmaktadır. Bunun yanında kamu alacağının tahsiline ilişkin uygulamalar da vergi davalarının konusunu oluşturabilir.

Diğer yandan Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesine göre; vergi davası açabilmek için uyuşmazlığa konu olan verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve Takdir Komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde ise, istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir.

Aynı maddede mükelleflerin beyan ettikleri matrahlarla 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 açılabilmesi durumları aşağıdaki gibidir:

- 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.
- 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.
- İhtirazi kayıtla verilen beyanname üzerinden hesaplanan vergiler dava konusu olabilir. Vergi Usul Kanunu'ndan mükelleflerin beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları belirtilirken bu hükmün istisnası olarak sadece vergi hataları sayılmış, ihtirazi kayıtla beyandan bahsedilmemiştir. Ancak bu konudaki Danıştay kararları, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerinden yapılan tarhiyatların dava konusu yapılabileceği görüşünde birleşmektedir. Diğer yandan İYUK'ta "İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle, tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm ile ihtirazi kayıtla verilen beyanlara karşı dava açılabilmesi kabul edilmiş olmaktadır.
- Ceza kesilmesi dava konusu olabilir. Cezanın kesilmiş ve muhatabına tebliğ edilmiş olması halinde, ceza muhataplarının adlarına kesilen cezalara karşı dava açma hakları vardır.
- 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 hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde dava açabileceklerdir.

13.2.1.3 Yetkili Vergi Mahkemesi

Vergi Mahkemesi başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından, dava dilekçeleri ilk incelemeye tabi tutulacaktır. İlk inceleme esnasında dikkat edilecek birinci husus olarak "görev ve yetki" belirlenmiştir.

Vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkemeyi aşağıdaki esaslara göre belirlemek gerekir:

- 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.
- 6183 sayılı Kanun'un uygulamasından doğan uyuşmazlıklarda yetkili Vergi Mahkemesi, ödeme emrini düzenleyen dairenin bulunduğu yerdeki Vergi Mahkemesidir.

13.2.1.4 Dava açmaya yetkili olanlar

Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı Vergi Mahkemesinde dava açabilirler.

Gerçek kişiler, bizzat kendileri dava açabilecekleri gibi kanuni vekilleri vasıtasıyla da dava açabilirler. Dava ehliyetine sahip kişinin vekili sıfatıyla dava açacak kişinin avukat olması şarttır.

Küçükler ve kısıtlılar ile tüzel kişilerde vergi davaları kanuni temsilciler tarafından açılır.

13.2.1.5 Dava açma süreleri

Dava açma süresi; özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay ve İdare mahkemelerinde 60 gün, Vergi Mahkemelerinde 30 gündür.

Vergi Mahkemelerinde yukarıda belirtilen genel dava açma süresinin yanında kendi özel kanunlarında ayrı süre gösterilmesi durumunda o sürelere uymak gerekecektir. Kendi özel kanunlarında belirlenen dava açma sürelerine aşağıdaki örnekleri verilebilir.

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 dâhilinde olan mükellefiyetlere bağlı olarak ödeme emri tebliğ edilen şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödemiş 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;

- Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın yapıldığı,
- Tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin yapıldığı,
- Tevkif yoluyla alınan vergilerde, istihkak sahiplerine ödemenin yapıldığı,

- d. Tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı,
e. İdarenin dava açması gereken konularda, ilgili merci ya da komisyon kararının idareye geldiği,

tarihi izleyen günden başlayacaktır.

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

Buna göre,

- a. Tatil günleri sürelerle dâhil olacak ancak, sürenin son günü tatil gününe rastlarsa süre, tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzayacaktır.
b. Çalışmaya ara verme zamanı (5219 sayılı Kanun ile 1 Ağustos - 5 Eylül olarak değiştirilmiştir) içinde sürenin bitmesi halinde, süreler çalışmaya ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzayacaktır.

13.2.2 Yürütmenin durdurulması

İYUK'ta yürütmenin durdurulması konusu idari mahkemelerde dava açılması aşamasında ve mahkeme kararlarına karşı başvuru yolları olan itiraz ve temyiz istemlerinde olmak üzere iki ayrı maddede düzenlenmiştir.

Vergi Mahkemelerinde dava açılması aşamasında söz konusu olan, idari işlemin yürütmesinin durdurulması olduğu halde, itiraz veya temyiz yoluna başvurulması halinde ise yürütmenin durdurulması Vergi Mahkemesi kararının icrasına yönelik olacaktır.

Vergi Mahkemelerinde; vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. İhtirazi kayıtlarla 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 imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda yürütmenin durdurulmasına karar vermektedirler.

Mahkemeler tarafından verilecek yürütmenin durdurulması kararlarında, uyulması gereken usul esaslarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- a. Yürütmenin durdurulması kararı verilen dava dosyaları öncelikle incelenir.
b. Yürütmenin durdurulması konusunda verilen "red" ve "kabul" yolundaki kararlara karşı kararın tebliğini izleyen günden itibaren 7 gün içinde bir defaya mahsus olarak itiraz edilebilir. (İtiraz mercii, Danıştay dava dairelerince verilen kararlar için idari veya vergi dava daireleri kurulları, Bölge İdare Mahkemesince verilen kararlar için en yakın Bölge İdare Mahkemesi, İdare veya Vergi Mahkemeleri ile tek hakim tarafından verilen kararlar için Bölge İdare Mahkemesi'dir. İtiraz edilen merciler, dosyanın kendilerine gelmesinden itibaren 7 gün içinde karar vermek zorundadır.)
c. Yürütmenin durdurulması kararları esas olarak teminat karşılığında verilir. Ancak durumun gereklerine göre mahkeme teminat aramadan da yürütmenin durdurulmasına karar verebilecektir.

İYUK'ta teminat konusunda açıklayıcı bir hüküm yoktur, ancak alınacak teminat kamu alacağını garanti altına almayı amaçladığından her şeyden önce teminatın kamu alacağını karşılayabilir nitelikte olması ve alacaklı idare tarafından kabul edilebilir olması gerekmektedir.

13.2.3 Kararların sonuçları

Bağımsız yargı organının vereceği kararın bir anlam ifade edebilmesi için, yargı organı kararının gerekleri davalı idare tarafından yerine getirilmelidir. Nitekim Vergi Mahkemesi tarafından davacı şahsın haklılığını doğrulayan yönde karar verilmesi yeterli olmamakta, yargı organınca öngörülen sonucun doğması için mahkeme kararlarının icaplarına göre davalı idare tarafından işlem yapılması gerekmektedir.

İYUK'un 28. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak 30 gün geçemez.

Söz konusu fıkranın üçüncü cümlesinde ise bu kurala bir istisna getirilerek, "Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir." hükmüne yer verilmiştir. Anayasa Mahkemesi 10.07.2013 tarihli ve E.2012/107, K.2013/90 sayılı kararında anılan cümlenin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiştir. Karar 22 Kasım 2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Buna göre haciz veya ihtiyati haciz uygulamalarına ilişkin davalarda, haczin iptaline veyahut yürütmenin durdurulmasına hükmedilmesi halinde, nihai karar beklenmeksizin, İYUK'un 28. maddesinin 1. fıkrasının bir ve ikinci cümleleri uygulama alanı bulacak ve böylelikle iptal kararlarının idareye tebliğinden itibaren en geç 30 gün içerisinde kararın icaplarına uygun işlem tesis edilmesi gerekecektir.

Vergi Mahkemesi kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ile zam ve cezaların miktarının ilgili idare tarafından mükellefe bildirilmesi gerekmektedir.

Vergi Mahkemesince verilecek kararın gereklerinin yasal süre içinde yerine getirilmemesi halinde, ilgililer, idare aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açabilecektir. Tazminat davasının açılacağı mahkeme, kararı uygulanmayan idari yargı yeri olacaktır.

Tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödenir.

13.2.4 Kararların açıklanması

Kararların açıklanması, idari mahkemelerin vereceği kararlara karşılık davanın taraflarına tanınan bir hak olmasına rağmen, açıklama konusunu, mahkeme kararlarına karşı taraflara tanınan diğer kanun yollarından (İtiraz, temyiz, yargılamanın yenilenmesi, kararların düzeltilmesi) ayırt etmek gerekir. Çünkü kararların açıklanmasını istemek, İdari Yargılama Usulü Kanunu ile taraflara tanınan bir hak olmasına rağmen, bu yolla idari mahkemenin verdiği kararın değiştirilmesi söz konusu değildir; sadece mahkeme tarafından verilmiş olan kararın daha doğru ve sağlıklı olarak ve gerçek anlamıyla uygulanması amaçlanmıştır.

Mahkeme kararlarının açıklanmasında amaç, mahkeme tarafından varılan sonucun açık olmayan ve belirsiz taraflarını veya idari mahkemelerin kararlarında yer alan birbirine aykırı görünen hükümleri ortadan kaldırmak suretiyle mahkeme kararının gerçek anlamıyla yerine getirilmesini sağlamaktır.

Taraflardan her biri kararların açıklanmasını isteyebilecektir. Tarafların mahkeme kararının açıklanmasını isteyebilmesi için, mahkeme tarafından verilen kararın;

- ▶ Yeterince açık olmaması veya
- ▶ Birbirine aykırı hüküm fıkraları 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.

13.2.5 Yanlışlıkların düzeltilmesi

Yanlışlıkların düzeltilmesi hususunda karar hükmünde değişiklik yapılması veya amaçlananın dışında yeni bir hüküm tesis ettirilmesi söz konusu olamaz. Yanlışlıkların düzeltilmesi yoluyla daha çok maddi hatalar nedeniyle kararın yerine getirilmesi sırasında ortaya çıkabilecek güçlüklerin giderilmesi amaçlanmıştır.

İYUK'ta düzeltilebilecek yanlışlıklar olarak;

- Tarafların adı, soyadı veya sıfatlarında yapılacak yanlışlıklar,
- Tarafların iddialarının sonucuna ilişkin olarak yapılacak yanlışlıklar,
- Mahkeme kararının hüküm fıkrasında yapılabilecek hesap hataları, sayılmıştır.

Yanlışlıkların düzeltilmesi, her zaman, yani mahkeme kararının yerine getirilmesinden sonraki aşamalarda da istenebilecektir.

13.2.6 Kararlara karşı başvuru yolları

Kararlara karşı, tarafların başvurabileceği kanun yollarını iki bölüme ayırarak incelemek yerinde olacaktır. Buna göre, mahkeme kararlarına karşı başvurulacak kanun yolları;

- Vergi Mahkemesi kararına karşı taraflara, hiçbir şarta gerek kalmaksızın, başka kanunlarda aksine hüküm olsa dahi tanınan kanun yolları olan "itiraz" ve "temyiz" ile,
- İYUK'ta belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde uygulanabilecek, kanun yolları olan "kanun yararına bozma", "yargılamanın yenilenmesi" ve "kararın düzeltilmesi"

olarak ifade edilebilir.

13.2.6.1 İtiraz

Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği nihai kararlara, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa 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.

- Bölge İdare Mahkemesi, Vergi Mahkemesinden gelen dava dosyasındaki uyuşmazlık konusunu teşkil eden olayın maddi

vakaları hakkında Vergi Mahkemesi hakim tarafından edinilen bilgileri yeterli görürse,

- Uyuşmazlık konusunu teşkil eden olayda, Vergi Mahkemesi hakiminin verdiği karara karşı yapılan itiraz sadece hukuki açıdan yapılmışsa ve
- Eğer itiraz olunan kararda, maddi yanlışlıklar bulunuyorsa ve bu yanlışlıkların düzeltilmesi mümkünse.

Yukarıdaki hususlar mevcut değilse Bölge İdare Mahkemesi ilk derece mahkemesi gibi inceleme ve tahkikatı kendisi yaptıktan sonra esas hakkında yeniden karar verecektir.

Bölge İdare Mahkemesinin, vereceği kararlar kesindir. Bu kararlara karşı temyiz yoluna başvurulamaz. Ancak İYUK'un 51. maddesine göre bu kararların kanun yararına bozulması mümkündür.

13.2.6.2 Temyiz

Vergi Mahkemelerinin kurul halinde verdikleri nihai kararların tamamı Danıştay'da temyiz edilebilir. Danıştay Dava Daireleri ile İdare ve Vergi Mahkemelerinin nihai kararları başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi Danıştay'da temyiz edilebilir.

13.2.6.2.1 Temyiz edilebilecek kararlar

Vergi Mahkemelerinin kurul halinde vereceği nihai kararlar temyiz edilebilir.

13.2.6.2.2 Temyiz talebinde süre

Özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay Dava Daireleri ile İdare ve Vergi Mahkemesinin nihai kararlarına karşı, kararın taraflara tebliğ tarihini izleyen 30 gün içinde Danıştay'a temyiz başvurusunda bulunulabilir.

13.2.6.2.3 Temyiz talebinin incelenmesi ve sonuç

İlk derecede karar veren Vergi Mahkemesi tarafından oluşturulan dava dosyası, Danıştay'da incelendikten sonra;

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
- Hukuka aykırı karar verilmesi,
- Usul hükümlerine uyulmamış olması,

hallerinden herhangi birinin mevcut olması durumunda, karar, Danıştay tarafından bozulacak ve dosya bozmaya konu kararı tesis eden ilke derece mahkemesine gönderilecektir.

Vergi Mahkemesi Danıştay'ın ve verdiği bozma kararı üzerine yeni bir karar almayı eski kararında ısrar edebilir. Eğer ısrar kararı ilgilisi tarafından temyiz edilirse, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenip karar verilecektir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun kesinleşen kararlarına uyulması zorunludur.

Danıştay'ın kararları kısmen onaması ve kısmen bozması halinde ise, kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir.

13.2.6.3 Kanun yararına bozma

Danıştay Başsavcısı'na veya ilgili Bakanlığa temyiz hakkı tanıyan olağanüstü kanun yollarından birisi "kanun yararına bozma"dır.

Kanun yararına bozma usulünün uygulanabilmesi için gerekli olan şartlar aşağıdaki gibidir:

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

- 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.

13.2.6.4 Yargılamanın yenilenmesi

Yargılamanın yenilenmesi, Kanun'da sınırlı şekilde sayılan nedenlere dayanılarak, esas hükmün kaldırılmasını ve davanın yeniden incelenmesini sağlayan olağanüstü kanun yoludur.

Yargılamanın yenilenmesi için gerekli olan sebeplere aşağıdaki örnekler verilebilir:

- a. Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilmeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,
- b. Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberinin bulunmaması,
- c. Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararı ile bozularak ortadan kalkması,
- d. Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,
- e. Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,
- f. Vekil veya kanuni temsilci olmayan kişiler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,
- g. Çekinmeye mecbur olan başkan, üye ve hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,
- h. Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması,
- i. Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması.

Yargılamanın yenilenmesine ilişkin isteklerin, esas kararı vermiş olan mahkeme tarafından karara bağlanması gerekmektedir.

Danıştay kararlarında ise, esas kararı veren daire veya kurul göreceli yargı yeri olacaktır.

13.2.6.5 Kararın düzeltilmesi

Danıştay Dava Daireleri ile İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulları tarafından temyiz üzerine verilen kararlar ile Bölge İdare Mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, belirli nedenlerin varlığı halinde, bir defaya mahsus olmak üzere davanın taraflarınca kararın düzeltilmesi istenebilecektir.

Kararın düzeltilmesi için gerekli olan nedenler aşağıdaki gibidir:

- a. Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması,
- b. Bir kararda birbirine aykırı hükümler olması,
- c. Kararın usul ve Kanun'a aykırı olması,
- d. Temyiz incelemesi sırasında hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekârlığın ortaya çıkmış olması.

Dava Daireleri, İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulları, kararın düzeltilmesini talep eden tarafın talep dilekçesinde ileri sürdüğü hususlarla bağlıdır. Sadece bu hususlar üzerinde inceleme yapıp karar verilmesi zorunludur. Kararın düzeltilmesi istekleri esas kararı vermiş olan daire veya kurul tarafından incelenip sonuçlandırılmaktadır.

Tarafların kararın kendilerine tebliğ tarihini izleyen 15 gün içinde kararın düzeltilmesini istemeleri mümkün bulunmaktadır.

13.2.7 6545 sayılı Kanun ile getirilen değişiklikler uyarınca kararlara karşı başvuru yolları

Rehber'in 13.2.1 bölümünde yer verildiği üzere, 6545 sayılı Kanun'un uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin olarak getirdiği üç dereceli yargılama esasını içeren yeni sistem, yeni yapıdaki BİM'lerin tüm yurtda göreve başladıkları tarih olan 20 Temmuz 2016'dan sonra işlemeye başlamıştır.

Yeni düzenleme kapsamında, ilk derece yargılama mercii konumunda bulunan vergi mahkemelerinin kararlarına karşı temyiz yoluna (Danıştay'a) başvurmadan önce mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki BİM'e istinaf başvurusunda bulunulması gerekecektir.

Bu kapsamda, vergi mahkemesinin vermiş olduğu ve istinaf yolu açık olan nihai kararlara karşı yapılan istinaf başvuruları ile ilk derece mahkemelerince yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara karşı yapılan itirazlar BİM'lerce incelenecek ve karara bağlanacaktır. BİM'in istinaf incelemesi sonucunda vermiş olduğu kararlara karşı temyiz yolunun açık olması durumunda ise Danıştay nezdinde temyiz yoluna gidilebilecektir.

BİM'lerin bazı kararları ise kesindir, bu kararlara karşı temyiz yoluna başvurulamaz.

Kararlara karşı, İYUK'ta belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde tarafların başvurabileceği kanun yolları "istinaf", "temyiz", "kanun yararına temyiz" ve "yargılamanın yenilenmesi" olarak düzenlenmiştir.

Karar düzeltme yolu kaldırılmıştır.

13.2.7.1 İstinaf

Vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki BİM'e, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir. Ancak konusu 5.000 TL'yi geçmeyen vergi davalarına karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz.

İstinaf, temyiz şekil ve usullerine tabidir. İstinaf başvurusuna konu olacak kararlara karşı yapılan kanun yolu başvurularında dilekçelerdeki hitap ve istekle bağlı kalınmaksızın dosyalar BİM'e gönderilir.

BİM yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verir. Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verir.

BİM, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu halde BİM işin esası hakkında yeniden bir karar verir. İnceleme sırasında ihtiyaç duyulması halinde kararı veren mahkeme veya başka bir yer idare ya da vergi mahkemesi istinabe olunabilir. İstinabe olunan mahkeme gerekli işlemleri öncelikle ve ivedilikle yerine getirir.

BİM, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hakim tarafından bakılmış olması hallerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. BİM'in bu yolla verdiği kararları kesindir.

Bölge idare mahkemelerinin temyize açık olmayan kararları kesindir. Dava konusu 5.000 TL ile 100.000 TL arasında bulunan vergi davalarında vergi mahkemelerinin tesis edeceği kararlara karşı istinaf yoluna başvurmak mümkün olmakla birlikte, istinaf incelemesi sonucunda verilecek karara karşı temyiz yoluna başvurulması mümkün değildir.

İvedi yargılama usulüne tabi olan davalarda istinaf yoluna başvurulamaz.

13.2.7.2 Temyiz

Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile BİM'lerin temyiz yoluna açık kararları, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi Danıştay'da, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde temyiz edilebilir.

Dava konusu 100.000 TL'yi aşan vergi davalarına karşı açılan iptal davaları neticesinde öncelikle istinaf yoluna başvurmuş olmak suretiyle BİM tarafından verilen kararlara karşı temyiz yoluna başvurulabilir.

BİM tarafından oluşturulan dava dosyasının Danıştay tarafından incelenmesini takiben, görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi, usul hükümlerine uyulmamış olması hallerinden birinin mevcut olması durumunda, BİM'in vermiş olduğu karar Danıştay tarafından bozulacak ve söz konusu karar BİM'e gönderilecektir.

BİM, bozmaya uymayarak kararında ısrar ederse, ısrar kararının temyizi halinde, talep, konusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenir ve karara bağlanır. Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulları kararlarına uyulması zorunludur.

Temyiz incelemesi sonunda Danıştay kararı hukuka uygun bulursa onar. Kararın sonucu hukuka uygun olmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru bulmaz veya eksik bulursa, kararı, gerekçesini değiştirerek onar.

Danıştay'ın kararları kısmen onaması ve kısmen bozması halinde ise, kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir.

13.2.7.3 Kanun yararına temyiz

6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik uyarınca "kanun yararına bozma" terimi "kanun yararına temyiz" olarak değiştirilmiştir.

Bir olağanüstü kanun yolu olan kanun yararına temyiz usulüne başvurulabilmesi için bazı şartların sağlanması gerekmektedir. Kanun yararına temyiz yoluna başvurma yetkisi yalnızca Danıştay Başsavcısına tanınmış olup bu yola başvurulabilmesi için gereken şartlar aşağıda belirtilmiştir:

- Vergi Mahkemeleri ile BİM'lerin vermiş olduğu kararların kanun yararına temyiz edilebilmesi için bu kararların tebliğ edilmiş, fakat istinaf ve temyiz yoluna başvurulmayarak kesinleşmiş olması gerekmektedir.
- Kanun yararına temyizi istenecek olan Vergi Mahkemesi ve BİM kararlarının niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade etmesi gerekmektedir.

Kanun yararına temyiz isteğinin Danıştay tarafından yerinde görülmesi durumunda, ilgili mahkemenin kararı kanun yararına bozulacak, ancak söz konusu bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmayacaktır.

13.2.7.4 Yargılamanın yenilenmesi

Bir olağanüstü kanun yolu olan yargılamanın yenilenmesi yoluna, Kanun'da sınırlı şekilde sayılan sebeplerle sınırlı olmak üzere esas hükmün kaldırılması ve davanın yeniden incelenmesi için başvurulmaktadır.

Rehber'in 13.2.6.4 bölümünde yapılan açıklamalar geçerlidir.



14. Vergi oran ve tutarları-2017

14.1 Gelir vergisi oranları

14.1.1 Ücret gelirlerine uygulanacak gelir vergisi tarifesi

Gelir dilimi	Vergi oranı
13.000 TL'ye kadar	% 15
30.000 TL'nin 13.000 TL'si için 1.950 TL, fazlası	% 20
110.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.350 TL, fazlası	% 27
110.000 TL'den fazlasının 110.000 TL'si için 26.950 TL, fazlası	% 35

14.1.2 Ücret dışındaki gelirlere uygulanacak gelir vergisi tarifesi

Gelir dilimi	Vergi oranı
13.000 TL'ye kadar	% 15
30.000 TL'nin 13.000 TL'si için 1.950 TL, fazlası	% 20
70.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.350 TL, fazlası	% 27
70.000 TL'den fazlasının 70.000 TL'si için 16.150 TL, fazlası	% 35

14.2 Kurumlar vergisi oranları

Uygulandığı yıl	Vergi oranı
2013	% 20
2014	% 20
2015	% 20
2016	% 20
2017	% 20

14.3 Geçici vergi oranları

Mükellefiyet türü	Vergi oranı
Gelir vergisi mükelleflerinde	% 15
Kurumlar vergisi mükelleflerinde	% 20

14.4 Tevkifat oranları

- Hizmet erbabına ödenen ücretler ile ve GVK'nın 61. maddesi uyarınca ücret sayılan ödemeler üzerinden	GVK 103 ve 104. maddelere 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 ortaklıklarının 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 tevdiat hesaplarına yürütülen faizler ile katılım bankalarınca döviz katılma hesaplarına ödenen kâr paylarından	
►Vadesiz ve ihbarlı hesaplar ile 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda	% 18
►1 yıla kadar (1 yıl dahil) vadeli hesaplarda	% 15
►1 yıldan uzun vadeli hesaplarda	% 13
- Mevduat faizlerinden	
►Vadesiz ve ihbarlı hesaplar ile 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda	% 15
►1 yıla kadar (1 yıl dahil) vadeli hesaplarda	% 12
►1 yıldan uzun vadeli hesaplarda	% 10
- Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları üzerinden	
►Vadesiz ve ihbarlı ve özel cari hesaplar ile 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda	% 15
►1 yıla kadar (1 yıl dahil) vadeli hesaplarda	% 12
►1 yıldan uzun vadeli hesaplarda	% 10
- Repo kazançları üzerinden (Tam ve dar mükelleflere yapılan ödemelerden)	% 15

14.5 Motorlu taşıtlar vergisi tutarları

(I) sayılı tarife

Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri ile motosikletler aşağıdaki (I) sayılı tarifeye göre vergilendirilir:

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	646	450	252	191	68
1301 - 1600 cm ³ e kadar	1.035	776	450	318	122
1601 - 1800 cm ³ e kadar	1.827	1.428	841	513	199
1801 - 2000 cm ³ e kadar	2.878	2.217	1.303	776	306
2001 - 2500 cm ³ e kadar	4.317	3.134	1.958	1.170	463
2501 - 3000 cm ³ e kadar	6.019	5.236	3.271	1.760	646
3001 - 3500 cm ³ e kadar	9.166	8.247	4.968	2.480	910
3501 - 4000 cm ³ e kadar	14.411	12.444	7.329	3.271	1.303
4001 cm ³ ve yukarısı	23.586	17.687	10.475	4.708	1.827
2- Motosikletler					
100 - 250 cm ³ e kadar	122	92	68	43	17
251 - 650 cm ³ e kadar	252	191	122	68	43
651 - 1200 cm ³ e kadar	646	385	191	122	68
1201 cm ³ ve yukarısı	1.565	1.035	646	513	252

(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 vergilendirilir:

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	776	513	252
2) Panel van ve motorlu karavanlar (Motor silindir hacmi)			
1900 cm ³ ve aşağısı	1.035	646	385
1901 cm ³ ve yukarısı	1.565	1.035	646
3) Otobüs ve benzerleri (Oturma yeri)			
25 kişiye kadar	1.958	1.170	513
26 - 35 kişiye kadar	2.348	1.958	776
36 - 45 kişiye kadar	2.613	2.217	1.035
46 kişi ve yukarısı	3.134	2.613	1.565
4) Kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri (Azami toplam ağırlık)			
1.500 kg'a kadar	697	463	228
1.501 - 3.500 kg'a kadar	1.408	817	463
3.501 - 5.000 kg'a kadar	2.115	1.760	697
5.001 - 10.000 kg'a kadar	2.348	1.995	936
10.001 - 20.000 kg'a kadar	2.821	2.348	1.408
20.001 kg ve yukarısı	3.529	2.821	1.640

(III) sayılı tarife

Deniz taşıtlarının yer aldığı (III) sayılı tarife, 5897 Sayılı Kanun ile 30.06.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Kanun metninden çıkarılmıştır.

(IV) sayılı tarife

Uçak ve helikopterler (Türkkuşu, Türk Hava Kurumuna ait olanlar hariç) aşağıdaki (IV) sayılı tarifeye göre vergilendirilir:

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	13.099	10.475	7.855	6.282
1.151 - 1.800 kg'a kadar	19.653	15.718	11.789	9.430
1.801 - 3.000 kg'a kadar	26.207	20.965	15.718	12.576
3.001 - 5.000 kg'a kadar	32.762	26.207	19.653	15.718
5.001 - 10.000 kg'a kadar	39.316	31.451	23.586	18.866
10.001 - 20.000 kg'a kadar	45.870	36.694	27.517	22.008
20.001 kg ve yukarısı	52.422	41.934	31.451	25.160

14.6 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;

- Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için % 18,
 - Ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1,
 - Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8,
- olarak tespit edilmiştir.

(2) **(16.12.2011 tarih ve 2011/2604 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değiştirilen fıkra. Yürürlük: 27.12.2011)** (I) sayılı listenin 16. ve 17. sıralarında sayılan işlemler hariç olmak üzere finansal kiralama işlemlerinde, işleme konu olan malın tabii 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" deyiimi, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na göre özel tüketim vergisine tabi olmayan taşıtları ifade eder.

(6) **(31.01.2017 tarihli ve 2017/9759 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değiştirilen fıkra. Yürürlük: 03.02.2017)**

(I) sayılı listenin 11. sırasında yer alan net alanı 150 m²'ye kadar konutlardan; 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç) lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte üzerine yapıldığı arsanın Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m² vergi değeri;

(i) Yapı ruhsatı 1/1/2013-31/12/2016 tarihleri arasında alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 1/1/2013 tarihinden itibaren yapılacak konut inşaatı projelerinde;

a. 500 Türk Lirası ile 1.000 Türk Lirası (1.000 Türk Lirası hariç) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı,

b. 1.000 Türk Lirası ve üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı,

uygulanır.

(ii) Yapı ruhsatı 1/1/2017 tarihinden (bu tarih dahil) sonra alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 1/1/2017 tarihinden itibaren yapılacak konut inşaatı projelerinde;

a. 1.000 Türk Lirası ile 2.000 Türk Lirası (2.000 Türk Lirası dahil) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı,

b. 2.000 Türk Lirasının üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı,

uygulanır.

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.

Geçici madde 1- (16.01.2012 tarih ve 2012/2697 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen madde. Yürürlük: 28.01.2012)

(1) 15.07.2012 tarihine kadar uygulanmak üzere; okul, sağlık hizmet tesisi ve öğrenci yurdu olarak kullanılmak amacıyla inşa edilen prefabrik yapı teslimlerinde katma değer vergisi oranı % 1 olarak belirlenmiştir.

Geçici madde 2- (07.09.2016 tarih ve 2016/9153 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen madde. Yürürlük: 08.09.2016)

(1) Bu Karar'ın 1'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranına tabi konutların, 30.09.2017* tarihine kadar (bu tarih dâhil) teslimlerinde, aynı fıkranın (c) bendinde belirtilen vergi oranı uygulanır.

* 31.01.2017 tarihli ve 2017/9759 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 31.03.2017 tarihi 30.09.2017 olarak değiştirilmiştir. Yürürlük: 03.02.2017)

Yürürlük

Madde 4

(1) Bu Karar'ın, 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 hülasesi, 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, bulgur, arpa, mısır, yulaf, çavdar, darı, çeltik, **(26.01.2015 tarihli ve 2015/7205 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen ibare. Yürürlük: 01.02.2015) pirinç**, soya, kuru fasulye, kuru barbunya, kuru bakla, nohut, mercimek, patates, kuru soğan, sarımsak, zeytin, zeytinyağı, küçük ve büyükbaş hayvanlar (arılar dahil), 20/12/2010 tarihli ve 2010/1180 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin ("**01.05 pozisyonunda yer alan hayvanlar ile" ibaresi 02.09.2013 tarih ve 2013/5595 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük: 02.12.2013**) 2 no.lu faslında yer alan mallar **(22.02.2013 tarih ve 2013/4345 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesiyle eklenen ibare. Yürürlük: 25.02.2013)** (02.07 pozisyonu ve 0209.90.00.00.00 gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında yer alan mallar hariç),
- 4- **(28.03.2016 tarihli ve 2016/8705 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişen sıra. Yürürlük: 05.05.2016)** Buğday unu, yufka, ekmekek (buğday unu, kepek, su, tuz, maya, şeker, enzimler, enzim kaynağı olarak malt unu, vitalgluten ve Türk Gıda Kodeksine göre izin verilen katkı maddeleri ile toplamda % 5 oranını geçmemek kaydıyla çeşni maddeleri, diğer tahıllar, soya unu, baklagil unları, yağ, süt, süt ürünleri, bitkisel lif ve benzeri maddeler ilave edilmek suretiyle üretilen ekmekekler),
- 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- **(29.03.2011 tarih ve 2011/1673 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişen sıra. Yürürlük: 28.04.2011)** İlgili mevzuata 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 dölllenme 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.), **(02.09.2013 tarih ve 2013/5595 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesiyle eklenen ibare. Yürürlük: 02.12.2013)** bu yayınların elektronik ortamda satışı (elektronik gazete ve dergi okuyucu, tablet ve benzerleri hariç),
- 9- Aşağıda tanımları yapılan motorlu taşıtlardan yalnız "kullanılmış" olanlar,
- "Türk Gümrük Tarife Cetvelinin" **(2009/14812 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen ibare. Yürürlük: 30.03.2009)** 8701.90.50.00.00 kullanılmış olanlar ile 87.03 pozisyonundaki binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarı arabaları dahil). [(Yalnız binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarı 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 yüklenen 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 otomobillerinin alımında yüklenen 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 teslimine 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.
- 16- **(16.12.2011 tarih ve 2011/2604 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen sıra. 27.12.2011 tarihinden itibaren düzenlenen finansal kiralama sözleşmeleri kapsamındaki kiralama ve teslimler için geçerli olmak üzere)** 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizatın, 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu'na göre finansal kiralama şirketleri tarafından kiralanması,

17- (16.12.2011 tarih ve 2011/2604 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen sıra. 27.12.2011 tarihinden itibaren düzenlenen finansal kiralama sözleşmeleri kapsamındaki kiralama ve teslimler için geçerli olmak üzere) 20.12.2010 tarihli ve 2010/1180 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetveli'nin;

84.02	Buhar kazanları (aynı zamanda alçak basınçlı su buharı da üretebilen merkezi ısıtma için sıcak su kazanları hariç); kızgın su kazanları:
84.03	Merkezi ısıtma kazanları (84.02 pozisyonundakiler hariç):
84.04	84.02 veya 84.03 Pozisyonlarındaki kazanlarla birlikte kullanılmaya mahsus yardımcı cihazlar (ekonomizörler, kızgın su hasıl eden, kurum temizleme ve gaz tasarruf cihazları gibi); su buharı veya diğer buhar güç üniteleri için kondansörler:
84.17	Sanayi veya laboratuvarlara mahsus elektrikli olmayan fırınlar ve ocaklar (çöp yakma fırınları dahil):
8418.61.00.00.00	Isı pompaları (84.15 pozisyonundaki yer alan klima cihazları hariç)
8418.69	Diğerleri (Diğer soğutucu veya dondurucu cihazlar)
84.19	Isı değişikliği yoluyla (özellikle ısıtma, pişirme, kavurma, damıtma, rektifiye etme, steril hale koyma, pastörize etme, etüvleme, kurutma, buharlaştırma, kondanse etme veya soğutma gibi) maddelerin işlenmesi için makineler ve tesis veya laboratuvar cihazları (ısıtması elektrikli olsun olmasın) (85.14 pozisyonundaki ocaklar, fırınlar ve diğer cihazlar hariç) (ev işlerinde kullanılmaya mahsus makina ve cihazlar hariç) elektrikli olmayan şofbenler ve diğer su ısıtıcıları:
84.20	Kalenderler ve diğer hadde makineleri (metal veya cam hadde makineleri hariç) ve bu makinelerin silindirleri:
84.21	Santrifüjler (santrifüj kurutma makineleri dahil); sıvıların veya gazların filtre edilmesine veya arıtılmasına mahsus makina ve cihazlar:
84.24	Sıvı veya toz halindeki maddeleri püskürtmeye, dağıtmaya veya pülverize etmeye mahsus mekanik cihazlar (el ile kullanılan türde olsun olmasın); yangın söndürme cihazları (doldurulmuş olsun olmasın); püskürtme tabancaları ve benzeri cihazlar; buhar veya kum püskürtme makineleri ve benzeri püskürtme makineleri:
84.26	Gemi vinçleri ("derricks"); vinçler ("cranes"); (taşıyıcı halatlı vinçler dahil); hareketli kaldırma çerçeveleri, şasisi "straddle" tipi olan ayak mesafeleri ayarlanabilen lastik tekerlekli taşıyıcılar ve vinçli yük arabaları:
84.28	Kaldırma, elleçleme, yükleme veya boşaltma işlerine mahsus diğer makina ve cihazlar (asansörler, yürüyen merdivenler, konveyörler, teleferikler gibi):
84.29	Kendinden hareketli buldozerler, angledozerler, greyderler, toprak tesviyesine mahsus makineler, skreyperler, mekanik küreyiciler, ekskavatörler, küreyici yükleyiciler, sıkıştırma işini tokmaklamak suretiyle yapan makineler ve yol silindirleri:

84.30	Toprağın, minerallerin veya cevherlerin taşınması, yayılması, tesviyesi, sıyırılması, kazılması, sıkıştırılması, bastırılıp sıkıştırılması, çıkarılması veya delinmesine mahsus diğer makina ve cihazlar; kazık varyosları ve kazık sökme makineleri; kar küreyicileri ve püskürtücüleri:
84.32	Toprağı hazırlamaya, işlemeye ve ekmeye mahsus tarla ve bahçe tarımında veya ormancılıkta kullanılan makina ve cihazlar; çimenlikler ve spor sahaları için silindirler:
84.33	Tarım ürünlerinin hasat ve harman edilmesine mahsus makina ve cihazlar (ot ve saman balyalamaya mahsus olanlar dahil); çim ve çayır biçme makina ve cihazları; yumurtaları, meyvaları ve diğer tarım ürünlerini ağırlık ve büyüklüklerine göre ayıran ve temizleyen makina ve cihazlar (84.37 pozisyonundaki makina ve cihazlar hariç): -Çim biçme makina ve cihazları:
84.34	Süt sağma makineleri ve sütçülükte kullanılan makina ve cihazlar:
84.35	Şarap, elma şarabı, meyva suları veya benzeri içeceklerin imaline mahsus presler, fulvarlar ve benzeri makina ve cihazlar:
84.36	Tarla ve bahçe tarımına, ormancılığa, kümes hayvancılığına veya arıcılığa mahsus diğer makina ve cihazlar (mekanik veya termik tertibatlı çimlendirmeye mahsus olanlar dahil); kümes hayvancılığına mahsus civciv çıkartma ve büyütme makina ve cihazları:
84.37	Tohumların, hububatın, kuru baklagillerin temizlenmesine, tasnif edilmesine veya ayıklanmasına mahsus makina ve cihazlar; kuru baklagillerin veya hububatın öğütülmesine veya işlenmesine mahsus makina ve cihazlar (çiftlik tipi makina ve cihazlar hariç):
84.38	Bu fasılın diğer pozisyonlarında yer almayan veya belirtilmeyen yiyecek ve içeceklerin sınai amaçlarla hazırlanması veya imaline mahsus makina ve cihazlar (hayvansal, bitkisel sabit katı veya sıvı yağların çıkarılmasına veya hazırlanmasına mahsus olanlar hariç)
84.51	Dokumaya elverişli ipliklerin, mensucatın veya dokumaya elverişli madde mamullerinin yıkanması, temizlenmesi, sıkılması, kurutulması, ütülenmesi, preslenmesi suretiyle ütülenmesi (ısı ile yapıştıran presler dahil), ağartılması, boyanması, apelenmesi, finisajı, emdirilmesine mahsus makina ve cihazlar (84.50 pozisyonundakiler hariç) ve zemin kaplamalarının imalatında kullanılan (linoleum gibi) mensucat ve diğer mesnetlere pasta kaplama makineleri, mensucatı top halinde sarmaya, açmaya, katlamaya, kesmeye veya şekilli kesmeye mahsus makineler;
84.55	Metalleri haddeleme makineleri ve bunların silindirleri;
84.68	Lehim ve kaynak yapmaya mahsus makina ve cihazlar (kesmeye elverişli olsun olmasın) (85.15 pozisyonundakiler hariç); gazla çalışan satih tavlama mahsus makina ve cihazlar;

84.74	Toprak, taş, cevher veya katı haldeki diğer mineral maddeleri (toz ve hamur halinde olanlar dahil) tasnif etmeye, elemeye, ayırmaya, yıkamaya, kırmaya, öğütmeye, karıştırmaya veya yoğurmaya mahsus makina ve cihazlar; mineral katı yakıtları, seramik hamurlarını, sertleşmemiş çimento, alçı ve toz veya hamur halindeki diğer mineral maddeleri aglomere etmeye, kalıba dökmeye veya bunlara şekil vermeye mahsus makina ve cihazlar, kumdan dökümhane kalıpları yapmaya mahsus makineler:	8413.19.00.90.11	Gıda maddeleri için miktar gösteren dağıtım pompaları
		8413.19.00.90.12	Miktar gösteren tertibatı olan diğer dağıtım pompaları
		8413.40.00.00.00	Beton pompaları
		8413.60	Diğer döner deplasmanlı (pozitif hareketli) pompalar
85.01	Elektrik motorları ve jeneratörler [elektrik enerjisi üretim (elektrojen) grupları hariç]:	8422.30.00.00.00	Şişeleri, kutuları, çuvaları veya diğer kapları doldurmaya, kapamaya, mühürlemeye veya etiketlemeye mahsus makineler; şişeleri, kavanozları, tüpleri ve benzeri kapları kapsüllemeye mahsus makineler; içecekleri gazlandırmaya mahsus makineler
		8422.40.00.00.00	Diğer paketleme veya ambalajlama makineleri (ısı ile büzerek ambalajlamaya mahsus makineler dahil)
8502.11	(02.09.2013 tarih ve 2013/5595 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesiyle eklenen sıra. Yürürlük: 02.12.2013) Çıkış gücü 75 kVA.yı geçmeyenler (Sıkıştırma ateşlemeli, içten yanmalı, pistonlu motorlu (dizel veya yarı dizel) elektrik enerjisi üretim (elektrojen) grupları	8423.30	Sabit ağırlıkları tartan basküller ve maddeyi belirli bir ağırlığa göre tartarak çuval ve diğer kaplara doldurmaya mahsus baskül ve teraziler
8502.12	(02.09.2013 tarih ve 2013/5595 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesiyle eklenen sıra. Yürürlük: 02.12.2013) Çıkış gücü 75 kVA.yı geçen fakat 375 kVA.yı geçmeyenler (Sıkıştırma ateşlemeli, içten yanmalı, pistonlu motorlu (dizel veya yarı dizel) elektrik enerjisi üretim (elektrojen) grupları	84.27	Forkliftler; kaldırma ve elleçleme tertibatı olan diğer yük arabaları
		84.39	Lifli selülozik maddelerden kağıt hamuru imaline veya kağıt veya karton imaline veya finisajına mahsus makina ve cihazlar
8502.13	(02.09.2013 tarih ve 2013/5595 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesiyle eklenen sıra. Yürürlük: 02.12.2013) Çıkış gücü 375 kVA.yı geçenler (Sıkıştırma ateşlemeli, içten yanmalı, pistonlu motorlu (dizel veya yarı dizel) elektrik enerjisi üretim (elektrojen) grupları	84.40	Cilt makineleri ve kitap formlarını dikmeye mahsus makineler (münferit yapıları dikmeye mahsus makineler dahil)
		84.41	Kağıt hamuru, kağıt veya kartonun işlenmesine mahsus diğer makina ve cihazlar (her cins kesme makina ve cihazları dahil)
8502.20	(02.09.2013 tarih ve 2013/5595 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesiyle eklenen sıra. Yürürlük: 02.12.2013) Kıvılcım ateşlemeli, içten yanmalı, pistonlu motorlu elektrik enerjisi üretim (elektrojen) grupları	84.42	Levhaları, silindirleri ve diğer tabedici unsurları hazırlamaya ve yapmaya mahsus makineler, cihazlar ve teçhizat (84.56 ila 84.65 pozisyonlarında yer alan takım tezgahları hariç); levhalar, silindirler ve diğer tabedici unsurlar; matbaacılıkta kullanılmak üzere hazırlanmış levhalar, silindirler ve litoğrafya taşları (örneğin; düz, pütürlü veya cilalı)
		8443.16.00.00.00	Fleksografik baskı yapan makineler
8502.31	(31.01.2015 tarihinden itibaren yapılan finansal kiralama sözleşmeleri kapsamındaki kiralama ve teslimler için geçerli olmak üzere, 26.01.2015 tarihli ve 2015/7205 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değiştirilen sıra.) Rüzgar çıkış gücü ile çalışanlar (Çıkış gücü 50 kVA ve bunun üzerinde olan fakat 500 kVA.yı geçmeyenler)	8444.00	Dokumaya elverişli sentetik veya suni maddelerin ekstrüzyonu (basınçlı fişirtme usulüyle lif imali), çekilmesi, tekstüre edilmesi veya kesilmesine mahsus makina ve cihazlar
85.04	Elektrik transformatörleri, statik konvertörler (örneğin; redresörler) ve endüktörler:	84.45	Dokumaya elverişli elyafın hazırlanmasına mahsus makineler; eğirme, katlama veya bükme makineleri veya dokumaya elverişli ipliklerin üretimine mahsus diğer makina ve cihazlar; dokumaya elverişli iplikleri bobinleme veya çilemeye mahsus (masura sarıcılar dahil) ve 84.46 veya 84.47 pozisyonlarındaki makinelerde kullanılan dokumaya elverişli ipliklerin hazırlanmasına mahsus makineler
85.14	Sanayi veya laboratuvarlarda kullanılan elektrik ocak ve fırınları (endüksiyon veya dielektrik kaybı yoluyla çalışanlar dahil); endüksiyon veya dielektrik kaybı yoluyla işlemlerde kullanılmaya mahsus diğer sanayi veya laboratuvar cihazları;		84.46
(02.09.2013 tarih ve 2013/5595 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesiyle 85.14 satırından sonra gelmek üzere aşağıdaki satırlar eklenmiştir. Yürürlük: 02.12.2013)		84.47	Örgü makineleri, dikiş -trikotaj makineleri ve gipe edilmiş iplik, tül, dantela, işleme, şeritci ve kaytancı eşyası veya file imaline mahsus makina ve cihazlar ve püskül, ponpon makina ve cihazları
84.06	Buhar türbinleri	8448.11.00.00.00	Ratierler ve jakardlar; jakard kardlarını azaltıcı, kopya edici, delici veya birleştirici makineler
84.10	Su türbinleri, su çarkları ve bunlar için regülatörler		Diğerleri (84.44,84.45, 84.46 veya 84.47 Pozisyonlarındaki makineler için yardımcı makina ve cihazlar)
84.11	Turbojetler, turbopropellerler ve diğer gaz türbinleri	8448.19	
8413.19.00.20.00	Fiyat ve miktar gösteren tertibatı olan dağıtım pompaları		

8449.00	Şekilli veya parça halinde keçe veya dokunmamış mensucat imalatına veya finisajına mahsus makina ve cihazlar (keçeden şapka imaline mahsus makina ve cihazlar dahil); şapka kalıpları
8452.21.00.00.00	Otomatik üniteler (Ev tipi olmayan diğer dikiş makineleri)
8452.29.00.00.00	Diğerleri (Ev tipi ve otomatik üniteli olmayan diğer dikiş makineleri)
84.53	Post, deri ve köselelerin hazırlanması, dabaklanması veya işlenmesi, deri veya köseleden yapılan ayakkabı veya diğer eşyanın imaline veya tamirine mahsus makina ve cihazlar (dikiş makineleri hariç)
84.54	Metalürjide veya metal dökümhanelerinde kullanılan tav ocakları, döküm potaları, külçe kalıpları ve döküm makineleri
84.56	Herhangi bir maddenin aşındırılarak, lazerle, diğer ışın veya foton ışınıyla, ultrasonik, elektro-erozyon, elektro-kimyasal, elektron ışını, iyonik ışın veya plazma arkı yöntemleri ile işlenmesine mahsus makina ve aletler, su püskürtmeli kesme makineleri
84.57	Metal işlemeye mahsus işleme merkezleri, tek istasyonlu tezgâhlar ve çok istasyonlu transfer tezgâhları
84.58	Metal işlemeye mahsus torna tezgâhları (tornalama merkezleri dahil)
84.59	Metalleri talaş kaldırmak suretiyle delmeye, raybalamaya, frezelemeye, diş açmaya veya vida yuvası açmaya mahsus takım tezgâhları (kızaklı işlem üniteleri dahil) [84.58 pozisyonundaki torna tezgâhları (tornalama merkezleri dahil) hariç]
84.60	Metalleri veya sermetleri taşlama taşları, aşındırıcılar veya parlatma ürünleri vasıtasıyla işleyen çapak alma, bileme, taşlama, honlama, lepleme, parlatma veya başka şekilde tamamlama işlemlerine mahsus tezgâhlar (84.61 pozisyonundaki dişli açma, dişli taşlama veya dişli tamamlama tezgâhları hariç)
84.61	Metalleri veya sermetleri talaş kaldırarak işleyen, tarifenin başka bir yerinde belirtilmeyen veya yer almayan planya, vargel, yiv açma, broş, dişli açma, dişli taşlama veya dişli tamamlama tezgâhları, testere, dilme tezgâhları ve diğer takım tezgâhları
84.62	Metalleri dövme, çekiçleme veya kalıpta dövme suretiyle işlemeye mahsus takım tezgâhları (presler dahil); metalleri kavilendirmeye, katlamaya, düzeltmeye, makasla kesmeye, zımbalı kesmeye, taslak çıkartmaya veya şataflamaya mahsus takım tezgâhları (presler dahil); metalleri veya metal karbürleri işlemeye mahsus yukarıda sayılmayan presler
84.63	Metalleri veya sermetleri talaş kaldırmadan işlemeye mahsus diğer takım tezgâhları
84.64	Taş, seramik, beton, asbestli çimento veya benzeri mineral maddeleri işlemeye veya camı soğuk olarak işlemeye mahsus makineler
84.65	Ağaç, mantar, kemik, sert kauçuk, sert plastik maddeler veya benzeri sert maddeleri işlemeye mahsus makineler (çivi çakma, zımbalama, yapıştırma veya başka şekilde birleştirmeye mahsus makineler dahil)

84.77	Bu fasılın başka pozisyonlarında belirtilmeyen veya yer almayan kauçuk veya plastiğin işlenmesine veya kauçuk veya plastikten eşyanın imaline mahsus makina ve cihazlar
8479.10.00.00.19	Diğerleri (Yol çizme makineleri ile beton serme ve dökme makineleri dışındaki bayındırlık, inşaat ve benzeri işlerde kullanılmaya mahsus makina ve cihazlar)
8479.50.00.00.00	Sinai robotlar (tarifenin başka yerinde belirtilmeyen veya yer almayan)
8479.89	Diğerleri (Kendine özgü bir fonksiyonu olan diğer makine ve cihazlar)
8480.71.00.00.00	Enjeksiyon veya basınçlı döküm için olanlar (Kauçuk veya plastik maddeler için kalıplar)
8480.79.00.00.00	Diğerleri (Enjeksiyon veya basınçlı döküm için olmayan kauçuk veya plastik maddeler için kalıplar)
8515.80.10.10.00	Ultrasonik kaynak makineleri (Metalleri işlemek için olanlar)
8515.80.90.10.00	Ultrasonik kaynak makineleri (Metal dışındaki maddeleri işlemek için olanlar)
8515.80.90.90.00	Diğerleri (Metal dışındaki maddeleri işlemeye mahsus ultrasonik olmayan kaynak makineleri)

gümrük tarife istatistik pozisyonunda yer alan ve amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliği taşıyan makina ve cihazların (kullanılmış olanları ile aksam, parça, aksesuar ve teferruatları hariç) finansal kiralamaya konu olmak üzere, 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre finansal kiralama şirketlerine teslimi ve bu malların finansal kiralama şirketleri tarafından katma değer vergisi mükellefleri ile işlemleri katma değer vergisinden istisna edildiği için katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmayan ancak kazançları bilanço esasına göre tespit edilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine kiralanması ve teslimi,"

18- (27.08.2012 tarihli ve 2012/3594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesiyle eklenen sıra. Yürürlük: 13.09.2012) Kur'an-ı Kerim (Kur'an meal ve tefsir kitapları ile münhasıran Kur'an cüz, sûre, ayet ve/veya meallerini içeren kitaplar dahil) ile Tevrat, Zebur ve İncil kitapları,

19- (31.01.2017 tarihli ve 2017/9759 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değiştirilen sıra. Yürürlük: 03.02.2017) Yatlar, kotralar, tekneler ve gezinti gemileri,

20- (31.01.2017 tarihli ve 2017/9759 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük: 03.02.2017)

(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 ("01.05" ibaresi 02.09.2013 tarih ve 2013/5595 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 2. maddesiyle eklenmiştir. Yürürlük:

02.12.2013) pozisyonlarında yer alan hayvanlar ile 01.06 pozisyonunda yer alan (yalnız tavşanlar, geyikler, dağ keçisi, keklük, devekuşu, bildircin, çulluk, yabani ördek ve kazlar, sülün, beç tavuğu) hayvanlar,

b) **(22.02.2013 tarih ve 2013/4345 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 2. maddesiyle yeniden düzenlenen bent. Yürürlük: 25.02.2013)** 02.07 pozisyonu ve 0209.90.00.00.00 gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında 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 siğir 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- **(24.11.2016 tarih ve 2016/9542 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı değiştirilen sıra. Yürürlük: 25.11.2016)** Yukarıdaki 4 numaralı sırada yazılı mensucat, vatka, keçe ve dantela, kordela, kordon ve işlemelerden mamul; iç ve dış giyim eşyası (şapka, kravat, kaşkol, **şal, eşarp**, kemer, çorap, eldiven vb. dahil), **omuz vatkası, astar, apolet, ilikleme tertibatı, cep, kol, yaka, rozet ve fırır ile bunların benzerleri**, havlu, bornoz, perde, çarşaf, yastık, yorgan, battaniye, uyku tulumu, her türlü kılıf ve örtüler ile bunların benzeri ev tekstil ürünleri (taşılarda kullanılanlar dahil) (yataklar hariç) ile **kiymetli taş ve madenler hariç her nevi maddeden mamul fermuar, çıtçıt, düğme, kopça, boncuk ve benzerleri**,

6-a) (08.07.2008 tarih ve 2008/13902 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı değiştirilen sıra. Yürürlük: 20.07.2008)

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 aprenilmiş 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, konfeksiyon, **(24.11.2016 tarih ve 2016/9542 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eklenen ibare. Yürürlük: 25.11.2016) deri ve saya 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.), **(02.09.2013 tarih ve 2013/5595 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 2. maddesiyle eklenen ibare. Yürürlük: 02.12.2013)** elektronik kitap (e-kitap) ve benzeri yayınların elektronik ortamda satışı (elektronik kitap okuyucu, tablet ve benzerleri hariç), kurşun kalem, boya kalemleri, sulu boya ve pastel boyalar, okul defterleri, silgi, kalemtıraş, cetvel, pergel, gönye, iletke,

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 yurttarda 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 komponentleri ile kan ürünleri, aşilar,

18- **(20.02.2012 tarih ve 2012/2931 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı değiştirilen sıra. Yürürlük: 25.03.2012)**

Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan veya ithaline izin verilen beşeri tıbbi ürünler, bu ürünlerin terkinde bulunan etkin maddeler ve etkin madde üretiminde kullanılan hammaddeler,

19- **(20.02.2012 tarih ve 2012/2931 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı değiştirilen sıra. Yürürlük: 25.03.2012)**

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 Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından zirai mücadelede kullanılmak üzere ruhsatlandırılan bitki koruma ürünleri, bu ürünlerin terkinde bulunan aktif maddeler ve aktif madde üretiminde kullanılan hammaddeler,

20- **(20.02.2012 tarih ve 2012/2931 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı değiştirilen sıra. Yürürlük: 25.03.2012)**

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan veteriner ispençiyarı ve tıbbi müstahzarlar (veteriner kozmetikleri hariç), bu ürünlerin terkinde bulunan etkin maddeler ve bu etkin maddelerin üretiminde kullanılan hammaddeler,

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 islahına yönelik hizmetler dahil) **(24.11.2016 tarih ve 2016/9542 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eklenen ibare. Yürürlük: 25.11.2016) ile bu hizmetleri ifa edenlere hekimlerce veya hekimler vasıtasıyla verilen hizmetler, 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	Dişilikte 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 tarifinin başka yerinde yer almayan veya belirtilmeyen insan veya hayvan menşeli diğer maddeler	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)
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, sparadrallar, hardal yakıları gibi)	90.19	Mekanoterapi cihazları; masaj cihazları; psikotekni cihazları; ozonoterapi, oksijenoterapi, aeroterapi, suni teneffüs veya diğer terapik teneffüs cihazları (Aksam ve parçalar hariç)
30.06	Bu fasılın 4 nolu notunda belirtilen eczacılık eşyası ve müstahzarları	9020.00	Diğer teneffüs cihazları ve gaz maskeleri (Mekanik parçaları ve değiştirilebilen filtreleri olmayan koruyucu maskeler hariç) (Aksam, parça ve aksesuarlar hariç)
33.06	Ağız veya diş sağlığını korumaya mahsus müstahzarlar (takma dişleri temizlemeye ve onları ağızda sabit tutmaya mahsus pat ve tozlar dahil); diş aralarını temizlemekte kullanılan iplikler (diş iplikleri), bireysel kullanıma mahsus ambalajlarda perakende satılacak hale getirilmiş	90.21	Ortopedik cihazlar (Koltuk değnekleri, cerrahi kuşaklar ve fitik bağları dahil); cebireler, gudyerler ve kırıklara mahsus diğer cihazlar; protez organlar; sağlıkların 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)
3307.90.00.90.11	Kontakt-lens veya suni göz solüsyonları	9022.12.00.00.00	Bilgisayarlı tomografi cihazları
3407.00.00.10.00	Dişçilikte kullanılan alçı esaslı diğer müstahzarlar	9022.13.00.00.00	Diğerleri (dişçiliğe mahsus olanlar)
3407.00.00.90.11	Dişçi mumu	9022.14	Diğerleri (tıbbi, cerrahi veya veterinerlik amaçlı kullanımlar için)
3407.00.00.90.13	Elastomer esaslı ölçü maddeleri (dişçilikte kullanılan)	9022.21	Tıbbi, cerrahi, dişçilik veya veterinerlik amaçlı kullanımlar için
3407.00.00.90.14	Çinko oksit-öjenol esaslı ölçü maddeleri (dişçilikte kullanılan)	9027.80	Diğer alet ve cihazlar (Yalnız PCR cihazı, kan sayım, nefelometre vb. analiz ve ölçüm cihazları, biokimya, idrar ve eliza cihazları)
3701.10.10.00.00	Tıpta, dişçilikte veya veterinerlikte kullanılanlar	9402.10.00.00.11	Dişçi koltukları
3701.20.00.90.12	Seluloitten veya diğer plastik maddelerden sağlık işlerinde kullanılanlar	9402.90	Diğerleri (Aksam ve parçalar hariç)
3821.00.00.00.00	Mikroorganizmaların (virüsler ve benzerleri), bitkilerin, insan veya hayvan hücrelerinin geliştirilmesine veya idamesine mahsus müstahzar kültür ortamları	9506.91.90.00.00	Diğerleri (Yalnız yürüteç barı vb.)
3822.00	Bir mesnet üzerinde bulunan laboratuvarlarda veya teşhiste kullanılan reaktifler, bir mesnet üzerinde olsun olmasın laboratuvarlarda veya teşhiste kullanılan müstahzar reaktifler (30.02 veya 30.06 pozisyonlarında yer alanlar hariç); standart (referans) maddeleri	9603.21.00.00.00	Diş fırçaları
39. Fasil	Plastikler ve mamulleri (Yalnız idrar torbaları, kolostomi torbaları, aseptik dolum torbaları, her nevi eldivenler, her nevi kan alma tüpleri ve prezervatifler)	(20.09.2008 tarih ve 2008/14092 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen mallar: Yürürlük: 21.09.2008)	
40. Fasil	Kauçuk ve kauçuktan eşya (Yalnız idrar torbaları, kolostomi torbaları, aseptik dolum torbaları, her nevi eldivenler, her nevi kan alma tüpleri ve prezervatifler)	9001.30.00.00.00	Kontakt lensler (Yalnız görme kusurunun giderilmesine mahsus olanlar)
7015.10.00.00.00	Numaralı gözlük camları	9001.40	Camdan gözlük camları (Yalnız görme kusurunun giderilmesine mahsus olanlar)
8419.20	Tıbbi, cerrahi veya laboratuvar sterilizatörleri	9001.50	Diğer maddelerden gözlük camları (Yalnız görme kusurunun giderilmesine mahsus olanlar)
8421.29.00.00.11	Diyalizör	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)
8509.80.00.00.19	Diğerleri (Yalnız elektrikli - pilli diş fırçaları)	9004.10.10.00.00	Optik tarzda işlenmiş camlı olanlar (Çerçevesi kıymetli metallerden veya kıymetli metallerle kaplama metallerden olanlar hariç)
90.11	Kombine haldeki optik mikroskoplar (fotomikrografi, sinefotomikrografi veya mikroprojeksiyon mikroskopları dahil) (Aksam, parça ve aksesuarlar hariç)	9004.90	Diğerleri (Çerçevesi kıymetli metallerden veya kıymetli metallerle kaplama metallerden olanlar hariç)

pozisyonlarında yer alan eşyaların teslimi ile bunlardan makina ve cihaz niteliği taşıyanların kiralanması hizmetleri,

23- (29.12.2015 tarihli ve 2015/8353 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 3. maddesiyle yürürlükten kaldırılan sıra. Yürürlük: 01.01.2016),

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, kebabçı 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 içeceklerle 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 Bakanlığında 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 mutad olan diğer hizmetler bu sıra kapsamında yer almakla birlikte bu şekilde belirlenen geceleme bedeli içinde sunulan alkollü içeceklerle ilişkin yüklenilen katma değer vergisi tutarları, hizmeti sunanlar tarafından indirim konusu yapılamaz.),

26- Yaşlı, engelli 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, kùltivatörler, zararlı otları ayıklayan makineler, çapa makinaları)
8432.30	Ekim ve dikim makinaları
8432.40	Gübreleme makina ve cihazları
8433.20	Çayır biçme makinaları (traktörlere monte edilen parmaklı biçme makinaları dahil)
8433.30	Ot hazırlama makina ve cihazları
8433.40	Ot ve saman balyalama makina ve cihazları (ot ve samanları toplayıp demet veya balya yapmaya mahsus olanlar dahil)
8433.51.00.00.00	Biçer döverler
8433.52	Diğer harman makina ve cihazları
8433.53	Kök ve yumru sökme makinaları
8433.59.11.00.00	Kendinden hareketli olanlar (silaj makinası)
8433.59.19.00.00	Diğerleri (silaj makinası)
8433.59.30.00.11	Orak makinaları (biçerler)
8433.59.30.00.12	Biçer toplarlar
8433.59.30.00.13	Biçer bağlarlar
8433.59.80.00.11	Pamuk hasat makinası
8433.59.80.00.12	Mısır hasat makinası
8433.59.80.00.13	Mısır toplama ve daneleme makinaları
8433.59.80.00.19	Diğerleri (diğer hasat ve harman makina ve cihazları)
8433.90	(2009/14812 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen satır. Yürürlük: 30.03.2009) Aksam ve parçalar (84.33 pozisyonundaki makina ve cihazlara ait olanlar)
8434.10.00.00.00	Süt sağma makinaları
8436.10.00.00.00	Hayvan yemleri hazırlamaya mahsus makina ve cihazlar
8436.80.91.00.00	Otomatik yalıklar
8436.80.99.00.11	Arıcılığa mahsus bal mumunu petek yapan makina ve cihazlar
8436.80.99.00.12	Arıcılığa mahsus diğer makina ve cihazlar
8436.80.99.00.13	Mekanik hayvan kırkma makinaları (elle çalışanlar hariç)
8510.20.00.00.12	Hayvan kırkma makinaları
8701.10.00.00.00	Motokùltörler
8701.90.11.00.00	Motor gücü 18 kW.ı geçmeyenler (traktörler)
8701.90.20.00.00	Motor gücü 18 kW.ı geçen fakat 37 kW.ı geçmeyen (traktörler)
8701.90.25.00.00	Motor gücü 37 kW.ı geçen fakat 59 kW.ı geçmeyen (traktörler)
8701.90.31.00.00	Motor gücü 59 kW.ı geçen fakat 75 kW.ı geçmeyenler (traktörler)
8701.90.35.00.00	Motor gücü 75 kW.ı geçen fakat 90 kW.ı geçmeyenler (traktörler)
8701.90.39.00.00	Motor gücü 90 kW.ı geçenler (traktörler)
8716.20.00.00.00	Tarımda kullanılmaya mahsus kendinden yüklemeli veya boşaltmalı römork ve yarı 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 tezgahları (tornalama merkezleri dahil) hariç]

gümrük tarife istatistik pozisyon numaralarında yer alan mallar,

30- **(29.06.2016 tarihli ve 2016/8998 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen sıra. Yürürlük: 30.06.2016)**
8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun'a göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılan köprülerin geçiş ücretleri.

31.01.2017 tarihli ve 2017/9759 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 5. maddesi uyarınca 30/4/2017 tarihine kadar (bu tarih dahil) uygulanmak üzere aşağıdaki (1) sayılı cetvelde yer alan malların tesliminde katma değer vergisi oranı % 8 olarak belirlenmiştir. Yürürlük: 03.02.2017

(1) SAYILI CETVEL

(30/12/2016 tarihli ve 2016/9645 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin aşağıda gümrük tarife istatistik pozisyon numaralarında yer alan mallar)

GTİP Numarası	Eşyanın tanımı
9401.30	Yüksekliği ayarlanabilen oturmaya mahsus döner koltuk ve sandalyeler
9401.40.00.00.00	Yatak haline getirilebilen oturmaya mahsus mobilyalar (Kamp veya bahçede kullanılanlar hariç)
9401.52.00.00.00	Bambudan
9401.53.00.00.00	Hintkamışından
9401.59.00.00.00	Diğerleri (Kamış, sepetçi söğüdü, bambu veya benzeri maddelerden oturmaya mahsus mobilyalar)
9401.61	İçleri doldurulmuş, kaplanmış olanlar
9401.69	Diğerleri (Ahşap iskeletli oturmaya mahsus diğer mobilyalar)
9401.71	İçleri doldurulmuş, kaplanmış olanlar(Metal iskeletli oturmaya mahsus diğer mobilyalar)
9401.79	Diğerleri (Metal iskeletli oturmaya mahsus diğer mobilyalar)
9401.80	Oturmaya mahsus diğer mobilyalar
9402.10.00.00.19	Diğerleri (Berber koltukları veya benzeri koltuklar)
9403.10	Bürolarda kullanılan türden metal mobilyalar
9403.20	Metalden diğer mobilyalar
9403.30	Bürolarda kullanılan türden ahşap mobilyalar
9403.40	Mutfaklarda kullanılan türden ahşap mobilyalar
9403.50	Yatak odalarında kullanılan türden ahşap mobilyalar
9403.60	Diğer ahşap mobilyalar
9403.70	Plastik maddelerden mobilyalar
9403.82.00.00.00	Bambudan olanlar
9403.83.00.00.00	Hintkamışından
9403.89.00.00.00	Diğerleri (Diğer maddelerden mobilyalar)
9404.10.00.00.00	Şilte mesnetleri
9404.21	Gözenekli kauçuktan veya plastik maddelerden olanlar (kaplanmış olsun olmasın) (Şilteler)
9404.29	Diğer maddelerden olanlar (Şilteler)

14.7 Azami damga vergisi tutarları

Uygulandığı yıl	Azami damga vergisi (Her bir kağıt için)
2008	1.015.093,00 TL
2009	1.136.904,10 TL
2010	1.161.915,90 TL
2011	1.251.383,40 TL
2012	1.379.775,30 TL
2013	1.487.397,70 TL
2014	1.545.852,40 TL
2015	1.702.138,00 TL
2016	1.797.117,30 TL
2017	1.865.946,80 TL

14.8 Damga vergisi oran ve tutarları

I. Akitlerle ilgili kağıtlar	
A. Belli parayı ihtiva eden kağıtlar:	
1. Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler	Binde 9,48
2. Kira mukavelenameleri (Mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden)	Binde 1,89
3. Kefalet, teminat ve rehin senetleri	Binde 9,48
4. Tahkimnameler ve sulhnameler	Binde 9,48
5. Fesihnameler (Belli parayı ihtiva eden bir kağıda taalluk edenler dahil)	Binde 1,89
6. Karayolları Trafik Kanunu uyarınca kayıt ve tescil edilmiş ikinci el araçların satış ve devrine ilişkin sözleşmeler	Binde 1,89
7. (6728 sayılı Kanun'un 28. maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 09.08.2016) Hazinesinin özel mülkiyetinde veya Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmazlara ilişkin ön izin, irtifak hakkı veya kullanma izni sözleşmeleri (yatırım taahhüdü bulunanlar dâhil ön izin, irtifak hakkı veya kullanma izni süresine göre bulunacak bedel üzerinden)	Binde 9,48
8. (6728 sayılı Kanun'un 28. maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 09.08.2016) Resmî şekilde düzenlenen gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri	0*
9. (6728 sayılı Kanun'un 28. maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 09.08.2016) Resmî dairelerin mal ve hizmet alımlarına ilişkin yaptıkları ihalelerde, ihaleyi yapan idare ile düzenlenen sözleşmeler	Binde 9,48
10. (6728 sayılı Kanun'un 28. maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 09.08.2016) 7/11/2013 tarihli ve 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun kapsamında düzenlenen:	
a) Taksitle satış sözleşmeleri	Binde 9,48
b) Ön ödemeli konut satış sözleşmeleri	0*
c) Devre tatil ve uzun süreli tatil hizmeti sözleşmeleri	Binde 9,48
ç) Paket tur sözleşmeleri	Binde 9,48
d) Abonelik sözleşmeleri	Binde 9,48
e) Mesafeli satış sözleşmeleri	Binde 9,48
* 31.01.2017 tarihli ve 2017/9759 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile damga vergisi oranı "0" (sıfır) olarak belirlenmiştir. Yürürlük: 03.02.2017	
11. (6728 sayılı Kanun'un 28. maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 09.08.2016) 7/6/2012 tarihli ve 6326 sayılı Turist Rehberliği Meslek Kanunu kapsamında düzenlenen turist rehberliğine ilişkin sözleşmeler	Binde 9,48
12. (6728 sayılı Kanun'un 28. maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 09.08.2016) 14/3/2013 tarihli ve 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu kapsamında düzenlenen:	
a) Toptan elektrik satış sözleşmeleri	Binde 9,48
b) Perakende elektrik satış sözleşmeleri	Binde 9,48
13. (6728 sayılı Kanun'un 28. maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 09.08.2016) 18/4/2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu kapsamında düzenlenen:	
a) Toptan doğal gaz satışına ilişkin sözleşmeler	Binde 9,48
b) Tüketicilere doğal gaz satışına ilişkin sözleşmeler	Binde 9,48
14. (6824 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 08.03.2017) Resmi şekilde düzenlenen kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat sözleşmeleri	0**
15. (6824 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 08.03.2017) Resmi şekilde düzenlenen kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat sözleşmeleri kapsamında yapı müteahhitleri ile alt yükleniciler arasında düzenlenen inşaat taahhüt sözleşmeleri	0**
16. (6824 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 08.03.2017) Kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat işlerine ilişkin danışmanlık hizmet sözleşmeleri	0**
17. (6824 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 08.03.2017) Yapı denetimi hizmet sözleşmeleri	0**
** 13.03.2017 tarihli ve 2017/9973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile damga vergisi oranı "0" (sıfır) olarak belirlenmiştir. Yürürlük: 15.03.2017	
B. Belli parayı ihtiva etmeyen kağıtlar:	
1. Tahkimnameler	51,40 TL
2. Sulhnameler	51,40 TL
3. Turizm işletmeleri ile seyahat acentelerinin aralarında düzenledikleri kontenjan sözleşmeleri (Belli parayı ihtiva edenler dahil)	288,60 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 9,48
b) Belli parayı ihtiva etmeyenler	51,40 TL
2. İhale kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararları (6728 sayılı Kanun'un 28. maddesiyle eklenen parantez içi hüküm. Yürürlük: 09.08.2016) (4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamındaki kurum ve kuruluşlara şikâyet veya Kamu İhale Kurumuna itirazın şikâyet ya da yargı kararı üzerine ihalenin iptal edilmesi hâlinde, bu ihale kararının hükmünden yararlanılmayan kısmına isabet eden damga vergisi ret ve iade olunur. Sözleşmenin düzenlenmiş olması durumunda sözleşmeye ilişkin damga vergisi ret ve iade edilmez.)	Binde 5,69
III. Ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar	
1. Ticari ve mütedavil senetler	
a) Emtia senetleri	
aa) Makbuz senedi (Resepise)	17,80 TL

ab) Rehin senedi (Varant)	10,50 TL
ac) İyda senedi	1,80 TL
ad) Taşıma senedi	0,60 TL
b) Konşimentolar	10,50 TL
c) Deniz ödöncü senedi	Binde 9,48
d) İpotekli borç senedi, irat senedi	Binde 9,48
2. Ticari belgeler	
a) Menşre ve Mahreç şahadetnameleri	17,80 TL
b) Resmî dairelere ve bankalara ibraz edilen bilançolar ve işletme hesabı özetleri	
ba) Bilançolar	39,70 TL
bb) Gelir tabloları	19,10 TL
bc) İşletme hesabı özetleri	19,10 TL
c) Barnameler	1,80 TL
d) Tasdikli manifesto nüshaları	7,80 TL
e) Ordinolar	0,60 TL
f) Gümrük idarelerine verilen özet beyan formları	7,80 TL
IV. Makbuzlar ve diğere kağıtlar	
1. Makbuzlar	
a) Resmî daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler (avans olarak yapılanlar dahil) nedeniyle, kişiler tarafından resmî dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmî daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havalelerine tediyesini temin eden kağıtlar	Binde 9,48
b) 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 tediyeye olunduğu takdirde nakli veya tediyeyi temin eden kağıtlar	Binde 7,59
c) Ödöncü alınan paralar için verilen makbuzlar veya bu mahiyetteki senetler	Binde 7,59
d) İcra dairelerince resmî daireler namına şahıslara ödenen paralar için düzenlenen makbuzlar	Binde 7,59
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	0,60 TL
b) Vergi beyannameleri: (6728 sayılı Kanun'un 28. maddesiyle eklenen parantez içi hüküm. Yürürlük: 09.08.2016) (f) bendi dâhil olmak üzere, beyanname verme süresi içerisinde düzeltme amacıyla verilen beyannameler hariç)	
ba) Yıllık gelir vergisi beyannameleri	51,40 TL
bb) Kurumlar vergisi beyannameleri	68,60 TL
bc) Katma değer vergisi beyannameleri	33,90 TL
bd) Muhtasar beyannameler	33,90 TL
be) Diğere vergi beyannameleri (damga vergisi beyannameleri hariç)	33,90 TL
c) Gümrük idarelerine verilen beyannameler	68,60 TL
d) Belediye ve il özel idarelerine verilen beyannameler	25,30 TL
e) Sosyal güvenlik kurumlarına verilen sigorta prim bildirgeleri	25,30 TL
f) (6728 sayılı Kanun'un 28. maddesiyle değıştirilen bent. Yürürlük: 09.08.2016) 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca verilmesi gereken aylık prim ve hizmet belgesi ile muhtasar beyannamenin birleştirilerek verilmesiyle oluşturulan beyannameler	40,20 TL
3. Tabloda yazılı kağıtlardan aslı 1,00 Türk Lirasından fazla maktu ve nispi vergiye tabi olanların resmî dairelere ibraz edilecek özet, suret ve tercümelere	0,60 TL

14.9 Harç oran ve tutarları

(1) SAYILI TARİFE

Yargı harçları:

A) Mahkeme harçları:

Hukuk, ceza ve ticaret davalarıyla idari davalarda ihtilafsız yargı konularında Anayasa Mahkemesine bireysel başvurularda 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	14,50 TL
2. Asliye Mahkemelerinde, İdare Mahkemelerinde	31,40 TL
3. Bölge Adliye Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri, Yargıtay, Danıştay ve Askeri Yüksek İdare Mahkemesinde (Mahkemenin yetkisizlik veya görevsizlik kararı vermesi sebebiyle yetkili veya görevli mahkemeye yeniden başvurulması halinde bu harç alınmaz.)	48,30 TL
4. (6216 Sayılı Kanun'un 75/8. maddesi ile eklenen bent. Yürürlük: 03.04.2011) Anayasa Mahkemesinde	257,50 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 (17,80 TL'den aşağı olmamak üzere)	Binde 2,27
b) Belli bir değer bulunmayan davalarda	17,80 TL
2. Asliye mahkemelerinde, idari yargı mercilerinde (31,40 TL'den az olmamak üzere)	
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 (6728 sayılı Kanun'un 36. maddesiyle değiştirilen ibare. Yürürlük: 09.08.2016) Tahkim yargılamasında bu bent hükümlerine göre harç alınmaz. Bakanlar Kurulu, dava çeşitleri itibarıyla birlikte veya ayrı ayrı olmak üzere bu bentte yazılı nispeti binde 10'a kadar indirmeye veya Kanun'da yazılı nispete kadar çıkarmaya yetkilidir.	Binde 68,31
b) Bir gayrimenkulün hissedarlar arasında satış suretiyle şuyunu izalesine dair olan hükümler (Gayrimenkulün satış bedeli üzerinden)	Binde 11,38
c) Gayrimenkulün hissedarlar arasında taksimine dair olan hükümler (Taksim edilen gayrimenkul değeri üzerinden)	Binde 4,55
d) Nafaka verilmesine dair hükümler (Bir senelik nafaka bedeli üzerinden)	Binde 11,38
e) 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: 06.03.2007) 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 31,40 TL'den aşağı olamaz.	Binde 68,31
2. Maktu harç:	
a) 1. fıkrada dışında kalan davalarla, taraf teşkiline imkan bulunmayan davalarda verilen esas hakkındaki kararlarla, davanın reddi kararı ve icra tetkik mercilerinin 1. fıkrada dışında kalan kararlarında	31,40 TL
b) (5035 Sayılı Kanun'un 34. maddesi ile değişen bent. Yürürlük: 01.01.2004) (a) fıkrasında yazılı davalarda esasa taalluk eden veya tashihi karar taleplerinin reddine dair Yargıtay, Danıştay ve Askeri Yüksek İdare Mahkemesi kararlarında	65,40 TL
c) (5035 Sayılı Kanun'un 34. maddesi ile değişen bent. Yürürlük: 01.01.2004) Bölge Adliye Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri, Yargıtay, Danıştay ve Askeri Yüksek İdare Mahkemesinin icranın tehiri kararlarında	51,70 TL
d) Tespiti delail, ihtiyati haciz ve ihtiyati tedbir kararlarında	51,70 TL
IV. Temyiz, istinaf ve itiraz harçları (6217 Sayılı Kanun'un 13. maddesiyle başlığı ile birlikte değiştirilen fıkra. Yürürlük 14.04.2011)	
a) Yargıtay hukuk dairelerine yapılacak temyiz başvurularında	154,30 TL
b) (Anayasa Mahkemesi'nin 20.10.2011 tarihli ve E: 2011/54, K: 2011/142 sayılı Kararı ile iptal edilmiştir.)	
c) Danıştaya yapılacak temyiz başvurularında	154,30 TL
d) Yürütmenin durdurulmasına ilişkin itirazlar dahil olmak üzere bölge idare mahkemelerine (6545 Sayılı Kanun'un 2. maddesiyle değişen ibare. Yürürlük 28.06.2014) yapılacak istinaf yolu başvurularında	85,70 TL
e) Bölge adliye mahkemeleri hukuk dairelerine yapılacak istinaf yolu başvurularında	85,70 TL
f) (*)	
g) (*)	
h) (*)	
(*) Bu bentler, 13.09.2013 tarihinden geçerli olmak üzere 13.03.2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Anayasa Mahkemesinin E: 2011/64 ve K: 2012/168 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.	
V. Keşif harcı (Mahkemelerce re'sen veya istem üzerine verilen keşif ya da tespit kararlarını yerine getirmek için) (6009 Sayılı Kanun'un 20. maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük 01.08.2010)	
B) İcra ve iflas harçları:	
I. İcra harçları:	
1. İcraya başvurma harcı	31,40 TL
2. Değeri belli olmayan icra takiplerinde, icranın yerine getirilmesi harcı	31,40 TL
3. Değeri belli olan icra takiplerinde tahsil harcı, değer üzerinden:	
a) Ödeme veya icra emrinin tebliği üzerine hacizden evvel ödenen paralardan	Yüzde 4,55
b) Hacizden sonra ve satıştan önce ödenen paralardan	Yüzde 9,10
c) Haczedilen veya rehinli malların satılıp paraya çevrilmesi suretiyle tahsil olunan paralardan	Yüzde 11,38
d) Resmi ve özel müesseseler memur ve hizmetlilerinin maaş, ücret, gündelik ve sair hizmet gelirlerinin haczi suretiyle tahsil olunan paralardan	Yüzde 4,55
e) Takip talebi bulunmayan alacaklılara İcra ve İflas Kanunu'nun 125. maddesinin 3. fıkrası gereğince ödenen paralardan	Yüzde 2,27
f) Gayrimenkullerin ve gemilerin tahliye ve tesliminde:	
aa) İcra emrinin tebliği üzerine tahliye olunduğu takdirde	Yüzde 2,27
bb) Tahliye ve teslim icra marifetiyle olduğu takdirde	Yüzde 4,55
g) Menkul tesliminde;	
aa) İcra emrinin tebliği üzerine teslim halinde	Yüzde 2,27
bb) İcra marifetiyle teslim halinde	Yüzde 4,55

h) (5582 Sayılı Kanun'un 32. maddesiyle eklenen hüküm. Yürürlük: 06.03.2007) 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 38/A maddesinin birinci fıkrasında tanımlanan konut finansmanından kaynaklanan alacaklar ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığının rehinele 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)	21,70 TL
II. İflas harçları:	
1. Maktu harç: İflasın açılması veya konkordato isteği ve masaya katılma harcı	51,70 TL
2. Konunun değeri üzerinden harç:	
a) İflasta paylaşılan para üzerinden	Yüzde 4,55
b) Konkordatoda alacaklılara verilmesi kararlaştırılan para üzerinden	Binde 11,38
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)	73,60 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	233,70 TL
b) Şahıs şirketlerine ait işletmelerde	670,40 TL
c) Sermaye şirketlerine ait işletmelerde	1.510,70 TL
2. Temsile yetkili kılınan kimselerin tescil ve ilanında (Her kişi için):	
a) Gerçek kişilere ve kooperatiflere ait işletmelerde	115,80 TL
b) Şahıs şirketlerine ait işletmelerde	166,00 TL
c) Sermaye şirketlerine ait işletmelerde	367,50 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	115,80 TL
b) Şahıs şirketlerine ait işletmelerde	166,00 TL
c) Sermaye şirketlerine ait işletmelerde	367,50 TL
4. Kayıt silinmesinde: (Ticari işletme rehni kaydının silinmesi dahil)	
a) Gerçek kişilere ve kooperatiflere ait işletmelerde	45,15 TL
b) Şahıs şirketlerine ait işletmelerde	65,40 TL
c) Sermaye şirketlerine ait işletmelerde	115,80 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 bir memurlukta saklanan bütün belgelerin örneğinin beher sayfasından (Ticaret Sicili Tüzüğü Madde:11/1)	11,50 TL
2. Tasdiknamelerden (Ticaret Sicili Tüzüğü Madde: 11/2, 104, 105)	38,50 TL
D) Diğer yargı harçları (Müşterek kısım):	
I. Suret harçları:	
a) İlamın her sayfasının suretinden (Tasdikli fotokopiler dahil)	1,80 TL
b) Mahkeme ve merci zabıtnameleri ve diğer evrakın beher sayfasının suretlerinden (Tasdikli fotokopiler dahil)	1,80 TL
c) Avukatların tasdik ettiği vekaletname suretlerinden (Tasdikli fotokopiler dahil)	4,60 TL
d) Sulh hakimi tarafından tasdik edilen vekaletname suretlerinden (Tasdikli fotokopiler dahil)	4,60 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 11,38
b) Bir yılı geçen her yıl ve kesirler için	Binde 5,69
III. Defter tutma harçları:	
a) Alelumum, defter tutma ve tahrir işlerinde 17,80 TL'den az olmamak üzere deftere kaydolunan değer üzerinden	Binde 4,55
b) Miras işlerinde defter tutulmasında:	
aa) Mevcut ve alacak bakiyesi hasıl olmuş ise bu bakiye üzerinden	Binde 4,55
bb) Borç bakiyesi hasıl olmuş veya mevcut ve alacaklar ile borçlar bakiyesi eşit ise	48,30 TL
c) İflas dairesi tarafından tutulacak defterlerden	48,30 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 4,55
V. Vasiyetname tanzimine ait harçlar:	
Medeni Kanun'un 479. maddesine göre sulh hakimi tarafından tanzim edilen resmi vasiyet senetleri:	
a) Belli bir meblağ ihtiva edenler	Binde 1,13
b) Belli bir meblağ ihtiva etmeyenler	65,40 TL

(2) SAYILI TARİFE**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 65,40 TL'den az, 33.607,10 TL'den çok olamaz.	Binde 1,13
2. Emanet harçları: Saklanmak üzere noterlere tevdi edilen değeri belli emanetlerden	Binde 2,27
Harç miktarı 4,30 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.	
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 4,55
4. Konşimento yazılması harcı: Konşimento yazılmasında eşyanın her gayrisafi tonundan	0,589 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	10,20 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	17,80 TL
3. (6728 sayılı Kanun'un 37. maddesiyle değiştirilen fıkra. Yürürlük: 09.08.2016) Vekaletnamelerde beher imza için	13,30 TL
4. (6728 sayılı Kanun'un 37. maddesiyle değiştirilen fıkra başlığı. Yürürlük: 09.08.2016) Defter tasdiki (kuruluş aşamasında yapılan tasdikler hariç): a) Açılış, ara ve kapanış tasdik ve şerhleri (Beher defter için): aa) İşletme defteri ve diğer her türlü defterler bb) Serbest meslek kazanç defteri cc) Bilanço esasına göre tutulan defterler b) Açılış tasdiklerinde sayfaların mühürlenmesi: 100 sayfaya kadar (100 dahil) 100 sayfadan yukarı beher 50 sayfa ve fazlası için Ticaret sicili memurluklarınca yapılacak defter tasdiki işlemlerinden yukarıda belirtilen harçlar aynen alınır.	25,30 TL 31,40 TL 31,40 TL 8,20 TL 8,20 TL
5. Suretler ve tercümelere: a) İlgililere veya ibraz edenlere verilecek her türlü mukavele, senet, yazılı kağıt ve kayıt suretlerinin ve fotokopilerinin beher sayfasından b) Tercüme suretleri ve yabancı dille yazılmış kağıtların suretleri ve tercümelere beher sayfasından (Fotokopiler dahil)	1,80 TL 4,60 TL
6. Saklanmak üzere noterlere tevdi olunan ve değeri belli olmayan emanetlerle vasiyetnameler her yıl için (Yıl kesirleri tam sayılır)	17,80 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	17,80 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	334,20 TL
9. Düzeltme harcı: Evvelki işin mahiyet ve değeri değişmemek şartıyla yapılacak düzeltmelere ait beyannamelerden beher imza için	3,65 TL
10. Mukavele feshi harcı: Değeri belli bir borç veya bir taahhüdün ikrarını tazammun etmeyen mukavelelerin feshinde beher imza için	3,65 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, mirasçılık belgesi, ifraz mukaveleleri ve bunlardan rücu ve bunların feshi ve bunların teferruatına dair senet, mukavele ve kağıtların düzenlenmesinden ve noter tarafından re'sen düzenlenecek tutanaklardan (6217 Sayılı Kanun'un 13. maddesi ile değiştirilen fıkra. Yürürlük: 14.04.2011)	65,40 TL

(3) SAYILI TARİFE**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	31,40 TL
b) Danıştay'a başvurma	65,40 TL
c) Danıştay'a temyiz başvurularında	136,40 TL
d) Bölge İdare Mahkemesine (6545 Sayılı Kanun'un 2. maddesiyle değişen ibare. Yürürlük 28.06.2014) yapılacak istinaf yolu başvurularında	90,80 TL

II. Nispi harçlar:	
a) Vergi Mahkemesi ile Bölge İdare Mahkemesi kararlarında: Tarihyata 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 31,40 TL'den az olmamak üzere	Binde 4,55
b) Danıştay kararlarında: Karar altına alınan uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezaların toplam değeri üzerinden 65,40 TL'den az olmamak üzere (Bu miktardan evvelce ödenen nispi harç mahsup edilir)	Binde 9,10
III. Maktu harç:	
Yukarıdaki pozisyonlarda gösterilen ve nispi harca tabi tutulmamış olan tarihyat veya ceza kesme ve diğer işlemlerle ilgili:	
a) Vergi Mahkemesi ve Bölge İdare Mahkemesi kararlarında	31,40 TL
b) Danıştay kararlarında	65,40 TL
c) Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'ın yürütmenin durdurulması kararlarında	65,40 TL
IV- Suret harçları:	1,30 TL
Tarafların isteği üzerine verilecek karar suretleri için karar suretinin her sayfasından (Fotokopiler dahil)	

(4) SAYILI TARİFE

Tapu ve kadastro işlemlerinden alınacak harçlar:	
I. Tapu işlemleri:	
1. Kayıt harici kalmış olan gayrimenkullerin tescilinden takdir olunan değer üzerinden	Binde 11,38
2. Deniz, göl ve nehir kıyılarında izinli ve izinsiz doldurma suretiyle iktisabedilen yerlerin tescilinden takdir edilecek değer üzerinden	Binde 1593,9
(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 taksimde kayıtlı değer üzerinden	Binde 22,77
(5831 Sayılı Kanun'un 6. maddesiyle değiştirilen fıkra. Yürürlük 27.01.2009)	
b) Taşınmaz malların ve sınırlı ayni hakların, intikalinde alınmamak kaydıyla, başışlanmasından rücularda ve vasiyetlerin infazında veya piyango ve ikramiye suretiyle iktisabında kayıtlı değer üzerinden	Binde 11,38
4. Gayrimenkullerin ve mülkiyetten gayri ayni hakların başışlanmasında, 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 68,31
5. Dalyan ve voli mahallerinin tescil, intikal, hibe, vasiyet, temlik ve sair tasarrufi muamelelerde takdir olunacak kıymet veya bildirilen bedelden yüksek olanı üzerinden	Binde 68,31
6.a) İfraz veya taksim veya birleştirme işlemlerinde kayıtlı değerler üzerinden	Binde 11,38
(5831 Sayılı Kanun'un 7. maddesiyle değiştirilen fıkra. Yürürlük 27.01.2009)	
b) İmar parselasyon planları uygulama sonucu şuyulanan parsellerin pay sahipleri arasında rızaen veya hükmen taksimde kayıtlı değer üzerinden	Binde 11,38
c) Yukarıdaki fıkralar dışında kalan ve müşterek mülkiyete konu olanların rızaen veya hükmen pay sahipleri arasında aynen veya ifrazen taksimde kayıtlı değer üzerinden	Binde 4,55
7. İpotek tesisinde:	
a) İpotekte sağlanan borç miktarı üzerinden	Binde 4,55
b) İpoteğe dahil gayrimenkullerden birisinin çıkarılarak başkasının ithalinde veya teminat ilavesinde borç miktarı üzerinden	Binde 4,55
c) Mevcut ipotek derecelerinin sonradan istenilen değişikliklerinde borç miktarı üzerinden	Binde 2,27
(6728 sayılı Kanun'un 38. maddesiyle eklenen parantez içi hüküm. Yürürlük: 09.08.2016) (Tacirler arası ipotek tesis işlemlerinde bu fıkraya göre hesaplanan harçlar yüzde elli oranında uygulanır.)	
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 2,27
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 6,83
10. Adi veya hasılât 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 6,83
11. Teferruatın tapu siciline kaydında beyan olunan değeri üzerinden	Binde 4,55
(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 6,83
(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)	203,20 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)	101,50 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 22,77
(5838 Sayılı Kanun'un 17. maddesiyle değiştirilen fıkra. Yürürlük 28.02.2009)	
c) (a) fıkrası dışında kalan her nevi cins ve kayıt tashihiinde (her bir işlem için)	101,50 TL

14. Tapu harcı mevzuuna giren işlemlerle ilgili tescil ve şerhlerin terkininden	21,70 TL
15. Yapı kooperatiflerinin ortaklarına dağıtacağı gayrimenkullerin ortaklar adına tescilinde kayıtlı değer üzerinden	Binde 2,27
16. Gayrimenkullere ait haritaların kopyalarının verilmesinde her parsel için	45,15 TL
17. İlgililerin isteği üzerine gayrimenkullere ait verilecek kayıt örneklerinin her birisiyle çıkarılacak belge örneklerinin beher sayfasından (Fotokopiler dahil)	8,20 TL
18. Taksim hakkının bertaraf edilmesinde bunun beyanlar hanesine işlenmesinde gayrimenkulün kayıtlı değeri üzerinden	Binde 11,38
19. Muvazaa tarihiyle vaki tescillerin hükmen düzeltilmesinde kayıtlı değer üzerinden	Binde 136,62
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 şuyuu izalesi hallerinde satış bedeli, istimlaklerde takdir edilen bedel üzerinden) devir eden ve devir alan için ayrı ayrı	Binde 20*
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.	
(6824 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle eklenen paragraf. Yürürlük: 08.03.2017) Bakanlar Kurulu, bu bende ilişkin kanuni nispeti, gayrimenkullerin türleri, gayrimenkul sertifikası karşılığı edinimi, sınıfları, büyüklükleri, bulunduğu yer ve vergi değerleri itibarıyla birlikte veya ayrı ayrı olmak üzere, bir katına kadar artırmaya, onda birine kadar indirmeye yetkilidir.	
* Bu oran 13.03.2017 tarihli ve 2017/9973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile konut ve işyerleri için (kat irtifakı tesis edilmiş olanlar dâhil) 30.09.2017 tarihine kadar (bu tarih dâhil) geçerli olmak üzere binde 15 olarak belirlenmiştir. Yürürlük: 15.03.2017.	
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 20
c) Gayrimenkul mükellefiyetinin tesis ve devir yoluyla iktisabında tesis ve devir için ödenen bedel üzerinden (Bu bedel muayyen zamanlarda bir şey yapmak veya vermektan ibaret olduğu takdirde mükellefiyet bedeli beher sene verilecek veya yapılacak şeylerin 20 misline eşit sayılır) devir alan için	Binde 20
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 20
(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 20
f) İvaz karşılığında kuru mülkiyet iktisabında devir bedeli üzerinden devir eden ve devir alan için ayrı ayrı	Binde 20
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.	
g) Satıp geri kiralama yöntemi ile gerçekleştirilen kiralama sözleşmeleri kapsamında kiracı tarafından sözleşme süresi sonunda geri alınmak kaydıyla kiralanan taşınmazların kiralayana satışı sırasında devredenden (Taşınmazın herhangi bir şekilde kiracı tarafından geri alınmamasının tespiti durumunda ilgililerden (a) bendindeki oran ile bu bentteki oran arasındaki farka tekabül eden harç tutarı 213 sayılı Kanun hükümlerine göre gecikme faizi ile birlikte alınır.) (6361 Sayılı Kanun'un 51. maddesiyle eklenen ibare. Yürürlük: 13.12.2012)	Binde 4,55
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.	
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 tespitite hazır bulunanlara ait gayrimenkullerin kadastrolanması veya tapulanmasında,	Binde 6,83
b) Tapuda murisi veya kendisi adına kayıtlı olup da kadastroda beyanname vermeyenlere, tapulamada tespitite hazır bulunmayanlara ait gayrimenkullerin kadastrolanması veya tapulanmasında,	Binde 11,38
c) Aslen senetsiz gayrimenkullerin zilyedi adına kadastrolanması veya tapulanmasında, beyanname verenler ile tespitite hazır bulunanlardan,	Binde 9,10
d) Aslen senetsiz gayrimenkullerin zilyedi adına kadastrolanması veya tapulanmasında, beyanname vermeyenler ile tespitite hazır bulunmayanlardan,	Binde 13,66
(Yukarıdaki fıkralar gereğince ödenecek harç miktarı her parsel için 17,80 TL'den aşağı olamaz.)	
Tapu ve kadastro işlemlerinde de nispi harçların en az miktarı 17,80 TL'dir.	
Kadastro işlemlerinin yenilenmesinden harç alınmaz.	

(5) SAYILI TARİFE**Konsolosluk harçları :****I. Değer üzerinden alınacak harçlar :**

1. Tereke işlerinde:	
a) Terekenin tahrir, tesbit, idare ve tasfiyesinden	Binde 22,77
b) Tereke, mahallin memurları tarafından tahrir, tesbit, idare ve tasfiye olunduğu takdirde konsoloslukça yapılan murakabeden	Binde 11,38
2. Sulhnameler: (Kararda yazılı değer üzerinden):	
a) 0,05 TL'ye kadar olan kısmından (0,05 TL dahil)	Binde 45,54
b) 0,05 TL'den sonra gelen kısmından ilaveten	Binde 11,38

3. Kıymetli eşyanın tesliminde:	
Yurt dışında konsolosluklara ve büyükelçiliklere emaneten bırakılan kıymetli eşyanın ilgililere tesliminde	Binde 6,83
4. Türkiye'ye ihraç edilecek mallardan listeleri konsolosluklarca tasdiki gerekenlerden	Binde 2,27
II. Gemicilik işlerinde ton üzerinden alınacak harçlar:	
1. Gemilere konsolosluklarca verilecek bayrak şahadetnameleri: Beher rüsum tonilatostundan	1,138 TL
2. Ticaret eşyası manifestolarının tasdikinde eşyanın beher gayrisafi tonundan	0,590 TL
3. Sıhhiye patentası verilmesi veya vizesi, beher rüsum tonilatostundan	0,590 TL
III. Maktu harçlar:	
1. Gemi jurnalinin tasdiki:	
a) Jurnal tasdiki	98,90 TL
b) Jurnalaya sayfa ilavesi	38,50 TL
2. Vizeye tabi olan yabancı hava ticaret ve gezinti gemilerinin vizeleri	401,50 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)	38,50 TL
b) İmza ve mühürlerin metne şamil olmak üzere tasdiki (Fotokopiler dahil)	78,40 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)	38,50 TL
5. İdari hususlara ait beyanname, ilmühaber, tutanaklar ve şerhler:	
a) Birinci sayfa için	38,50 TL
b) Birinci sayfadan sonraki her sayfa için	17,80 TL
6. Gerçek ve tüzel kişilerin isteği üzerine:	
a) Türk Kanunlarının bir veya birkaç maddesinin aynının verilmesi (Beher sayfa için)	65,40 TL
b) Bunların tercümesinin tasdiki (Beher sayfa için)	132,90 TL
7. Terekenin mühürlenmesi	98,90 TL
8. Bilirkişi tayini ve bilirkişi raporlarının tasdiki	58,60 TL
9. Bu tarife ile noter harçlarına ait (2) sayılı tarifede zikredilmeyen hukuk işlerine ait diğer yazılı kağıtlar ve kararlar	38,50 TL
10. Bu tarifede sayılan yazılı kağıt ve işlemlerin konsoloshane haricinde düzenlenmesi ve icrasından asıl harca ilave olarak	98,90 TL

(6) SAYILI TARİFE

(6735 sayılı Kanun'un 27. maddesiyle değiştirilen başlık. Yürürlük 13.08.2016) Pasaport, ikamet tezkeresi, çalışma izni, çalışma izni muafiyeti, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları:

I. Pasaport harçları:	
1. Umuma mahsus münferit ve müşterek pasaportlar: (Konsolosluklarca verilen pasaportlar dahil)	
6 aya kadar olanlar	120,10 TL
1 yıl için olanlar	175,50 TL
2 yıl için olanlar	286,40 TL
3 yıl için olanlar	406,70 TL
3 yıldan fazla süreli olanlar	573,10 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	400,80 TL
b) Müteaddit giriş	1.342,10 TL
2. Transit vizeleri	
a) Tek transit	400,80 TL
b) Çift transit	804,00 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, müteakibliyet esası göz önünde tutularak Dışişleri Bakanlığı yetkilidir.	
3. Yabancıların Türkiye'den çıkışlarında istekleri üzerine verilecek münferit pasaportlara ait dönüş vizeleri	669,70 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 28,05 TL'den az, 143,70 TL'den çok olamaz.)	15,05 TL
1 aydan sonraki her ay için	95,50 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, aşılın 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, müteakibliyet esası göz önünde tutularak, Maliye Bakanlığı yetkilidir.

2. Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları	232,95 TL
6735 sayılı Kanun'un 27. maddesiyle değiştirilen bölüm. Yürürlük 13.08.2016) IV. Yabancılara verilecek çalışma izni ve çalışma izni muafiyeti belgeleri:	
1 yıla kadar (1 yıl dâhil) (Süre uzatımları da her yıl için aynı miktarda harca tabidir.)	537,50 TL
2. Süresiz çalışma izni belgesi:	5.375,00 TL
3. Bağımsız çalışma izni belgesi:	5.375,00 TL
Çalışma izni belgesi harçlarının tespitine, karşılıklılık ilkesi esası göz önünde tutularak Dışişleri Bakanlığı yetkilidir. Çalışma izni muafiyeti geçerlilik süresi üç aydan kısa düzenlenen yabancılar ile Turkuaz Kart sahibi yabancılar ve bunların yabancı eşi, kendisinin ve eşinin ergin olmayan veya bağımlı yabancı çocuğundan harç alınmaz.	

(7) SAYILI TARİFE

Gemi ve liman harçları

I. Gemi sicil işlemleri:

1. Gemi tasdiknameleri, beher rüsum tonilatostundan: (199,50 TL'den az 13.442,00 TL'den çok olamaz.)	0,243 TL
2. Gemi sicilinde 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 22,77
3. Sicilde kayıtlı gemilerin, ölüncüye kadar bakma akdi ile temlikinde, emsal bedeli üzerinden	Binde 5,69
4. Gemi sicilinde kayıtlı gemiler üzerine ivaz karşılığında mukavele ile intifa hakkı tesisinde, bedeli üzerinden	Binde 5,69
5. Gemi sicilinde kayıtlı gemiler üzerinde tesis olunacak ipoteklerden sağlanan borç miktarı üzerinden	Onbinde 11,38
6. Kira mukavelelerinin gemi sicilinde şerhinde mukavelede şart koşulan kira bedeli toplamı üzerinden	Onbinde 11,38
7. Harç mevzuuna giren işlemlerin terkininden (Tescilinde alınan harç miktarını aşamaz)	17,80 TL
8. Gemi sicilinde yapılan kayıt düzeltmelerinden beher rüsum tonilatostundan (17,80 TL'den az 334,40 TL'den çok olamaz.)	0,243 TL
9. İstek üzerine verilen ve gemi sicilinde atf yapılmış olan belge suretleri ile sicil kayıt suretlerinden (Fotokopiler dahil)	8,20 TL

II. Liman işlemleri:

1. Denize elverişlilik belgesi: En az 65,40 TL maktu harca ilave olunarak aşağıdaki tarifeye göre harç alınır:	
İlk 150 tonilato için beher rüsum tonilatostundan	0,751 TL
Sonra gelen 350 tonilato için beher rüsum tonilatostundan	0,405 TL
500 tonilatodan yukarı beher rüsum tonilatostundan (Harç tutarı 2.014,90 TL'den çok olamaz.)	0,202 TL
2. Ölçme Belgesi: En az 132,90 TL maktu harca ilave olarak aşağıdaki tarifeye göre harç alınır:	
İlk 150 tonilato için beher rüsum tonilatostundan	0,997 TL
Sonra gelen 350 tonilato için beher rüsum tonilatostundan	0,997 TL
Sonra gelen 2.500 tonilato için beher rüsum tonilatostundan	0,751 TL
3.000 tonilatostundan yukarı için beher rüsum tonilatodan (Harç tutarı 5.375,60 TL'den çok olamaz)	0,405 TL
3. Yola elverişlilik belgesi: Aşağıdaki tarifeye göre harç alınır:	
11-150 rüsum tonilatoluk gemilerden	38,50 TL
151-500 rüsum tonilatoluk gemilerden	65,40 TL
501-3.000 rüsum tonilatoluk gemilerden	132,90 TL
3.000 rüsum tonilatodan yukarı gemilerden	166,00 TL
10 rüsum tonilatoya kadar olan gemiler harçtan muafittir.	
4. Ulaştırma Bakanlığınca verilen bayrak şahadetnameleri beher rüsum tonilatodan (98,90 TL'den az, 3.359,60 TL'den çok olamaz)	0,751 TL
5. Gemi jurnallarının liman idarelerinde tasdiki	14,50 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	98,90 TL
b) Kaptan, Başmakinist ve Deniz Kılavuz Kaptanı	65,40 TL
c) Birinci Zabıt, 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	38,50 TL
d) Sınırlı Kaptan, Sınırlı Başmakinist, Sınırlı Vardiya Zabiti, Sınırlı Makina Zabiti, Amatör Denizci ve Balıkçı Gemisi Kaptanı	28,05 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	17,80 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 31,40 TL maktu harca ilave olarak beher rüsum tonilatosundan. Her belgenin harç tutarı 334,40 TL'den çok olamaz.	0,060 TL
b) Muafiyet belgesi (Yukarıdaki bölümde yazılı belgelerin konsolosluklarca yapılacak temdidî işleminden de aynı miktarda harç alınır.)	65,40 TL
9. Özel yat kayıt belgesi:	
En az 65,40 TL maktu harca ilave olunarak aşağıdaki tarifeye göre harç alınır:	
İlk 150 tonilato için beher rüsum tonilatosundan	0,751 TL
Sonra gelen 350 tonilato için beher rüsum tonilatosundan	0,405 TL
500 tonilatodan yukarı beher rüsum tonilatosundan (Harç tutarı 2.014,90 TL'den çok olamaz.)	0,202 TL
10. Transitlog belgesi:	
(5281 Sayılı Kanun'un 10. maddesi ile eklenen fıkra. Yürürlük: 01.01.2005)	
Aşağıdaki tarifeye göre harç alınır:	
11-100 rüsum tonilatulok gemilerden	13,65 TL
101-250 rüsum tonilatulok gemilerden	28,05 TL
251-500 rüsum tonilatulok gemilerden	57,20 TL
501-3.000 rüsum tonilatulok gemilerden	115,00 TL
3.000 rüsum tonilatodan yukarı gemilerden	143,70 TL
10 rüsum tonilatoya kadar olan gemiler harçtan muaftır.	

(8) SAYILI TARİFE

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	1.342,60 TL
b) Memleket içinde imal olunanlar	670,40 TL
c) Ruhsatname verilmeden önce yapılacak tahlillerden alınacak gider karşılığı:	
- Hariçten ithal edilenler	670,40 TL
- Memleket içinde imal olunanlardan	334,40 TL
2. Patent ve faydalı modeller:	
(5228 Sayılı Kanun'un 37. maddesi ile değişen bent.Yürürlük:31.7.2004)	
a) Başvuru harcı	22,50 TL
b) Patent/faydalı model başvurularında rüçhan hakkı talepleri (Her bir rüçhan başvurusu ayrı harca tabidir.)	22,50 TL
c) Patent ve faydalı model belge düzenleme harcı	112,80 TL
d) Ek patent belgesi düzenleme harcı	112,80 TL
e) Enstitüce onaylı patent ve faydalı model belgesi suret harcı	112,80 TL
f) Sınai mülkiyet koruma harcı (İkinci yıldan sonra geçerlilik süresince her yıl tahsil edilir.)	112,80 TL
g) Patent/faydalı model başvuruları ve patent/faydalı model belgeleri üzerinden tasarruf işlemleri;	
- Devir	112,80 TL
- Veraset	112,80 TL
- Lisans	129,30 TL
- Rehin	112,80 TL
- Mevki fiil	112,80 TL
h) Rüçhan belgesi düzenleme harcı	129,30 TL
3. Endüstriyel tasarımlar:	
a) Tekli tasarım başvuru harcı	35,00 TL
b) Çoklu tasarım (5'e kadar) başvuru harcı	92,90 TL
c) 6 ve fazlası her bir tasarım için başvuru harcı	19,10 TL
d) Tasarım tescil harcı	37,10 TL
e) Yenileme harcı (her bir yenilemede)	221,90 TL
f) Süre uzatımı ile yenileme (6'şar aylık her bir süre uzatımı ile yenileme)	334,10 TL
g) Devir şerhi tescil	112,80 TL
h) Lisans işlemi kayıt harcı	221,90 TL
i) Veraset ve intikal işlemi harcı	64,00 TL
j) Birleşme kayıt harcı	166,00 TL
k) Rüçhan hakkı kayıt harcı	129,30 TL
l) Enstitüce onaylı tasarım tescil belgesi ve sicil sureti verilmesi	37,00 TL
l) Menşei memleket belgelerinden	129,30 TL
m) Endüstriyel tasarım erken inceleme harcı	803,10 TL

4. Markalar:	
a) Marka başvuru harcı (İlk üç sınıf için)	92,90 TL
b) Marka başvuru harcı (İlk üç sınıftan sonraki her sınıf için ek olarak)	92,90 TL
c) Marka yenileme harcı	241,55 TL
d) Koruma süresi sona eren marka yenileme harcı	322,20 TL
e) Marka tescil belgesi düzenleme harcı	195,75 TL
f) Marka devir işlemi kayıt harcı	179,40 TL
g) Lisans kayıt ve yenileme harcı	322,20 TL
h) Veraset ve intikal işlemi kayıt harcı	118,35 TL
i) Rehine işlemi kayıt harcı	186,00 TL
ı) Rüşhan hakkı kayıt harcı	129,30 TL
j) Enstitüce onaylı marka sureti ve sicil sureti düzenleme harcı	92,90 TL
k) Öncelikli başvuru harcı	1.504,10 TL
l) Uluslararası başvuru harcı	92,90 TL
5. Coğrafi işaretler	
a) Başvuru harcı	22,50 TL
b) Coğrafi işaret tescil belgesi ve sicil kayıt harcı	22,50 TL
c) Enstitüce onaylı coğrafi işaret tescil belgesi ve sicil sureti düzenleme harcı	22,50 TL
6. Marka ve patent vekillerinden:	
a) Sicil kayıt harcı	322,20 TL
b) Sicil yenileme harcı	322,20 TL
c) Marka ve patent vekilliği belge harcı	322,20 TL
II. İhracatçı ruhsatnameleri ve ithalatla ilgili belgeler: (4369 Sayılı Kanun'un 82. maddesiyle kaldırılmıştır.)	
III. Maden arama ruhsatnameleri, işletme ruhsatnameleri, işletme imtiyazları: (18.02.2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6592 sayılı Kanun'un 26. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.)	
IV. Petrol işlemleri:	
1. Sicil işlemleri:	
a) Arama ve işletme ruhsatnameleri, kullanma hakkı ve belge istihsalı taleplerinin tescilinden	502,60 TL
b) Arama ve işletme ruhsatnameleri, kullanma hakkı ve belgelerin tescilinden	602,90 TL
c) Arama ve işletme ruhsatnamelerinde ve belgelerde yapılan değişikliklerin tescilinden	300,80 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	502,60 TL
e) Diğer hususların tescilinden	199,70 TL
2. Ruhsatlar:	
a) Müsaade vesikaları	1.342,60 TL
b) Arama ruhsatnameleri	2.014,90 TL
c) İşletme ruhsatnameleri	16.802,90 TL
d) Belgeler	2.014,90 TL
Arama ve işletme ruhsatnameleri ile belgelerin temdit veya devrinden aynı miktarda harç alınır.	
3. Tarifelerin tasdiki	334,40 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	25,30 TL
Nüfusu 10.000-50.000 olan yerlerde	65,40 TL
Nüfusu 50.000'den yukarı olan yerlerde	132,90 TL
4. Tıbbi eczalar ve kimyevi maddeleri toptan satan ticarethanelerden alınacak ruhsat harçları:	
Eczacı ticarethaneleriyle sanat ve ziraat işlerinde kullanılan zehirli ve müessir kimyevi maddelerin toptan satışına mahsus ticarethaneleri açmak için Sağlık Bakanlığınca verilecek ruhsatnameler	
Nüfusu 30.000'e kadar olan mahallerde	670,40 TL
Nüfusu 30.000 ile 50.000 arasında olan mahallerde	1.342,60 TL
Nüfusu 50.000 ile 100.000 arasında olan mahallerde	2.014,90 TL
Nüfusu 100.000 ile 400.000 arasında olan mahallerde	3.359,60 TL
Nüfusu 400.000 ve daha yukarı olan mahallerde	6.719,90 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	65,40 TL
Nüfusu 5.000 ile 10.000 arasında olan mahaller için	132,90 TL
Nüfusu 10.000 ile 20.000 arasında olan mahaller için	334,40 TL
Nüfusu 20.000 ile 40.000 arasında olan mahaller için	536,10 TL
Nüfusu 40.000 ile 75.000 arasında olan mahaller için	805,10 TL

Nüfusu 75.000 ile 100.000 arasında olan mahaller için	1.073,70 TL
Nüfusu 100.000 ile 400.000 arasında olan mahaller için	1.342,60 TL
Nüfusu 400.000 ve daha yukarı olan mahaller için	2.014,90 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	670,40 TL
b) Programlarının Türk Teknik Okulu mühendis kısmı programlarına muadil olduğu kabul olunan bir ecnebi mühendis veya mimar eğitim müessesesinden diploma almış olanlara usulüne göre verilecek olan ruhsatnameler	401,50 TL
3. Mühentehassis tabiplik vesikalari:	
a) Türkiye'de ihtisas yapmiş olan Türk hekimlerine verilecek ihtisas vesikalari	670,40 TL
b) Yabancı memleketlerde ihtisas yapmiş olan Türk hekimlerine verilecek ihtisas vesikalari	670,40 TL
c) Yabancı memleketlerin tıp fakültesinden mezun Türk hekimlerine Türkiye Cumhuriyeti hudutlari dahilinde tababet icra etmek üzere verilecek mezuniyet vesikalari	670,40 TL
4. Mühentehassis kimyagerlik vesikalari:	
a) Türkiye'de ihtisas yapmiş olan Türk kimyagerlerine verilecek ihtisas vesikalari	670,40 TL
b) Yabancı memleketlerde ihtisas yapmiş olan Türk kimyagerlerine verilecek ihtisas vesikalari	670,40 TL
c) Yabancı memleketler mektep veya fakültelerinden mezun Türk kimyagerlerine Türkiye'de icrayi sanat etmek üzere verilecek mezuniyet vesikalari	670,40 TL
5. Dişçilere ait mezuniyet vesikalari:	
Yabancı memleketler dişçi mektep veya fakültelerinden mezun olan diş tabiplerine Türkiye'de icrayi sanat etmek üzere verilecek mezuniyet vesikalari	670,40 TL
6. Veterinerlere ait mezuniyet vesikalari:	
Yabancı memleketler mektep veya fakültelerinden mezun olan veterinerlere Türkiye'de icrayi sanat etmek üzere verilecek mezuniyet vesikalari	267,00 TL
7. Ebe, hemşire, sünnetçilere verilecek ruhsatnameler:	
a) Kurs ve imtihan sonu muvaffak olan hemşire, ebe ve sünnetçilere verilecek ruhsatnameler	199,70 TL
b) Ecnebi memleketlerdeki mekteplerden mezun olan Türk tebaası hemşire, ebe, sağlık memuru ve laborantlara Türkiye'de icrayi sanat etmek üzere verilecek ruhsatnameler	199,70 TL
c) Sağlık okullarından ve kolejlerinden mezun olanlara verilecek şahadetnameler	199,70 TL
8. Gözlükçülük ruhsatnameleri: Hususi Kanunu'na göre verilecek fenni gözlükçülük ruhsatnameleri	1.006,50 TL
9. Hususi hastaneler açma ruhsatnameleri	
a) Para ile hasta bakan hususi hastanelere verilecek açma ruhsatnameleri	
20 yataklıya kadar olanlar	1.342,10 TL
20-50 yataklıya kadar olanlar	2.014,90 TL
50-100 yataklıya kadar olanlar	3.359,60 TL
100 yatak veya daha yukarı olanlar	5.375,60 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	1.342,60 TL
10. Laboratuvarlara ait ruhsatnameler: Seriri ve gıdai taharriyat ve tahliller yapılan ve misli teamüller aranılan umuma mahsus bakteriyoloji ve kimya laboratuvarlari açmak için verilecek ruhsatnameler	670,40 TL
11. Avukatlık ruhsatnameleri: Hususi Kanunu mücibince verilecek avukatlık ruhsatnameleri	670,40 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)	132,90 TL
b) Eski eser araştırmaları için verilecek sondaj ruhsatnameleri (Beher yıl için)	65,40 TL
c) Define araştırmaları için verilecek ruhsatnameler (Beher iki ay için)	334,40 TL
14. Gümrük müşavirlerine verilecek izin belgeleri:	
Gümrük müşavirliği izin belgesi	2.687,60 TL
Gümrük müşavir yardımcısı izin belgesi	1.342,60 TL
15. Avcılık belgesi	
Hususi Kanunu gereğince verilecek avcılık belgeleri (Her yıl için)	
a) Avcı derneklerine dahil olanlardan	175,90 TL
b) Avcı derneklerine dahil olmayanlardan	192,20 TL
16. Silah taşıma ve bulundurma vesikalari:	
a) Resmi makamlar tarafından gerçek kişilere verilecek silah taşıma müsaade vesikalari (Her yıl için)	803,10 TL
b) Bulundurma vesikalari	1.285,05 TL
c) Özel kanuna göre verilecek yivsiz tüfek ruhsatnameleri	31,20 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)	1.342,60 TL
b) Lise seviyesindeki özel okullardan (Her yıl için)	2.687,60 TL
c) Özel dersanelerden (Her yıl için)	2.687,60 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	908,20 TL
Nüfusu 500.000'e kadar olan şehirlerde	1.817,40 TL
Nüfusu 500.000'den yukarı olan şehirlerde	2.726,30 TL
(Kazanç temini gayesi bulunmayan ve genel eğitime yararlı olduğu Milli Eğitim Bakanlığınca tasdik olunan özel okullar hariç)	
19. Turizm müessesesi belgeleri: Merkez turizm komitesinin kararı ve Kültür ve Turizm Bakanlığının onayı üzerine	
a) Dördüncü sınıf turizm müessesesi kuruluş belgesinden	199,70 TL
b) Üçüncü sınıf turizm müessesesi kuruluş belgesinden	334,40 TL
c) İkinci sınıf turizm müessesesi kuruluş belgesinden	401,50 TL
d) Birinci sınıf turizm müessesesi kuruluş belgesinden	536,10 TL
e) Lüks sınıf turizm müessesesi kuruluş belgesinden	805,10 TL
f) Dördüncü sınıf turizm müessesesi işletme belgesinden	199,70 TL
g) Üçüncü sınıf turizm müessesesi işletme belgesinden	334,40 TL
h) İkinci sınıf turizm müessesesi işletme belgesinden	401,50 TL
i) Birinci sınıf turizm müessesesi işletme belgesinden	536,10 TL
j) Lüks sınıf turizm müessesesi işletme belgesinden	805,10 TL
turistik müessese harcı alınır.	
20. Müttehhtlik karneleri: Karnede yazılı değer üzerinden (Geçerlilik süresi sonuna kadar)	
Ancak, bu miktar 13.442,00 TL'den fazla olamaz.	Binde 0,22
VII. Okul diplomaları:	
1. (4369 Sayılı Kanun'un 82. maddesiyle kaldırılmıştır.)	
2. (6528 Sayılı Kanun'un 27. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük:14.03.2014)	
3. Üniversite haricinde kalan yüksek okullardan veya aynı derecedeki sanat ve meslek okul ve enstitülerinden mezun olacaklara verilecek diplomalar	13,30 TL
VIII. Yolcu beraberinde getirilen telefon kullanım izin harcı:	
(6322 Sayılı Kanun'un 20. maddesiyle yeniden düzenlenen şekli. Yürürlük 15.06.2012)	
1. Ticari mahiyette olmaksızın, yolcuların kendi kullarımları için yurt dışından getirdikleri alıcısı bulunan verici portatif telsiz telefon cihazları kullanım izni (Söz konusu harç, elektronik kimlik bilgisinin kayıt altına alınması işleminden önce ödenir. Elektronik kimlik bilgisinin kayıt altına alınması için yapılan başvuru sırasında harcin ödendiğine ilişkin belge aranır ve harç ödenmeden kayıt işlemi yapılmaz. Harç ödenmeden kayıt işlemi yapılan ve kullanıma açılan cihazlar, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu tarafından kullanıma kapatılır. Ödenmeyen harç % 50 fazlasıyla ilk kayıt tarihinden itibaren 6183 Sayılı Kanun'a göre hesaplanan gecikme zammı ile birlikte tahsil edilir. Bu tahsilat yapılmadan cihaz kullanıma açılmaz.)	149,20 TL
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	2.014,90 TL
b) 16-30 TV alıcı cihazı ihtiva eden sistemlerden	4.031,50 TL
c) 31-60 TV alıcı cihazı ihtiva eden sistemlerden	8.065,30 TL
d) 61 ve daha fazla TV alıcı cihazı ihtiva eden sistemlerden	11.761,25 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	35.287,40 TL
- İşletme (Her yıl için)	11.761,25 TL
b) Yurt içi gümrük hattı dışı eşya satış mağazası izin belgelerinden:	
- Açma	23.524,65 TL
- İşletme (Her yıl için)	11.761,25 TL
c) Giriş-çıkış kapılarında gümrük hattı dışı eşya satış mağazası izin belgelerinden:	
- Açma	23.524,65 TL
- İşletme (Her yıl için)	11.761,25 TL
d) Yat limanlarında gümrük hattı dışı eşya satış mağazası izin belgelerinden:	
- Açma	23.524,65 TL
- İşletme (Her yıl için)	11.761,25 TL
e) Uluslararası faaliyetlerin gerektirdiği yerlerde gümrük hattı dışı eşya satış mağazası açma izin belgelerinden	5.879,60 TL
f) Gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarına ait depo açma izin belgelerinden	5.879,60 TL
2- Özel antrepo izin belgeleri:	
- Açma	17.642,50 TL
- İşletme (Her yıl için)	8.736,60 TL

3- Geçici depolama yeri izin belgeleri:	
a) Geçici depolama yeri işletmeciliği izin belgelerinden:	
- Açma	35.287,40 TL
- İşletme (Her yıl için)	11.761,25 TL
b) Eşya sahibine ait geçici depolama yeri izin belgelerinden:	
- Açma	17.642,50 TL
- İşletme (Her yıl için)	8.736,60 TL
XI. Finansal faaliyet harçları (5035 Sayılı Kanun'un 39. maddesi ile değiştirilen 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)	369.997,70 TL
b) Serbest bölgelerde faaliyet göstermek üzere kurulan bankalar ve açılan yabancı banka şubelerine ilişkin belgeler (her banka, her şube ve her yıl için)	369.997,70 TL
c) Bütün bankaların, serbest bölgelerdekiler de dahil olmak üzere açılan şubeleri (yabancı bankalarca serbest bölgelerde açılan şubeler hariç) için düzenlenen belgeler (6487 Sayılı Kanun'un 11. maddesiyle değiştirilen parantez içi hüküm. Yürürlük: 11.06.2013) (her şube ve her yıl için, şube açılışında şubenin açıldığı ay kesri tam ay sayılmak suretiyle takvim yılının kalan ay süresine isabet eden harç tahsil edilir.) bir önceki takvim yılı başındaki nüfusa göre;	
- Nüfusu 5.000'e kadar olan belediyelerde	22.199,60 TL
- Nüfusu 5.000 ila 25.000 arasında olan belediyelerde	66.599,40 TL
- Nüfusu 25.000'den fazla olan belediyeler ile serbest bölge sınırları içinde	88.799,40 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)	54.825,75 TL
4- Yatırım ortaklığı kurma ve faaliyet izin belgeleri	54.825,75 TL
5- Finansal kiralama şirketleri kuruluş izin belgeleri:	
a) Finansal kiralama şirketleri kuruluş izin belgeleri (Her yıl için)	54.825,75 TL
b) Finansal kiralama şirketlerinin, serbest bölgelerdekiler de dahil olmak üzere açacakları şubeler için düzenlenen belgeler (Her şube için)	27.412,60 TL
6- Faktoring şirketleri kuruluş izin belgeleri:	
a) Faktoring şirketleri kuruluş izin belgeleri (Her yıl için)	54.825,75 TL
b) Faktoring şirketlerinin, serbest bölgelerdekiler de dahil olmak üzere açacakları şubeler için düzenlenen belgeler (Her şube için)	27.412,60 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)	25.572,10 TL
b) Yetkili müesseselerin (Döviz büfeleri) açacakları şubeler için düzenlenen belgeler	12.785,70 TL
8- (5035 Sayılı Kanun'un 39. maddesi ile değiştirilen bent. Yürürlük:1.1.2004)	
a) Sigorta şirketleri kuruluş izin belgeleri (Her yıl için)	137.066,50 TL
b) Emeklilik şirketleri kuruluş izin belgeleri (Her yıl için)	96.475,90 TL
(6322 Sayılı Kanun'un 20. maddesiyle eklenen paragraf. Yürürlük: 15.06.2012) (a) ve (b) bentlerinde yer alan şirket kuruluş izin belgelerinin her ikisini de alanlardan, izin belgelerinin alındığı yıldan sonraki yıllarda, bu belgelere ait harçlardan sadece yüksek olanı alınır.	
9- Diğer finansal kurumlara ilişkin belgeler:	
a) Diğer finansal kurumlar kuruluş ve faaliyet izin belgeleri (Her yıl için) (Diğer finansal kurumlar, yukarıda belirtilen kurumların dışında kalan, ancak faaliyetleri yetkili kamu mercilerinin iznine tabi gerçek ve tüzel kişilerdir.)	54.825,75 TL
b) (a) fıkrasında belirtilen kuruluşların açacakları şubelerle ilgili izin belgeleri (Her şube için)	27.412,60 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	56.979,40 TL
2- Yenileme harcı	45.583,30 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	406,70 TL
9 metreden 12 metreye kadar olanlardan	813,70 TL
12 metreden 20 metreye kadar olanlardan	1.627,65 TL
20 metreden 30 metreye kadar olanlardan	3.255,60 TL
30 metreden büyük olanlardan	6.511,60 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.

XIV. Denetim yetkilendirme belgeleri ve müşavirlik ruhsat harçları:
(6322 Sayılı Kanun'un 20. maddesiyle eklenen bölüm. Yürürlük: 15.06.2012)

1- Denetim kuruluşları yetkilendirme belgeleri (Her yıl için)	
a) Kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyecek bağımsız denetim kuruluşları yetkilendirme belgeleri:	
aa) Belgenin verildiği yıl	44.810,10 TL
bb) Takip eden yıllarda 13.894,50 TL'den az olmamak üzere bağımsız denetim faaliyetlerinden elde edilen bir önceki yıl gayrisafi iş hasılatının	Binde 5,75'i
b) Diğer kuruluşları denetleyecek bağımsız denetim kuruluşları yetkilendirme belgeleri:	
aa) Belgenin verildiği yıl	22.405,00 TL
bb) Takip eden yıllarda 6.947,10 TL'den az olmamak üzere bağımsız denetim faaliyetlerinden elde edilen bir önceki yıl gayrisafi iş hasılatının	Binde 5,75'i
2- Denetim yetkilendirme belgeleri ve müşavirlik ruhsat harçları:	
a) Yeminli mali müşavirlik ruhsatı	2.688,40 TL
b) Bağımsız denetçi yetkilendirme belgesi	1.344,10 TL
c) Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatı	672,00 TL

Bakanlar Kurulu gayrisafi iş hasılatı üzerinden hesaplanacak harcın oranını binde 2'den az, binde 10'dan çok olmamak üzere yeniden belirlemeye yetkilidir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini denetim kuruluşlarının gayrisafi iş hasılatlarına göre farklı oranlar belirleyerek de kullanabilir.

XV. Elektrik üretimi lisans harçları:
(6456 Sayılı Kanun'un 17. maddesiyle eklenen bölüm. Yürürlük: 01.01.2014)

1- Hidrolik kaynaklara dayalı elektrik üretim lisansı (Her yıl için):	
Elektrik Piyasası Kanunu kapsamında, özelleştirme bedeli, lisans ihale bedeli ve su kullanım bedeli ödemeksizin hidrolik kaynaklara dayalı elektrik üretim faaliyetinde bulunanların (Kamu Kuruluşları hariç) bu faaliyetlerden elde ettikleri bir önceki yıl gayrisafi iş hasılatı üzerinden	Binde 15
Üreticilerin kendi ihtiyaçları için kullandıkları elektriğin bedeli gayrisafi iş hasılatına dahil edilmez.	

(9) SAYILI TARİFE

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)	143,70 TL
b) B sınıfı sürücü belgesinden	433,10 TL
c) F ve H sınıfı sürücü belgelerinden	143,70 TL
d) Uluslararası sürücü belgelerinden	288,60 TL
e) Diğer sürücü belgelerinden	722,50 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 ¼'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 (izin) harçları:

Karayolları Trafik Kanunu'nun;

a) 13. maddesine göre verilecek izin belgelerinden	400,80 TL
b) 16. maddesine göre verilecek izin belgelerinden (Her yıl için)	804,00 TL
c) 17. maddesine göre verilecek izin belgelerinden (Her yıl için)	1.611,30 TL
d) 33. maddesine göre verilecek her izin belgesinden	804,00 TL
e) 35. maddesine göre verilecek işletme belgesinden (Her yıl için)	4.030,80 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	2.350,20 TL
bb) Diğerlerinden	232,95 TL
b) Karayolu uygunluk belgesi verilmeyen araçlara verilen izin belgesinden	266,70 TL

14.10 Veraset ve intikal vergisi oranları

Matrah dilim tutarları	Vergi oranı	
	Veraset yoluyla intikallerde	İvazsız intikallerde*
İlk 210.000 TL için	% 1	% 10
Sonra gelen 500.000 TL için	% 3	% 15
Sonra gelen 1.110.000 TL için	% 5	% 20
Sonra gelen 2.000.000 TL için	% 7	% 25
Matrahın 3.820.000 TL'yi aşan bölümü için	% 10	% 30

* Bir şahsa ana, baba, eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinenlere yapılan intikaller hariç) ivazsız mal intikalinde oranların yarısı dikkate alınır.



15. Pratik bilgiler-2017

15.1 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
2012	3.000 TL
2013	3.200 TL
2014	3.300 TL
2015	3.600 TL
2016	3.800 TL
2017	3.900 TL

15.2 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
2012	11,70 TL
2013	12,00 TL
2014	12,00 TL
2015	13,00 TL
2016	13,70 TL
2017	14,00 TL

15.3 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
2012	25.000 TL
2013	26.000 TL
2014	27.000 TL
2015	29.000 TL
2016	30.000 TL
2017	30.000 TL

15.4 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
2012	1.290 TL
2013	1.390 TL
2014	1.400 TL
2015	1.500 TL
2016	1.580 TL
2017	1.600 TL

15.5 Enflasyon indirim oranı

(1 Ocak 2006 tarihinden önce TL cinsinden 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
2011	% 126,4
2012	% 84,4
2013	% 53,11
2014	% 103,8
2015	% 60,39
2016	% 38,19

15.6 Menkul kıymet alım satım kazançlarında istisna tutarı

(1 Ocak 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
2012	20.000 TL
2013	21.000 TL
2014	21.000 TL
2015	23.000 TL
2016	24.000 TL
2017	24.000 TL

15.7 Değer artış kazançlarında 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
2012	8.800 TL
2013	9.400 TL
2014	9.700 TL
2015	10.600 TL
2016	11.000 TL
2017	11.000 TL

15.8 Engellilik indirimi tutarları

Engellilik derecesi	İndirim tutarı
Birinci derece engelliler için	900 TL
İkinci derece engelliler için	470 TL
Üçüncü derece engelliler için	210 TL

15.9 Asgari geçim indirimi**15.9.1 Asgari geçim indirimi hesabı-Bekar (2017)**

2017 Ocak ayı brüt asgari ücretin yıllık tutarı (1.777,50 x 12)	21.330,00 TL
Asgari geçim indirimi oranı (Çalışanın kendisi)	% 50
Asgari geçim indirimi matrahı (21.330 x % 50)	10.665,00 TL
Yıllık asgari geçim indirimi tutarı (10.665 x % 15)	1.599,75 TL
Aylık asgari geçim indirimi tutarı (1.599,75 / 12)	133,31 TL

15.9.2 Asgari geçim indirimi tutarları (2017)

Eşin çalışma durumu	Çocuk sayısı					5 veya daha fazla
	Yok	1	2	3	4	
Çalışıyor	133,31	153,31	173,31	199,97	213,30	226,63
Çalışmıyor	159,98	179,97	199,97	226,63	226,63	226,63

15.10 Basit usulde ticari kazançlarda indirim tutarı

Kazancın sağlandığı yıl	İndirim tutarı
2016	8.000 TL
2017	8.000 TL

15.11 Basit usule tabi olmanın şartları**15.11.1 Genel şartlar**

- Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak,
- İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde, emsal kira bedelinin, kiralanmış olması halinde ise yıllık kira bedelinin, büyükşehir belediye sınırları içinde 6.500 TL'yi, diğer yerlerde de 4.300 TL'yi aşmaması,
- Ticari, zirai ve mesleki faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olmamak.

15.11.2 Özel şartlar

- Alım satım yapanların yıllık alımları tutarı 90.000 TL'yi, satışları tutarı da 130.000 TL'yi aşmamasıdır.
- Alım satım haricindekileri yapanların ise, yıllık gayrisafi iş hasılatları 43.000 TL'yi aşmamasıdır.
- Alım satım ile diğer işlerin beraber yapılması halinde, yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamı 90.000 TL'yi aşmamasıdır.

15.12 Usulsüzlük cezaları

Mükellef grupları	Birinci derece usulsüzlükler için (TL)	İkinci derece usulsüzlükler için (TL)
Sermaye şirketleri	130,00	70,00
Sermaye şirketleri dışında kalan birinci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı	80,00	40,00
İkinci sınıf tüccarlar	40,00	19,00
Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	19,00	11,00
Kazancı basit usulde tespit edilenler	11,00	5,00
Gelir vergisinden muaf esnaf	5,00	2,80

Yukarıda belirtilen usulsüzlük fiilleri, aynı zamanda, mükellefin dönem vergi matrahının re'sen takdirini de gerektiriyorsa, tabloda gösterilen ceza tutarları 2 kat olarak uygulanmaktadır.

15.13 Özel usulsüzlük cezaları-VUK md. 353

Özel usulsüzlük fiilleri	Ceza (TL)
1- Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu verilmemesi, alınmaması halinde, belgede yazılması gereken meblağın % 10'u - Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza	Her bir belge için 210 TL'den az olamaz 110.000
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 - Her bir belge nevine ilişkin olarak her bir tespit için toplam ceza - Her bir belge nevine ilişkin bir takvim yılı içinde kesilecek toplam ceza	210 11.000 110.000
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	210
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	5.000
5- Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerde kullanıma zorunluluğu getirilen vergi numarasını kullanmaksızın işlem yapanlara her bir işlem için	260
6- Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine - Bu bent uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek toplam özel usulsüzlük cezası	800 160.000
7- 4358 sayılı Kanun uyarınca vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri, belirlenen standartlarda ve zamanda yerine getirmeyenlere	1.100
8- Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddenin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına	800

Yukarıda belirtilen özel usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geliyorsa vergi ziyasının gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinin 1 ile 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 (42 TL) özel usulsüzlük cezası kesilir.

15.14 Özel usulsüzlük cezaları-VUK mük. md. 355

Mükellef	Ceza tutarı
Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı	1.400 TL
İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler	700 TL
Yukarıda belirtilenler dışında kalanlar	350 TL

15.15 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

15.16 Tecil faizi oranları

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

15.17 Yeniden değerlendirme oranları

Yıl	Oran
2006	% 7,8
2007	% 7,2
2008	% 12,0
2009	% 2,2
2010	% 7,7
2011	% 10,26
2012	% 7,8
2013	% 3,93
2014	% 10,11
2012	% 7,8
2013	% 3,93
2014	% 10,11
2015	% 5,58
2016	% 3,83

15.18 Fatura düzenleme ve amortisman sınırı

Fatura düzenleme sınırı	900 TL
Amortisman uygulaması sınırı	900 TL

15.19 Bilanço usulüne göre defter tutma hadleri

Yıllık alış tutarı	170.000 TL
Yıllık satış tutarı	230.000 TL
Yıllık gayrisafi iş hasılatı	90.000 TL
İş hasılatının 5 katı ile yıllık satış tutarı toplamı	170.000 TL

15.20 Reeskont ve avans işlemlerinde uygulanacak iskonto ve faiz oranları

Reeskont işlemlerinde	% 8,75
Avans işlemlerinde	% 9,75

Not: Alacak ve borç senetleri ile vadeli çeklerin iç iskonto yöntemiyle reeskont işleminde 31.12.2016 tarihinden itibaren % 9,75 oranı esas alınmaktadır.

15.21 Veraset ve intikal vergisi istisna tutarları

Evlatlıklar dahil f�ru� ve e�ten her birine isabet eden miras hisselerinde	176.600 TL
F�ru� bulunmaması halinde, e�e isabet eden miras hissesinde	353.417 TL
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	4.068 TL
Para ve mal üzerine düzenlenen yari�ma ve �ekili�lerde kazanılan ikramiyelerde	4.068 TL

15.22 Aylık net asgari ücret hesaplaması

�deme/Kesinti Türü	01.01.2017 - 31.12.2017
Brüt asgari �cret	1.777,50 TL
Sosyal güvenlik primi i�ci payı (% 14)	248,85 TL
İşsizlik sigortası primi i�ci payı (% 1)	17,78 TL
Gelir vergisi matrahı	1.510,87 TL
Hesaplanan gelir vergisi (% 15)*	226,63 TL
Asgari geçim indirimi (Bekar) (-)	133,31 TL
Kesilecek gelir vergisi	93,32 TL
Damga vergisi (Binde 7,59)	13,49 TL
Kesintiler toplamı	373,44 TL
Net asgari �cret	1.404,06 TL

15.23 Yıllık asgari ücret tutarları

Uygulandığı yıl	Yıllık brüt tutar
2008	7.482,60 TL
2009	8.154,00 TL
2010	8.937,00 TL
2011	9.801,00 TL
2012	10.962,00 TL
2013	12.000,60 TL
2014	13.230,00 TL
2015	14.850,00 TL
2016	19.764,00 TL
2017	21.330,00 TL

15.24 Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları

Uygulandığı dönem	Alt sınır (TL)	�st sınır (TL)
01.01.2017-31.12.2017	1.777,50 TL	13.331,40 TL

15.25 TÜİK yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) listesi

Dönem	Yİ-ÜFE	Dönem	Yİ-ÜFE	Dönem	Yİ-ÜFE
Nisan 2008	159,00	Nisan 2011	189,32	Nisan 2014	234,18
Mayıs 2008	162,37	Mayıs 2011	189,61	Mayıs 2014	232,96
Haziran 2008	162,90	Haziran 2011	189,62	Haziran 2014	233,09
Temmuz 2008	164,93	Temmuz 2011	189,57	Temmuz 2014	234,79
Ağustos 2008	161,07	Ağustos 2011	192,91	Ağustos 2014	235,78
Eylül 2008	159,63	Eylül 2011	195,89	Eylül 2014	237,79
Ekim 2008	160,54	Ekim 2011	199,03	Ekim 2014	239,97
Kasım 2008	160,49	Kasım 2011	200,32	Kasım 2014	237,65
Aralık 2008	154,80	Aralık 2011	202,33	Aralık 2014	235,84
Ocak 2009	155,16	Ocak 2012	203,10	Ocak 2015	236,61
Şubat 2009	156,97	Şubat 2012	202,91	Şubat 2015	239,46
Mart 2009	157,43	Mart 2012	203,64	Mart 2015	241,97
Nisan 2009	158,45	Nisan 2012	203,81	Nisan 2015	245,42
Mayıs 2009	158,37	Mayıs 2012	204,89	Mayıs 2015	248,15
Haziran 2009	159,86	Haziran 2012	201,83	Haziran 2015	248,78
Temmuz 2009	158,74	Temmuz 2012	201,20	Temmuz 2015	247,99
Ağustos 2009	159,40	Ağustos 2012	201,71	Ağustos 2015	250,43
Eylül 2009	160,38	Eylül 2012	203,79	Eylül 2015	254,25
Ekim 2009	160,84	Ekim 2012	204,15	Ekim 2015	253,74
Kasım 2009	162,92	Kasım 2012	207,54	Kasım 2015	250,13
Aralık 2009	163,98	Aralık 2012	207,29	Aralık 2015	249,31
Ocak 2010	164,94	Ocak 2013	206,91	Ocak 2016	250,67
Şubat 2010	167,68	Şubat 2013	206,65	Şubat 2016	250,16
Mart 2010	170,94	Mart 2013	208,33	Mart 2016	251,17
Nisan 2010	174,96	Nisan 2013	207,27	Nisan 2016	252,47
Mayıs 2010	172,95	Mayıs 2013	209,34	Mayıs 2016	256,21
Haziran 2010	172,08	Haziran 2013	212,39	Haziran 2016	257,27
Temmuz 2010	171,81	Temmuz 2013	214,50	Temmuz 2016	257,81
Ağustos 2010	173,79	Ağustos 2013	214,59	Ağustos 2016	258,01
Eylül 2010	174,67	Eylül 2013	216,48	Eylül 2016	258,77
Ekim 2010	176,78	Ekim 2013	217,97	Ekim 2016	260,94
Kasım 2010	176,23	Kasım 2013	219,31	Kasım 2016	266,16
Aralık 2010	178,54	Aralık 2013	221,74	Aralık 2016	274,09
Ocak 2011	182,75	Ocak 2014	229,10	Ocak 2017	284,99
Şubat 2011	185,90	Şubat 2014	232,27	Şubat 2017	288,59
Mart 2011	188,17	Mart 2014	233,98	Mart 2017	291,58

EY Hakkında

EY bağımsız denetim, vergi, kurumsal finansman ve danışmanlık hizmetlerinde bir dünya lideridir. Anlayışımız ve kaliteli hizmetlerimiz dünya ekonomisi ve sermaye piyasalarında güvenin oluşmasına katkıda bulunmaktadır. EY, güçlü yönetim ekibiyle tüm paydaş gruplarına verdiği sözleri yerine getirmekte ve bu şekilde çalışanları, müşterileri ve içinde yer aldığı diğer çevreler için daha iyi bir çalışma hayatı oluşturulmasında önemli bir rol üstlenmektedir.

EY adı küresel organizasyonu temsil eder ve Ernst & Young Global Limited'in her biri ayrı birer tüzel kişiliğe sahip olan, bir veya daha çok, üye firmasını temsil edebilir. Sınırlı sorumlu bir Birleşik Krallık şirketi olan Ernst & Young Global Limited müşteri hizmeti sunmamaktadır. Daha fazla bilgi için lütfen ey.com adresini ziyaret ediniz.

© 2017 EY Türkiye.
Tüm Hakları Saklıdır.

Sadece genel bilgi verme amacıyla sunulan bu yayın muhasebe, vergi veya diğer profesyonel hizmetler alanında geçerli bir kaynak olarak kullanılması amacıyla hazırlanmamıştır. Belirli bir konuya ilişkin olarak ilgili danışmana başvurulmalıdır.

ey.com/tr

vergidegundem.com

facebook.com/ErnstYoungTurkiye

instagram.com/eyturkiye

twitter.com/EY_Turkiye