FORTUNE TÜRKİYE

VERGİ REHBERİ

2020

MAZARS

MAZARS DENGE

ÖNEMLİ UYARI

Bu çalışma vergi mevzuatımızda yer alan **bazı konular** hakkında **temel ve özet düzeyde** bilgiler içermektedir. Çalışma 06.01.2020 tarihi itibariyle yürürlükte olan mevzuat hükümlerine göre **MAZARS DENGE** vergi uzmanları tarafından hazırlanmıştır.

Çalışma, vergi uygulamaları açısından fikir sağlayıcı bir rehber olarak hazırlanmış olup, **kesin işlem tesis etmek aşamasında aslî kaynak olarak dikkate alınamaz ve Mazars Denge ile Fortune dergisine sorumluluk yüklenemez.**

Vergi mevzuatımızın çok sık değişen ve tartışmaya açık birçok noktası dikkate alındığında, vergisel bir konuda işlem yapmadan önce ilgili mevzuatın son şekli yeniden incelenmeli ve mutlaka konusunda uzman meslek mensubunun görüşü alınmalıdır.

Değerli Fortune okuyucularım siyasi ve ekonomik çalkantılar ile dolu bir yılı geride bırakırken, geçmiş yılın tüm zorluklarına rağmen 2020 yılının ülkemize ve tüm dünyaya refah, mutluluk ve huzur getirmesini dilerim. 2018 Ağustos ayında yaşanan kur şokundan sonra ekonomik büyümenin hızla geriye çekilmesi bütçe açığını da beklenenin üzerine çıkarmıştır. Bunun üzerine arka arkaya açıklanan ekonomik paketler ile ekonomik aktivitelerin yeniden normal seviyeye yükseltilmesi yönünde ciddi çaba sarfedilmiş, maliye ve para politikaları ile söz konusu amaca yönelik adımlar hızla atılmış ve ekonomik dengeler kısmen de olsa 2019 yılı sonuna doğru belli bir aşamaya getirilmiştir. Bu çerçevede, büyümenin sağlanması amacıyla emlak alım satım harçları düşürülmüş, mobilya, konut ve işyeri, bazı motorlu araçlarda KDV oranlarında indirime gidilmiş, ayrıca bazı binek otolarda düşük oranlı ÖTV, hurda araç teşviki ve elektrikli küçük ev aletlerinde sıfır oranlı ÖTV uygulamasına geçilmiştir.
Söz konusu düzenlemelere paralel olarak dövize olan talebin azaltılması amacıyla döviz mevduatlarından kesilen stopaj oranları arttırılmıştır. Ayrıca yeni bir varlık barışı düzenlemesi ile yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymetlerin yurda getirilerek söz konusu varlıkların banka sistemine girmesi amaçlanmıştır.Yapılan bu düzenlemelerin yanı sıra Çevre Kanunu'nda yapılan bir değişiklik ile plastik poşet tüketiminin azaltılması sağlanmıştır. Bütçe açığı artışının engellenmesine yönelik vergisel birtakım ek önlemler alınmış, bu çerçevede Onbirinci Kalkınma Planında yer alan tedbirler başta olmak üzere vergi politikası ile ilgili önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bunlardan biri 2019 yılında uygulamaya konan ve turizm sektöründe faaliyet gösteren konaklama ve yeme-içme tesislerine, özel havalimanı ve terminal işletmeleri ile seyahat acentelerine onbinde 7,5 ile binde 7,5 arasındaki oranlarda turizm payı ödeme yükümlülüğü getirilmesidir. Ayrıca tüm dünyadaki uygulamalara paralel olarak global internet şirketlerinin vergilendirilmesini amaçlayan Dijital Hizmet Vergisi ülkemizde de başlatılmıştır.
Bunların dışında kamuoyunda çok tartışma yaratan Değerli Konut Vergisi adı altında yeni bir vergi ihdas edilmiştir. Yine ticari ve serbest mesleki faaliyette yapılan bir takım giderlerin ticari ve mesleki faaliyet kazançlarından indirim konusu yapılmasına sınırlamalar getirilmiştir. Örneğin binek otomobil kiralarında, binek otomobil giderleri ve binek otomobillerin iktisap bedelleri üzerinden ayrılacak amortisman giderlerinin matrahtan indirilmesine önemli kısıtlamalar getirilmiştir. Sonuç olarak ekonomide yaşanan sıkıntıların yanısıra bütçe açığını kapatmaya yönelik tedbirler işletmelere yansıtılmaya başlanmıştır. Ayrıca geçmişten bugüne tartışma konusu olan, kur farklarının KDV'ne tabi olup olmadığı tartışması yapılan bir kanuni düzenleme ile netleştirilmiş ve kur farkları KDV'ne tabi tutulmuştur.
Kayıt dışı ile mücadele kapsamında e-arşiv, e-fatura, e-defter, e-irsaliye, e-serbest meslek makbuzu, e-bilet, e-dekont, e-gider pusulası, e-müstahsil makbuzu, e-poliçe, e-sigorta komisyon gider belgesi, e-döviz alım satım belgesi uygulamalarının yaygınlaştırıldığını ve son yapılan düzenleme ile e-fatura kapsamında olmayan mükelleflerin de kısmi olarak sisteme alınarak vergi mükellefleri arasındaki vergiler dahil 5.000 TL üzerindeki işlemlerde kağıt fatura uygulamasına son verildiğini görmekteyiz.

Yukarıda saydığım tüm bu gelişmelerin ışığında sözlerime son verirken,siz değerli okurların yeni yılını candan kutlar, okumakta olduğunuz kitapçığın hazırlanmasında emeği geçen Mazars Denge vergi uzmanları ile yayınını üstlenen Fortune dergisine candan teşekkürlerimi sunarım.

Leon Aslan COŞKUN
Yeminli Mali Müşavir
Mazars Denge Yönetim Kurulu Başkanı

I. TÜRK VERGİ SİSTEMİ

1. Türk Vergi Sistemi Hakkında Genel Bilgi

Türk Vergi Sistemi "çok vergili sistem" sınıflamasına girmektedir. Günümüzde, vergi sistemini tek bir vergiye dayandıran hiçbir ekonomi de yoktur. Türk Vergi Sisteminde yer alan vergileri temel olarak üç ana sınıfa ayırabiliriz:

1- Gelir üzerinden alınan vergiler (Örnek: gelir vergisi, kurumlar vergisi)

2- Servet üzerinden alınan vergiler (Örnek: emlak vergisi, değerli konut vergisi, veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi)

3- Harcamalar üzerinden alınan vergiler (Örnek: katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel tüketim vergisi)

Devletin, egemenlik hakkını ve gücünü kullanarak almakta olduğu daha birçok vergi ve vergi benzeri (resim, harç) gelirleri vardır. Örneğin: damga vergisi, Belediye Gelirleri Kanunu'nda yer alan vergi, resim ve harçlar, ithalde alınan gümrük vergileri, çeşitli işlemler üzerinden alınan harçlar, birçok kamu kurumu tarafından verdikleri hizmetler ya da yapılan işlemler üzerinden alınan vergi benzeri unsurlar.

Türk Vergi Sisteminin en temel düzenleyici hükmü Anayasa'nın 73. maddesinde yer almaktadır. Buna göre; "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir." hükmü verginin yasallığı ilkesi olarak adlandırılmaktadır. Bir vergi kanununun temel düzenleyici hükümleri (verginin konusu, matrahı, muafiyet, indirim ve istisnalar, matrah, oran, tarife, verginin tarh ve tahakkuku ile beyan ve ödemesi) kanunla düzenlenir. Türk Vergi Sisteminde muafiyet, indirim, istisna ve oranlar hakkında düzenleyici işlemler yapması konusunda Cumhurbaşkanına kanunla yetki verilebilir. Hazine ve Maliye Bakanlığı da, kanunla verilen yetkiye dayanarak, açıklayıcı ve uygulamaya yön verici düzenlemeler yapmak suretiyle vergi kanunlarının uygulanmasına yön vermektedir.

2. Vergi Konuları

2.1. Kazanç ve İratlar

Türk Dil Kurumu tarafından irat, gelir getiren mülk şeklinde tanımlanmaktadır. Burada yer alan mülk; menkul bir varlık olabileceği gibi gayrimenkul bir varlık da olabilir. Kişilerin, sahip oldukları bir takım varlıkları (menkul veya gayrimenkul) değerlendirmek, işletmek v.b. şekilde elde ettikleri gelirler "irat" olarak adlandırılmaktadır. İratlar, nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerler ile mal ve hakların karşılığında elde edilen gelirlerdir. Bunlar; menkul ve gayrimenkul sermayeden elde edilen gelirlerdir. Gelir Vergisi Kanunu'nda menkul sermaye iradı ve gayrimenkul sermaye iradı konuları yer almaktadır. Kazanç ise, satılan bir mal, yapılan bir iş ya da harcanan bir emek karşılığında elde edilen para, getiri şeklinde tanımlanmaktadır. Kişilerin fikrî, bedenî çalışmaları sonucunda elde ettikleri gelir "kazanç" olarak adlandırılmaktadır. Kazançlar, yalnız emekten veya emek ile sermayenin birleşmesinden elde edilen gelirdir. Gelir Vergisi Kanunu'nda kazançlar, ticari kazanç, zirai kazanç, ücretler, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar olmak üzere yedi bölümde ele alınmıştır.

2.2. Servetler

Kişilerin sahip oldukları ayni ve nakdi varlıklar verginin konusuna girebilmektedir. Örneğin; emlak vergisi sahip olunan taşınmazlar üzerinden; motorlu taşıtlar vergisi sahip olunan motorlu araçlar üzerinden; veraset ve intikal vergisi miras yoluyla veya ivazsız (karşılıksız) edinilen ayni ve nakdi varlıklar üzerinden alınır.

2.3. Harcamalar

Kişiler, harcamaları üzerinden de vergi ödemektedirler. Bu vergiler, dolaylı vergiler statüsündedir. Örneğin; katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi.

3. Temel Vergi Kavramları

3.1. Vergi Nedir?

Vergi, devletin gerçek ve tüzel kişilere yüklediği ekonomik yükümlülük olarak açıklanabilir.

3.2. Verginin Konusu

Verginin konusu; verginin üzerinden alındığı, verginin kaynağını oluşturan iktisadi unsurdur. Vergi kanunlarının adları genellikle vergi konularından oluşmaktadır.

3.3. Verginin Matrahı
Verginin matrahı; verginin hesaplanmasına esas olan değer veya miktarıdır.

3.4. Vergiyi Doğuran Olay
Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Kanun, vergiyi doğuran olayı sadece vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuuna bağlamamış, hukuki durumun tekemmülünü de bu kavram içine sokmuştur.

3.5. Verginin Mükellefi
Vergi mükellefi; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir.

3.6. Vergi Sorumlusu
Vergi sorumlusu; verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap ve sorumlu olan kişidir. Sorumlular, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu tutulmuşlardır.

3.7. İstisna ve Muafiyet
İstisna; vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularının kısmen ya da tamamen vergi dışı bırakılmasıdır. Muafiyet; vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişinin veya kurumun vergi dışı tutulmasıdır.

3.8. Verginin Tarhı, Tebliği ve Tahakkuku
Verginin tarhı; verginin kanunlarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden hesaplanmasıdır. Tebliğ; tarh edilen verginin mükellefe bildirilmesidir. Verginin tahakkuku; tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesidir.

4. Verginin Yasallığı İlkesi
Toplumun bir çok kesimini doğrudan veya dolaylı olarak ilgilendiren, kişilerin kazanç, irat, harcama ve servetleri üzerinden ya da yapılan işlemler üzerinden karşılıksız ve zorunlu olarak alınan verginin temel unsurlarının (verginin konusu, mükellefi, sorumlusu, matrahı, vergiyi doğuran olay, vergi oranı ya da tarifesi, istisna ve muafiyetler, verginin beyanı ve ödemesi, v.b.) kanunla düzenlenmesi, değiştirilmesi ya da ilgili mercilere kanunla yetki verilmesidir. Kanunsuz bir vergi olamaz. Kanunlar ise Anayasa'ya aykırı olamaz.

5. Uygulamada Vergi Mevzuatının Kaynakları
5.1. Asli Kaynaklar
5.1.1. Anayasa
Vergi hukukunun temel kaynağı Anayasa olup, vergi kanunları Anayasanın 73. maddesinde belirtilen esaslara uygun olarak hazırlanmak ve usulüne uygun olarak yürürlüğe girmek zorundadır. Normlar hiyerarşisi uyarınca vergi kanunlarının anayasaya aykırı olmaması esastır.

5.1.2. Uluslararası Anlaşmalar
Anayasa'nın 90. maddesi uyarınca usulüne göre yürürlüğe konulan uluslararası anlaşmalar da yasa hükmündedir. Uluslararası anlaşmalar, uluslararası vergisel ilişkilerde yerel (ulusal) kanuni düzenlemelerin üzerindedir.

5.1.3. Kanun
Vergiler temel olarak kanun şeklinde düzenlenir. Vergi kanunları verginin temel unsurlarını (konu, matrah, yükümlü, oran, muafiyet ve istisnalar gibi...) tanımlamak zorundadır.

5.1.4. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri (Cumhurbaşkanı Kararı)
Anayasanın 104. maddesine göre Cumhurbaşkanı Devletin başıdır. Yürütme yetkisi Cumhurbaşkanı'na aittir. Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Anayasa'nın 73. maddesine göre, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerde muafiyet, indirim, istisna ve oranlara ilişkin düzenleme yapma yetkisi kanunla Cumhurbaşkanı'na verilebilir. Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez. Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz. Kanunda açıkça düzenlenen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz. Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kanunlarda farklı hükümler bulunması halinde, kanun hükümleri uygulanır. Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin aynı konuda kanun çıkarması durumunda, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükümsüz hale gelir. Cumhurbaşkanı, kanunların uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilir.

5.1.5. Yönetmelikler
Yasa düzenlemeleri uyarınca çıkarılan yönetmelikler de vergi hukukunun kaynaklarını oluştururlar. Anayasanın 124. maddesine göre Cumhurbaşkanı, bakanlıklar ve kamu tüzel kişileri, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler. Hangi yönetmeliklerin Resmî Gazetede yayınlanacağı kanunda belirtilir.

5.1.6. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararları ve Anayasa Mahkemesi Kararları
İçtihadı birleştirme kurulu kararları, vergi uygulamasında asli kaynaklardan birisi olarak görülmektedir. Vergi uygulamaları sırasında, mali idare ile mükellefler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar hakkında yargı organlarında farklı değerlendirmeler olması durumunda, söz konusu uyuşmazlık konusu için içtihadı birleştirme kurulu kararı alınabilir. İçtihadı birleştirme kurulu kararı mükellef, idare ve yargı organları açısından bağlayıcıdır. Ayrıca, Anayasa Mahkemesi'nin de vermiş olduğu kararlar (Örneğin; kanuni bir düzenleme hakkında kısmi ya da tam iptal kararları) mükellefler ve Mali İdare açısından doğrudan bağlayıcı bir hüküm ve kaynaktır.

5.2. Yardımcı (Açıklayıcı) Kaynaklar
5.2.1. Genel Tebliğ
Tebliğ kavramı; duyurma, bildirme, haber verme anlamına gelir. Vergi uygulamasında ise genel tebliğler, mükellefleri bilgilendirmek, yol göstermek, vergi kanununun daha iyi anlaşılmasını ve uygulanmasını sağlamak amacıyla yapılması gereken (beyana ve hesaplamaya yönelik v.b.) şekli düzenlemeler hakkında Mali İdare tarafından yayınlanan açıklayıcı ve düzenleyici işlemlerdir.

5.2.2. Sirküler
Halihazırdaki mevzuata göre vergi mükellefleri, vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin olarak tereddüde düştükleri hususlarda Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan görüş isteyebilmektedirler. Aynı konuda tereddüdü olan mükelleflerin ayrı dilekçelerle başvurmaları ve her bir mükellefe ayrı ayrı mukteza verilmesinin önlenmesi amacıyla, yaygın olarak sorulan sorular ile ilgili olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı Sirküler çıkarmaktadır. Bu sirkülerler, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde yayınlanmak suretiyle kamuoyu ile paylaşılmaktadır.

5.3. Diğer kaynaklar
5.3.1. Yargı Kararları
Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından birisi de yargı yoluyla çözümlemedir. Yargı kararları sadece olaya konu olan mükellef ile Mali İdare'yi bağlar. Kesinlikle tüm mükellefler açısından geçerliliği yoktur. Ancak vergisel yorumlamalarda emsal olarak kabul görmekte ve yargı kararlarının belirli bir görüş doğrultusunda ağırlık kazanması halinde, genellikle vergisel tereddütler bu şekilde çözüme kavuşturulmaya çalışılmaktadır.

5.3.2. Mukteza (Özelge)
Vergi Usul Kanunu'nun 413. maddesine göre; "Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler." Aynı kanunun 369. maddesine göre de "Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz."
6009 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununda yapılan değişiklik sonrasında, Vergi İncelemelerinde muktezalara aykırı raporların düzenlenemeyecek olması ile beraber Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde yer alan özelgelerin vergi uygulamaları açısından önemi çok daha fazla artmıştır diyebiliriz.

II. GELİR VERGİSİ KANUNU

1. Verginin Konusu ve Mükellefiyet Çeşitleri

1.1. Verginin Konusu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre, gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir ve gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.
Genel olarak geliri tanımlayan ve kapsamını belirleyen iki teori bulunmaktadır. Bunlar "kaynak teorisi" ve "net artış teorisi" dir. Gelir Vergisi Kanunu "kaynak teorisi" üzerine kurulmuştur.
Kaynak teorisine göre gelir, kişilerin, sahip oldukları üretim faktörlerini (emek, sermaye, teşebbüs) üretim sürecine sokmaları karşılığında elde ettikleri değerler akımı olarak tanımlanmaktadır. Bu teoriye göre, üretim faktörlerinden elde edilen değerlerin gelir sayılabilmesi için iki önemli unsurun bir arada bulunması gerekmektedir. Bu unsurlar, belirli bir kaynağa (üretim faktörüne) bağlılık ve devamlılıktır.
Kaynak teorisi esası uyarınca gelir vergisinin konusunu oluşturacak gelirin hangi kaynaklardan sağlanabileceği yedi temel unsur ile açıklanmıştır. Buna göre, gelirin kanunda belirtilen yedi temel unsur dışında elde edilmesi mümkün olmamaktadır.
Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır:
1. Ticarî kazançlar,
2. Ziraî kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,
6. Menkul sermaye iratları,
7. Diğer kazanç ve iratlar.
Bu Kanunda (Gelir Vergisi Kanunu) aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır.

1.2. Mükellefiyet

1.2.1. Tam Mükellefiyet

Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:
1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar;
2. 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 (Bu gibilerden, bulundukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)

1.2.2. Dar Mükellefiyet

Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.
Aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır:
1. İkametgâhı (yerleşim yeri) Türkiye'de bulunanlar (İkametgâh (yerleşim yeri), Türk Medeni Kanunu'nun "Yerleşim Yeri" başlıklı 19. ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir);
2. Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.)
Aşağıda yazılı yabancılar Türkiye'de altı aydan fazla kalsalar dahi, Türkiye'de yerleşmiş sayılmazlar:
1. Belli ve geçici 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 maksadıyla gelenler;
2. Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olanlar.

2. Ticari Kazançlar

2.1. Tanım ve Kapsam

Her türlü ticari ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.
Ticari faaliyetin en önemli belirleyicileri; yapılan faaliyette emekten çok sermayenin ağırlıklı olması, faaliyetin bir organizasyon dahilinde yapılması ve süreklilik (devamlılık) göstermesidir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı bazı faaliyetlerinin hangi kazanç türüne gireceğine dair tereddüt yaşayan mükelleflere talepleri üzerine verdiği özelgelerde, mükelleflerin faaliyetlerini ya da kazançlarını ticari kazanç olarak değerlendirebilmiştir. (Örneğin: Youtuber olarak adlandırılan kişilerin internet ortamındaki faaliyetlerinden elde edilen kazancı ticari kazanç olarak değerlendirebilmiştir. Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının 13.11.2019 tarih ve 50426076-120[37-2019/20-727]-E.129069 sayılı özelgesi.
Diğer bir örneği foreks kazançları için verebiliriz. Özelgelerde foreks kazançları için, faaliyetin ticari organizasyon içerisinde devamlılık arz edecek şekilde yapılması durumunda ticari faaliyet olarak değerlendirileceği şeklinde görüşler açıklanabilmiştir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 14.08.2012 tarih - B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[37-2012/281]-2554 sayılı ve 11.09.2019 tarih - 62030549-120[37-2016/588]-738343 sayılı özelgesi.)
Mali İdare tarafından bazı konularda "devamlılık" kriteri çok katı bir şekilde uygulanabilmektedir. Örneğin, aynı yıl içinde iki konut satılması veya birbirini takip eden iki yılda her yıl birer adet olsa bile iki konut satılması devamlılık olarak kabul edilebilmektedir. Tabii bu konuda yaşanan uyuşmazlıklarda vergi yargısı genellikle mükellef lehine karar açıklamıştır denilebilir. Bununla birlikte, GVK'da açıkça tanımlanmayan bir faaliyet söz konusu olması halinde konunun uzman bir mali müşavir ile birlikte değerlendirilmesi önemlidir.

2.2. Ticari Kazancın Tespit Şekilleri

Ticari kazanç elde eden mükellefler Gelir Vergisi Kanunu'na göre iki gruba ayrılırlar,
· Esnaf muaflığından yararlanan ve Gelir Vergisine tâbi olmayanlar,
· Esnaf muaflığından yararlanmayan ve Gelir Vergisine tâbi olanlar.
Gelir Vergisine tabi olan ticaret ve sanat erbabı ise, kazancın tespit usulü bakımından ikiye ayrılmaktadır.
· Basit Usulde gelir vergisine tabi olanlar,
· Gerçek Usulde gelir vergisine tabi olanlar.

2.2.1. Esnaf Muaflığı

Gelir Vergisi Kanunu gelirleri basit usulde vergilendirilme kapsamında bile düşünülmeyecek ölçüde sınırlı olup, aşağıda yazılı şekilde çalışanları GVK'nun 9. maddesine göre gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısı ile gerçek usulde Gelir Vergisine tâbi olanlar ile aşağıda sayılan işleri Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanlar esnaf muaflığından faydalanamazlar.
1. Motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir iş yeri açmaksızın perakende ticaret ile iştigal edenler (Giyim eşyalarıyla zati ve süs eşyaları, değeri yüksek olan ev eşyaları ile pazar takibi suretiyle gıda, bakkaliye ve temizlik maddelerini ve sabit iş yerlerinin önünde sergi açmak suretiyle o iş yerlerinde satışı yapılan aynı neviden malları satanlar hariç) ;
2. Bir iş yeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya müstehlike iş yapan hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hamallar gibi küçük sanat erbabı;
3. Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir iş yeri açmak suretiyle yapanlardan GVK 47. maddede yazılı Basit Usule tabi olmanın genel şartlarına haiz bulunanlar (GVK 51. maddede sayılanlar bu muafiyetten faydalanamazlar);
4. Nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya (50 rüsum tonilato dahil) kadar makinesiz veya motorsuz nakil vasıtaları işletenler; hayvanla veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar (Bu bentte yazılı ölçüler, birlikte yaşayan eşlerle velayet altındaki çocuklar hakkında veya ortaklık halindeki işletmelerde, bu kimselerin veya ortaklığın işlettiği vasıtalar toplu olarak nazara alınmak suretiyle tespit edilir);
5. Ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutat hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler;
6. Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamûlleri, kırpıntı deriden üretilen mamûller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın veya yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarı ilgili yıl için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarından fazla olmamak üzere, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlar. Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muaflıktan faydalanmaya engel değildir.

7. Ticari işletmelere ait atıkları mutat olarak veya belli aralıklarla satın alanlar hariç olmak üzere, bir işyeri açmaksızın kendi nam ve hesabına münhasıran kapı kapı dolaşmak suretiyle her türlü hurda maddeyi toplayarak veya satın alarak bu malların ticaretini yapanlara veya tekrar işleyenlere satanlar,
8. Kanunun 47. maddesinde yazılı şartları haiz olanlardan kendi ürettikleri ürünleri satanlara münhasır olmak üzere el dokuma işleri, bakır işlemeciliği, çini ve çömlek yapımı, sedef kakma ve ahşap oyma işleri, kaşıkçılık, bastonculuk, semercilik, yazmacılık, yorgancılık, keçecilik, lüle ve oltu taşı işçiliği, çarıkçılık, yemenicilik, oyacılık ve bunlar gibi geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kollarında faaliyette bulunanlar;
9. Elektrik Piyasası Kanunu uyarınca lisanssız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı elektrik enerjisi üretimi amacıyla, sahibi oldukları veya kiraladıkları konutların çatı ve/veya cephelerinde kurdukları kurulu gücü azami 10 KW'a kadar (10 KW dâhil) olan (Kat maliklerince ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan dâhil) yalnızca bir üretim tesisinden üretilen elektrik enerjisinin ihtiyaç fazlasını son kaynak tedarik şirketine satanlar (Bu bendin uygulanmasında GVK Madde 9'un üçüncü fıkra hükmü dikkate alınmaz. Yani bu bent kapsamında esnaf muaflığından faydalananlar faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mallara ve giderlerine ilişkin, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden aldıkları belgeleri saklamak zorunda değillerdir.);
10. Yukarıdaki bentlerde sözü edilen işlere benzerlik gösterdikleri Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca kabul edilen ticaret ve sanat işleri ile iştigal edenler.
Ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısı ile gerçek usûlde Gelir Vergisine tâbi olanlar ile yukarıda sayılan işleri Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanlar esnaf muaflığından faydalanamazlar.

[2] Uygulama usul ve esasları 11.06.2018 tarih ve 30448 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 303 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

Esnaf muaflığından faydalananlar faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mallara ve giderlerine ilişkin, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden aldıkları belgeleri saklamak zorundadırlar.
Bir işyeri açmaksızın münhasıran gezici olarak; milli piyango bileti satanlar ile Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlar yukarıdaki şartlarla sınırlı olmaksızın gelir vergisinden muaftırlar.
Bu muaflığın GVK 94. madde uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye etkisi yoktur. Yani bu faaliyetler üzerinden ilgili madde uyarınca vergi tevkifatı yapılabilir. Bu tevkifat nihai vergi olur.

2.2.2. Basit Usulde Ticari Kazanç
GVK'nun 46. maddesine göre, yine aynı kanunun 47 ve 48. maddelerinde yazılı şartları topluca taşıyanlar ticari kazançlarını basit usulde tespit edeceklerdir. Basit usule tabi olmanın şartları genel ve özel şartlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

2.2.2.1. Basit Usule Tabi Olmanın Genel Şartları
1. Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak,
2. İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde, emsal kira bedeli, kiralanmış olması halinde, yıllık kira bedelinin toplamı;
büyükşehir belediye sınırları içinde;
-01.01.2020 tarihinden itibaren 11.000 TL
-01.01.2019 tarihinden itibaren 9.000 TL
-01.01.2018 tarihinden itibaren 7.400 TL
diğer yerlerde;
-01.01.2020 tarihinden itibaren 7.000 TL
-01.01.2019 tarihinden itibaren 6.000 TL
-01.01.2018 tarihinden itibaren 4.900 TL'nı aşmaması.
3. Ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde Gelir Vergisi'ne tabi olmamak.

2.2.2.2. Basit Usule Tabi Olmanın Özel Şartları
1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alımları tutarının;
-01.01.2019 tarihinden itibaren 140.000 TL
-01.01.2019 tarihinden itibaren 120.000 TL
-01.01.2018 tarihinden itibaren 100.000 TL
veya yıllık satışları tutarının

-01.01.2020 tarihinden itibaren 220.000 TL
-01.01.2019 tarihinden itibaren 180.000 TL
-01.01.2018 tarihinden itibaren 148.000 TL'nı aşmaması,
Satış bedeline ilişkin haddin hesabında, peşin tahsil edilen bedel ile tahakkuk eden alacağın toplamı; alış bedeline ilişkin haddin hesabında ise, ödenen bedel ile tahakkuk eden borcun toplamı esas alınacaktır.
2. (1) numaralı bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hâsılatının;
-01.01.2020 tarihinden itibaren 70.000 TL
-01.01.2019 tarihinden itibaren 60.000 TL
-01.01.2018 tarihinden itibaren 49.000 TL'nı aşmaması.
3. (1) ve (2) numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde, yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamının;
-01.01.2020 tarihinden itibaren 140.000 TL
-01.01.2019 tarihinden itibaren 120.000 TL
-01.01.2018 tarihinden itibaren 100.000 TL'nı aşmaması.
Milli Piyango bileti, akaryakıt, şeker ve bunlar gibi kâr hadleri emsallerine nazaran bariz şekilde düşük olarak tespit edilmiş bulunan emtia için, (1) ve (3) numaralı bentlerde yazılı hadler yerine ilgili Bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek alım satım hadleri uygulanır.

2.2.2.3. Basit Usulden Yararlanamayacak Olanlar
GVK'nun 51. maddesinde sayılan işleri yapanlar basit usulden yararlanamazlar.
2.2.2.4. Basit Usulde Ticari Kazancın Tespiti
Basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır. Bu fark, yapılan faaliyetle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre alınması ve verilmesi mecburi olan alış ve giderler ile hâsılatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanacaktır.
Kazancın bu şekilde tespiti sırasında emtia ticareti ile uğraşanlarca;
- Hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hâsılata,
- Hesap dönemi başındaki emtia mevcudunun değeri giderlere,
ilave edilecektir.
Ancak, kullanılan sabit kıymetler gider yazılmayacak ve üzerlerinden amortisman hesaplanmayacaktır.
Kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerin defter tutma yükümlülükleri bulunmamaktadır. Bu mükellefler, kazancın tespiti ve Vergi Usul Kanunu'nun defter tutma hükümleri hariç, bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz, diğer ödevler, ceza hükümleri ile bu Kanun ve diğer Kanunlarda yer alan ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabidirler.

Örnek:
Bolu ilinde bakkallık faaliyetinde bulunan ve basit usulde vergilendirilen Ahmet Bey 2019 yılında 15.000 TL kâr elde etmiştir. Bu mükellef yıl içinde 3.000 TL Bağ-Kur (5510 s.k. 4/b) primi ödemiştir.
Mükellefin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.
Ticari Kazanç..... 15.000 TL
5510 4/b (Bağ-Kur) Primi..... 3.000 TL
Kalan (15.000 TL - 3.000 TL)..... 12.000 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)..... 12.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi..... 1.800 TL
Ödenecek Gelir Vergisi..... 1.800 TL

2.2.2.5. Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğü
Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin, bir takvim yılı içinde aldıkları mallara ve hizmetlere ait alış belgeleri ve yaptıkları giderler ile hasılat belgeleri kayıtlarının tutulduğu özel bürolarda muhafaza edilecektir. Cari takvim yılına ilişkin belgelerin ibrazı da bu özel bürolardan talep edilecektir.
Cari takvim yılı kayıtlarının tutulması ve vergilendirmeyle ilgili tüm ödevler bürolarca yerine getirilecektir.
Yıllık beyannamenin verilmesinden sonra o yıla ilişkin belgeler muhafaza edilmek üzere mükellefe teslim edilecektir. Teslim alınan belgeler, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılı başından başlayarak beş yıl süre ile mükelleflerce muhafaza edilecektir.

2.2.2.6. Basit Usulde Katma Değer Vergisi Uygulaması
Basit Usulde vergilendirilen mükelleflerin teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. Buna göre;
a) Basit Usulde vergilendirilen mükellefler, mal teslimleri ve hizmet ifalarında katma değer vergisi hesaplamayacaklar, bunlardan mal ve hizmet alan mükellefler de katma değer vergisi indirimi yapmayacaklardır.
b) Gerçek Usulde vergilendirilen mükelleflerden mal ve hizmet satın alan basit usulde vergilendirilen mükellefler, ödedikleri katma değer vergisini gider veya maliyet olarak dikkate alacaklardır.

2.2.2.7. Basit Usulde Vergi Tevkifatı ve Geçici Vergi
a) Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde, yaptıkları ödemelerden vergi tevkif edecekler arasında basit usulde vergilendirilen mükellefler sayılmamıştır. Bu nedenle, bu mükellefler yaptıkları ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmayacaklar ve muhtasar beyanname vermeyeceklerdir.
b) Basit Usulde vergilendirilen mükellefler geçici vergi ödemeyeceğinden buna ilişkin beyanname vermeyecekler ve bildirimde bulunmayacaklardır.

2.2.2.8. Basit Usule Tabi Mükelleflerde Gün Sonunda Toplu Belge Düzenleme Uygulaması
Basit Usulde vergilendirilen mükelleflerle ilgili 215 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile getirilen, belge vermedikleri günlük hâsılatları için gün sonunda tek bir fatura düzenlemesine ilişkin uygulamanın 310 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği kapsamında 31.12.2020 tarihine kadar devam edecektir. Bu sürecin 31.12.2021 tarihine kadar uzayıp uzamayacağı Aralık 2020 içinde yayınlanacak bir Genel Tebliği ile belirlenecektir.

vvGVK'nın 89/15 maddesi: "15. Basit usulde tespit edilen ticari kazançların yıllık 8.000 Türk lirasına kadar olan kısmı (Bu Kanunun mükerrer 20 nci maddesinde yer alan kazanç istisnasından faydalananlar bu bent hükmünden yararlanamaz. Bu bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.)." şeklindedir. Bu bentte yer alan had her yıl yeniden değerleme oranına göre artacaktır. 2017 yılı için geçerli had 296 Seri No.lu GVK Genel Tebliği ile 8.000 TL olan tespit edilmiştir. 2018 yılında %14,47 yeniden değerleme oranına göre bu had (302 Sıra No.lu GVKGT ile de ilan edildiği üzere) 9.000 TL olarak dikkate alınmıştır. 2019 yılında ise % 23,73 yeniden değerleme oranına göre bu had (305 Sıra No.lu GVKGT'de de açıklandığı üzere) 11.000 TL olarak belirlenmiştir. 2020 yılında ise % 22,58 yeniden değerleme oranına göre bu had (310 Sıra No.lu GVKGT'de de açıklandığı üzere) 13.000 TL olarak dikkate alınacaktır.
İndirimden faydalanacaklar:
İndirim uygulamasının usul ve esasları 292 No.lu GVK Genel Tebliği ile belirlenmiştir.
- GVK'nun 89. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (15) numaralı bent hükmü uyarınca, ticari kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerin beyan ettikleri ticari kazançlarına herhangi bir süre ile sınırlı olmaksızın 8.000 TL'lık (2017: 8.000 TL – 2018: 9.000 TL, 2019: 11.000 TL) indirim uygulanır.
- İndirim, 1/1/2016 tarihinden itibaren elde edilecek gelirlere uygulanır. Dolayısıyla, indirim 2018 yılına ait kazançlara ilişkin olarak 2019 yılında verilecek beyannamede dikkate alınır.
- Söz konusu indirim, basit usule tabi mükelleflerin sadece ticari kazançlarına uygulanacak olup beyana tabi diğer gelir unsurlarının da bulunması halinde bu gelirlere indirim uygulanmaz. Ayrıca, vergilendirme döneminde kazanç elde edilmemesi veya 8.000 Türk lirasının (2018 için 9.000 TL, 2019 yılı için 11.000 TL) altında kazanç elde edilmesi nedeniyle yararlanılamayan indirim tutarı ertesi yıllara devredilmez.
- Ticari kazancı basit usulde vergilendirilen mükellefler genç girişimcilere ilişkin kazanç istisnası ile 8.000 TL'lık (2018 için 9.000 TL, 2019 yılı için 11.000 TL) indirimden birlikte yararlanamazlar.
- Ticari kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerden genç girişimcilere ilişkin kazanç istisnası ile 8.000 TL'lık (2018 için 9.000 TL, 2019 yılı için 11.000 TL) indirime ilişkin şartları birlikte taşıyanlar, söz konusu istisna veya indirimin hangisinden faydalanacaklarını kendileri belirler.
- Basit usule tabi mükelleflerin herhangi bir nedenle takvim yılı içerisinde gerçek usule geçmeleri durumunda, 8.000 TL'lık (2018 için 9.000 TL, 2019 yılı için 11.000 TL)

[3] Bu konuya dair süre uzatımları 10 yıldan uzun bir süredir devam etmektedir.

indirimden yararlanmaları mümkün değildir. Ayrıca, gerçek usule geçen mükellefler genç girişimci istisnasına ait diğer şartları taşısalar dahi ilk defa mükellefiyet tesis edilme şartı ihlal edilmiş olduğundan, söz konusu istisnadan da yararlanamazlar.

- İndirim tutarı, Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin (Beyana Tabi Geliri Sadece Basit Usulde Tespit Edilen Ticari Kazançlardan İbaret Olanlar İçin) "Gelir Bildirimi" bölümünün ilgili satırında gösterilir. Öte yandan, söz konusu indirim tutarı basit usulde tespit edilen ticari kazancın yanında beyana tabi başka bir gelir unsurunun bulunması halinde "Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin Eki"nde yer alan "Basit Usulde Ticari Kazançlara İlişkin Bildirim" bölümünün ilgili satırında gösterilir.

2.2.3. Gerçek Usulde Vergilendirme

Basit usul koşullarını taşımayan gelir vergisi mükelleflerinin ticari kazançları gerçek usule göre tespit edilir. Gerçek usule tabi mükellefler tutacakları defterler yönünden iki sınıfa ayrılırlar:

• Birinci sınıf tacirler
• İkinci sınıf tacirler

2.2.3.1. Birinci Sınıf Tacirler

2.2.3.1.1. Bilanço Esasına Göre Defter Tutanlar

Aşağıda sıralanan mükellefler bilanço esasına göre defter tutacaklardır:

1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanlardan yıllık alım veya satım tutarları VUK`nda belirtilen miktarlardan fazla olanlar (2018 yılı için yıllık alımlarda 190.000 TL veya yıllık satımlarda 260.000 TL) (2019 yılı için yıllık alımlarda 230.000 TL veya yıllık satımlarda 320.000 TL) (2020 yılı için yıllık alımlarda 280.000 TL veya yıllık satımlarda 390.000 TL)
2. Diğer işlerle uğraşanlardan bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hâsılatı VUK`nda belirtilen miktarı aşanlar (2018 yılı için 100.000 TL) (2019 yılı için 120.000 TL) (2020 yılı için 140.000 TL)
3. İlk iki bentte yazılı işleri beraber yapanlardan 2. bentte anılan iş hâsılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı VUK`nda belirtilen miktarı aşanlar (2018 yılı için 190.000 TL) (2019 yılı için 230.000 TL) (220 yılı için 280.000 TL)
4. Her çeşit ticaret şirketleri
5. Kurumlar vergisine tabi diğer tüzel kişiler
6. Kendi istekleri ile bilanço esasına göre defter tutanlar

Bilanço esasına tabi olan mükellefler Vergi Usul Kanunu'na göre aşağıda yazılı olan defterleri tutmak zorundadır:

· Yevmiye defteri
· Defteri kebir
· Envanter defteri

Bu defterlerin yanı sıra sürekli imalat işiyle uğraşanlar imalat defteri (Maliyet muhasebesi kayıtlarını 7/A seçeneğine göre tutanlar ve imalatlarına dair VUK 197 ilâ 203. maddelerinde yer verilen bilgilere ulaşılacak bir raporlama sistemi oluşturanlar imalat defteri tutmak zorunda değildir); banka, banker ve sigorta şirketleri banka ve sigorta muameleleri defteri; depo (ardiyeler) işletenler ambar defteri; yabancı nakliyat ve ulaştırma kurumları veya Türkiye'deki temsilcileri hasılat defteri tutmak mecburiyetindedirler.

Ayrıca, 16 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeye göre anonim şirketler, damga vergisi defteri tutmak zorundadır. (32 ve 33 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliği ile anonim şirket dışındaki diğer kurumlar vergisi mükellefleri ile kollektif ve adi komandit şirketler ve bilanço esasına göre defter tutan gerçek kişiler istemeleri halinde damga vergisi defteri tutabileceklerdir.)

2.2.3.1.2. Bilanço Esasına Göre Ticari Kazancın Tespiti

Birinci sınıf tacirler, hesaplarını bilanço esasında tutacakları defterlerde takip ederler.

Birinci sınıf tacirler, hesap dönemi sonunda bilanço çıkarırlar. Bunun için işletmeye dahil mevcutları, alacakları ve borçları saptarlar ve VUK hükümlerine göre değerlerler. Ticari bilançonun vergi kanunlarına uyumlaştırılmış haline uygulamada mali bilanço denilmektedir.

Bilanço esasına göre ticari kazanç, mali bilançolar üzerinden hesap dönemi sonunda ve başındaki öz sermaye tutarları arasındaki müspet farktır. Ayrıca, hesap dönemi içinde söz konusu işletmenin sahip veya sahiplerince;

· İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir,
· İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Dönem sonundaki öz sermayenin dönem başındakine göre fazla olan kısmı o dönemin ticari kazancı sayılır. Tersi durumda ise fark, zararı gösterir.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile GVK'nun 40 ve 41. maddeleri hükümlerine uyulur.

2.2.3.2. İkinci Sınıf Tacirler
Birinci sınıf tacirlerle ilgili şartları taşımayanlar ikinci sınıf tacir sayılırlar ve işletme hesabı esasına göre defter tutarlar.

2.2.3.2.1. İşletme Hesabı Esasında Ticari Kazancın Tespiti
İkinci sınıf tacirler, kazançlarını işletme hesabı esasında tespit ederler. Bu usulde kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılatlar ile giderler arasındaki müspet farktan oluşur. Giderlerin daha fazla olması halinde zarar doğmuş olur.
İşletme hesabı esasına tabi mükelleflerin genel olarak tutmak zorunda oldukları tek defter, işletme hesabı defteridir. Bunun yanında mükellefler yaptıkları işin niteliğine göre aşağıdaki defterleri tutacaklardır.
· Bitim işleri defteri
· Ambar defteri

2.2.3.3. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilecek Giderler
Gelir safi kazanç üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır.
Safi kazancın tespit edilebilmesi için, gayri safi hâsılattan indirilebilecek giderler GVK'nun 40. maddesinde aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:
1. 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 hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.) **[(Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek**

[4] Götürü gider indirimi konusunda Mali İdare 194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde düzenlemeler yapmıştır. Bu tebliğde bilhassa "5. Götürü Olarak Hesaplanan Giderlerin Muhasebeleştirilmesi" başlıklı bölümde yer verilen "Götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurt dışındaki işleri ile ilgili olarak yapmış oldukları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin, anılan faaliyetlerden sağlanan hasılatın belli bir oranını aşmamak şartıyla ticari kazançtan indirilmesini öngören bir müessesedir. Dolayısıyla götürü gider hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerekir. Buna göre, işletmenin yurt dışı faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan belgesiz giderlerin de Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ilgili gider hesaplarında izlenmesi ve dönem sonunda "690 Dönem Kar-Zarar" hesabına aktarılması gerekir. Belgesi temin edilemeyen giderlerin, bu Tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde hesaplanacak götürü gider tutarını aşan kısmı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak Tekdüzen Muhasebe sistemine göre belirlenen ticari kâra ilave olacaktır. Dolayısıyla, belgesiz giderlere karşılık olmak üzere götürü olarak hesaplanan giderler, ticari kâra eklenmemiş olduğundan vergi matrahına da dahil edilmemiş olacaktır." açıklaması uygulama açısından çok önemlidir. Mükelleflerin muhasebe kaydı yapmaksızın doğrudan yıllık beyannamede götürü gider indirimi satırını kullanmak suretiyle yaptıkları indirimler İdare tarafından eleştirilmiş, vergi yargısı ise mükellef lehine kararlar açıklamıştır. Bununla birlikte yine de fiilen harcama yapılmadan ve muhasebe kayıtlarına yansıtılmadan indirim uygulanmasının olası bir vergi incelemesinde eleştirilmesi yüksek bir olasılıktır diyebiliriz. Ayrıca bir dönem yayınlanan taslak GVK'da genel tebliğe uygun olacak şekilde yasa değişikliği öngörülmüştü ancak yeni GVK'ya yönelik henüz somut bir gelişme olmamıştır diyebiliriz.

otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 TL'na kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000 TL'na kadarlık (310 No.lı GVGT'ne göre 2020 yılı için 140.000 TL) kısmı gider olarak dikkate alınabilir.) 7194 sayılı Kanunun 13. Maddesi ile GVK'nın 40/1 maddesine eklenen bu hüküm, 01.01.2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere, kanunun yayın tarihinde (07.12.2019) yürürlüğe girmiştir.] [56]
2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatında iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliğe haiz bulunmaları şartıyla), GVK'nun 27. maddesinde yazılı giyim giderleri;
3. İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar;
4. İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak şartiyle);
5. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri. **[(Şu kadar ki faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i indirilebilir). 7194 sayılı Kanunun 13. Maddesi ile GVK'nın 40/5 maddesine eklenen bu hüküm, 01.01.2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere, kanunun yayın tarihinde (07.12.2019) yürürlüğe girmiştir.]** [78]

6. İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi ayni vergi, resim ve harçlar;

[5] 7194 sayılı Kanunun yürürlük maddesinde "13 üncü ve 14 üncü maddeleri 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde," yürürlüğe gireceği yazılmış olsa da; söz konusu maddede (hatta kanunda) iktisap tarihi belirlemesi olmadığı için Kanunun yürürlüğe girdiği 07.12.2019 tarihten önce veya uygulamanın başlayacağı 01.01.2020 tarihinden önce iktisap edilmiş olan binek otomobillerin durumu hakkında tereddüt oluşmuştur. Konu hakkında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanacak tebliğlerin takip edilmesi gerekmektedir. Rehberimizin yayın tarihi itibariyle henüz bu yönde bir tebliğ yayınlanmamıştır.

[6] Yukarıdaki düzenlemeler kapsamında, binek otomobillere ait kira ödemeleri ile binek otomobil masraflarından, vergiye tabi kazancın tespiti sırasında Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) olarak dikkate alınacak tutarlara isabet eden KDV'nin de indirilecek KDV olarak dikkate alınamayacağını, söz konusu KDV'nin gider olarak kayıtlara alınmakla birlikte gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde KKEG olarak dikkate alınması gerektiğini önemle hatırlatmak isteriz.

[7] 7194 sayılı Kanunun yürürlük maddesinde "13 üncü ve 14 üncü maddeleri 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde," yürürlüğe gireceği yazılmış olsa da; söz konusu maddede (hatta kanunda) iktisap tarihi belirlemesi olmadığı için Kanunun yürürlüğe girdiği 07.12.2019 tarihten önce veya uygulamanın başlayacağı 01.01.2020 tarihinden önce iktisap edilmiş olan binek otomobillerin durumu hakkında tereddüt oluşmuştur. Konu hakkında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanacak tebliğlerin takip edilmesi gerekmektedir. Rehberimizin yayın tarihi itibariyle henüz bu yönde bir tebliğ yayınlanmamıştır.

[8] Yukarıdaki düzenlemeler kapsamında, binek otomobillere ait kira ödemeleri ile binek otomobil masraflarından, vergiye tabi kazancın tespiti sırasında Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) olarak dikkate alınacak tutarlara isabet eden KDV'nin de indirilecek KDV olarak dikkate alınamayacağını, söz konusu KDV'nin gider olarak kayıtlara alınmakla birlikte gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde KKEG olarak dikkate alınması gerektiğini önemle hatırlatmak isteriz.

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.) [9] **[(Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 TL'nı (310 GVKGT'ne göre 2020 yılı için 160.000 TL), söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismana tabi tutarı 250.000 TL'nı (310 GVKGT'ne göre 2020 yılı için 300.000 TL) aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.) 7194 sayılı Kanunun 13. Maddesi ile GVK'nın 40/7 maddesine eklenen bu hüküm, 01.01.2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere, kanunun yayın tarihinde (07.12.2019) yürürlüğe girmiştir.]** [10]

8. 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.)

9. İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (İşverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse Gelir Vergisi Kanunu'nun 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.).

10. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli.

11. 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.)

Örnek: Bir işverenin Ekim 2019 döneminde çalışanı adına bireysel emeklilik sistemine ödediği katkı payı tutarı 850 TL'dır.

Aylık Brüt Ücret	5.000 TL
Bireysel Emeklilik Sitemine İşveren Tarafından Ödenen Katkı Payı	850 TL
Önceki Dönemlerde (Ocak-Eylül) İndirim Konusu Yapılmış Toplam Tutar	7.650 TL
2018 Yılı Asgari Ücretin Yıllık Tutarı (2.558,40 x 12)	30.700,80 TL
Brüt Ücretin %15'i	750 TL
*Asgari Ücretin %30'u (2.558,40 x % 30)	767,52 TL

[9] Isı Yalıtımı ve Enerji Tasarrufu Sağlamaya Yönelik Harcamaların safi kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınabilmesine dair yasal düzenlemenin uygulama usul ve esasları 295 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile düzenlenmiştir.

[10] 7194 sayılı Kanunun yürürlük maddesinde "13 üncü ve 14 üncü maddeleri 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde," yürürlüğe gireceği yazılmış olsa da; söz konusu maddede (hatta kanunda) iktisap tarihi belirlemesi olmadığı için Kanunun yürürlüğe girdiği 07.12.2019 tarihten önce veya uygulamanın başlayacağı 01.01.2020 tarihinden önce iktisap edilmiş olan binek otomobillerin durumu hakkında tereddüt oluşmuştur. Konu hakkında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanacak tebliğlerin takip edilmesi gerekmektedir. Rehberimizin yayın tarihi itibariyle henüz bu yönde bir tebliğ yayınlanmamıştır.

* 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 80. maddesi hükmüne göre; işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin % 30'unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payları tutarları üzerinden SGK primi hesaplanmayacaktır.

Ödenen aylık katkı payı tutarı 850 TL, brüt ücretin %15'ni aştığından, fark (850 – 750=) 100 TL ücret olarak bordroya yansıtılmak, gerekli yasal kesintiler yapılmak suretiyle ücret gideri olarak kayıtlara alınabilecektir. (850–100=) 750 TL ise işveren tarafından ücretle ilişkilendirmeksizin ticari kazancın tespitinde doğrudan gider olarak indirilebilecek katkı payı tutarıdır. Yine aynı şekilde, SGK açısından ortaya çıkan fark da (850–767,52=82,48 TL) bordroda gerekli SGK prim kesintilerine tabi olacaktır. Tabii kişinin normal aylık ücreti aylık Sigorta Primine Esas Kazanç (SPEK) tavanının üzerindeyse bu durumda herhangi bir prim hesaplaması olmayacaktır. Örneğimizde ise aylık brüt ücret 2019 yılı aylık SPEK tavanı olan 19.188 TL'nın altındadır. Son olarak, damga vergisinden herhangi bir istisna bulunmadığından, ödenen BES katkı payının tamamı aylık olarak damga vergisine tabi olacaktır.

2.2.3.4. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilemeyecek Giderler

Ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyecek giderler (kanunen kabul edilmeyen giderler/KKEG) GVK'nun 41. maddesinde aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir:

1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlenerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.);
2. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar;
3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler;
4. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler;
5. Yukarıda 1 ilâ 4 numaralı bentlerde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle 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 sayılır. Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır. Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir. 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 bu maddede yer almayan hususlar bakımından, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi hükmü uygulanır.

6. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.)
7. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si (Cumhurbaşkanı, bu oranı % 100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir.) *(90/1081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu oran (0) olarak saptanmıştır.)* (Bakanlar Kurulu Kararı ile söz konusu oran % 0 olarak saptandıktan sonra yayınlanan 4207 sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanun'un 4. maddesinin 11. bendi gereğince, GVK Madde 41/7 bendinde belirtilen ilan ve reklam giderleri gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak gösterilemez.)
8. 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.
9. 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 Cumhurbaşkanı'nca kararlaştırılan kısmı.
10. Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.
Tabii ki ticari kazancın tespitinde KKEG olarak dikkate alınması gereken işlemler ve tutarlar bunlar ile sınırlı değildir. Başka kanunlardan kaynaklı KKEG tutarları da olmaktadır. Örneğin: MTV kanunu gereği binek otolar için ödenen vergiler (faaliyet konusu oto kiralaması olanlar hariç), gider vergileri kanunu gereği ödenen özel iletişim vergisi tutarları veya dönemsellik ilkesi gereği cari hesap dönemine ait olmayan giderler, KDV Kanunu'nun 30.maddesi kapsamında indirilemeyecek KDV tutarları, belgesi temin edilemeyen ve belgesiz harcama olarak kabulü mümkün olmayan masraf ve maliyetler, VUK'nda yer almayan değerleme ölçülerine istinaden yapılan kayıtlar; örneğin kıdem tazminatı karşılıkları, takdir komisyonu kararı olmadan stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılması, raporlama amaçlı olarak kayıtlara alınan ancak hesap dönemi içinde gerçekleşmemiş riskler için ayrılan karşılıklar...v.b. işlem ve tutarlar, GVK Madde 40/1, 40/5 ve 40/7'de vergiye tabi kazancın tespitinde gider kabul edilmeyen binek oto masraf ve maliyetleri de vergiye tabi kazancın tespitinde KKEG olarak dikkate alınmak zorundadır.

3. Ücretler

3.1. Tanımı ve Kapsamı

Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar (hizmet karşılığının mal olarak verilmesi) ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir (konut, araç sağlanması vb.). Gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde etmiş oldukları ücret gelirleri gelir vergisine tabidir. Ücret bedensel ya da zihinsel bir emek karşılığında işverenden elde edilen hasılayı ifade eder.
Bu hasıla para şeklinde olabileceği gibi ayni (hizmet karşılığının mal olarak verilmesi) veya para ile temsil edilebilen menfaat şeklinde de olabilir.
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 olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması bile ücretin niteliğini değiştirmez.
Aşağıda sayılan ödemeler ücret olarak vergilendirilir.
a) Kanunla kurulan emekli sandıkları ile Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, ticaret odaları, sanayi odaları, borsalar veya bunların teşkil ettikleri birliklerin personellerinin malullük, yaşlılık ve ölümlerinde yardım yapmak üzere kurulan sandıklardan ödenen ve en yüksek devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarını aşmayan kısım istisna kapsamında olup; bunların dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları,
b) Daha önce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler,
c) TBMM, İl Genel Meclisi ve Belediye Meclisi üyeleri ile Özel kanunlarına veya İdari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzer diğer kişilere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
ç) Yönetim ve Denetim Kurulları başkanı ve üyeleriyle, tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
d) Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,

e) Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler,
f) Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar. (Bu ödemeler her ne kadar GVK Madde 61'de ücret olarak kabul edilmiş olsa da, ödemeler sırasında GVK'nın 25/7-b bendindeki istisnanın dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu istisnanın uygulama usul ve esasları 303 sayılı GVK Genel Tebliğinde düzenlenmiştir.)

3.2. Ücretin Unsurları

Bir ödemenin, ücret olarak kabul edilebilmesi için hizmet erbabının işverene tabi olması, belli bir işyerine bağlı olarak çalışması ve hizmetin, nakit veya ayın olarak yapılan bir ödeme veya hizmet erbabına sağlanan ve para ile temsil edilebilen bir menfaat olması koşullarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu üç unsur birlikte varsa elde edilen gelir ücret olacak, aksi takdirde ücretten söz etmek mümkün olmayacaktır.
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 münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.

3.3. Ücretin Tespit Şekli

Ücretler "vergilendirme" ve "tespit şekli" bakımından iki kısma ayrılmıştır.
• Gerçek ücretler
• Diğer ücretler

3.3.1 Gerçek Ücretler

Ücretin vergilendirilmesinde prensip olarak gerçek usul kabul edilmiştir. Buna göre vergi, ücret gelirinin gerçek ve safi miktarı üzerinden alınmaktadır.

3.3.1.1. Ücretin Safi Tutarının Tespiti

Ücretin safi tutarı, işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan yararlar toplamından (yani ücretin gayrisafi tutarından) bazı indirimlerin yapılmasından sonra kalan miktardır. Yapılacak indirimler aşağıdaki gibidir:
1. Devlet Memurları Kanunu'nun 190. maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler;
2. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler;
3. Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler (İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Cumhurbaşkanı bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.).
4. Çalışanlar tarafından ilgili kanunlarına göre, sendikalara ödenen aidatlar (Şu kadar ki, aidatın ödendiğinin tevsik edilmesi şarttır.)
5. Gelir Vergisi Kanunu'na göre çalışma gücünün asgari % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece engelli, asgari % 60 'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece engelli, asgari % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece engelli sayılır ve elde ettikleri ücret gelirlerinden aşağıda belirtilen aylık engellilik indirimi tutarları indirilir. [11] [12]

2020 Yılı için engellilik indirimi tutarları şunlardır:
- Birinci derece engelliler için 1.400 TL,
- İkinci derece engelliler için 790 TL,
- Üçüncü derece engelliler için 350 TL,

2019 Yılı için engellilik indirimi tutarları şunlardır:
- Birinci derece engelliler için 1.200 TL,
- İkinci derece engelliler için 650 TL,
- Üçüncü derece engelliler için 290 TL,

Ücretin gerçek değerinin tayininde, Gelir Vergisi gibi şahsi vergiler ücretten indirilmez.
Yabancı para cinsinden ödenen ücretler ödeme gününün borsa rayiciyle Türk parasına çevrilir.
Hizmet erbabına verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre; konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlenir.

3.3.1.2. Gerçek Usule Tabi Ücretlerin Vergilendirilmesi
Gerçek usule tabi ücretlerin vergilendirilmesi iki şekilde yapılmaktadır.
• Ücretten işveren tarafından vergi kesintisi yapılması,
• Elde edilen ücretin yıllık beyanname ile beyan edilmesi,

3.3.1.2.1. Kesinti Esası Yoluyla Vergilendirme
İstihkakların ödenmesi sırasında sorumlular tarafından verginin kesilerek vergi dairelerine yatırılmasına kesinti (tevkifat) usulü denilmektedir. Gerçek ücretlerin vergileri esas olarak bu yöntemle alınır.

3.3.1.2.2. Ücretin Yıllık Beyanname ile Beyan Edilmesi
2019 yılında elde ettikleri ücret gelirleri nedeniyle beyanname vermek zorunda olanlar aşağıda sayılmıştır.
— Birden fazla işverenden alınan ve kesinti yoluyla vergilendirilen ücretlerden, birinciden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı (2019 yılı için) 40.000 TL'nı (Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutar) aşan ücretler,
— Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı (GVK Madde 23/14'deki istisna kapsamına girmiyorsa),
— İstisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri,
— Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca yıllık beyanname ile bildirilmesi gerekli görülen ödemeler,
— Kesinti yoluyla vergilendirilmeyen yukarıda sayılanlar dışında kalan ücretler,

[11] Uygulamada genellikle engellilik indiriminin hesaplanan vergi üzerinden yapılacağı şeklinde yanlış bir anlama olabilmektedir. Yukarıda yer verilen indirim tutarları gelir vergisi matrahından mahsup edilecektir. Diğer bir ifadeyle engelli personelin net maaşında bu tutarlar kadar artış olmayacaktır. Bu tutarlar vergi kesintisine esas matrahı azaltacağı için ücretten kesilecek gelir vergisinden bir miktar azalma olacaktır.

[12] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.11.2017 tarih ve 62030549-120[31-2017/256]-488576 sayılı özelgesinde; ".... çalışanlarınıza net ücret üzerinden ödeme yapılması durumunda, engelli çalışanlarınızın ücretlerinde engellilik indiriminden oluşan vergi avantajı, engelli çalışanlara yansıtılacaktır. Dolayısıyla engellilik indirimi nedeniyle sağlanan vergisel avantaj çalışanın eline geçen net ücret tutarını artıracaktır." görüşü verilmiştir.

3.3.1.2.2.1 Birden Fazla İşverenden Alınan Ücretlerde 01.01.2020 Sonrası Uygulama
7194 sayılı Kanunun 15. maddesinde yer alan düzenleme ile Gelir Vergisi Kanunu'nun "Toplama yapılmayan haller" başlıklı 86. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi değiştirilmiştir.

Değişiklik öncesi madde metni:	Değişiklik sonrası madde metni:
b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil),	b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil),"

Buna göre;
- Tek işverenden alınan tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri toplamının gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (500.000 TL) aşması halinde bu gelirler beyan edilecektir.
- Birden fazla işverenden tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret geliri elde eden mükelleflerin, birden sonraki işverenden aldıkları ücret gelirleri toplamı, gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (40.000 TL) aşması halinde bu gelirler önceden olduğu gibi beyan edilecektir.

- Birden fazla işverenden tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret geliri elde eden mükelleflerin, birden sonraki işverenden aldıkları ücret gelirleri toplamının, gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (40.000 TL) aşmaması, ancak, bu ücreti ile ilk işverenden alınan ücret geliri toplamının gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (500.000 TL) aşması halinde bu gelirler beyan edilecektir.

Yukarıdaki düzenleme, 01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilecek ücret gelirlerine uygulanmak üzere, kanunun yayın tarihinde (07.12.2019) yürürlüğe girmiştir.

2019 yılında birden fazla işverenden elde edilmiş ücret gelirleri için ise yukarıda yer verilen GVK 86/1-b maddesinin eski şekli geçerli olacaktır.

Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı serbestçe belirlenebilecektir.

Kesintiye tabi tutulmamış ücret gelirleri (diğer ücretler hariç) için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilecektir.

3.3.2 Diğer Ücretler

Bir kısım hizmet erbabının gerçek ücret üzerinden vergilendirilmesi ücretin saptanmasındaki güçlük nedeniyle mümkün olmamaktadır. Buna göre aşağıda yazılı hizmet erbabının safi ücretleri, takvim yılı başında geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarının 1/4'ü olarak tespit edilecektir.

- Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar,
- Özel hizmetlerde çalışan şoförler,
- Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri,
- Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar,
- Gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması nedeniyle, Danıştay'ın olumlu görüşüyle, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca bu kapsama alınanlar,

Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

3.4. İstisnalar

Gelir vergisinden istisna olan bazı ücretlere aşağıda yer verilmiştir.

1. Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri;
2. Gelir Vergisinden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri;
3. Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri;
4. Köy muhtarları ile köylerin katip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri;
5. Hizmetçilerin ücretleri (Hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır.) (Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamına dahil değildir);
6. Sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde, ceza ve ıslah evlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler;
7. Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerin (işverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin) 2020: 23,00 TL, 2019: 19 TL'nı aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir. Bu tutar KDV hariçtir.
8. Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini şeklinde sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m^2'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Bu konutların 100 m^2'yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz);
9. Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri [(İşverenlerce taşıma hizmeti verilmeyen durumlarda, çalışılan günlere ait bir günlük ulaşım bedelinin (2020 yılı için) 12 TL'yi aşmaması ve buna ilişkin ödemenin toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının temini şeklinde yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması hâlinde aşan kısım ile hizmet erbabına ulaşım bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir.

Bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.) 7194 sayılı Kanunun 11. Maddesi ile GVK'nın 23/10 maddesine eklenen bu parantez içi hüküm, kanunun yayınlandığı tarihi (07.12.2019) izleyen ay başında (01.01.2020'de) yürürlüğe girmiştir.]
10. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, malüliyet, dul ve yetim aylıkları (5 (Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (Genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar dahil);
11. Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanunu'na tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri;
12. Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları;
13. a) 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;
b) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin, Ticaret Bakanlığından alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerinde münhasıran merkezin faaliyet izni kapsamında istihdam ettikleri hizmet erbabına Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler;
14. Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl milli müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler. (Asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla)
15. İşverenlerce, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce bu hizmetlerin verilmediği durumlarda, ödemenin doğrudan bu hizmetleri sağlayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılması şartıyla, her bir çocuk için aylık, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %15'ini (2018/11674 sayılı BKK ile %50) aşmamak üzere bu istisnadan yararlanılır. Kreş ve gündüz bakımevi hizmetini sağlayanlara yapılan ödemelerin belirlenen istisna tutarını aşan kısmı ile hizmet erbabına bu amaçla nakden yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir. Bu bentte yer alan %15 oranını, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %50'sine kadar artırmaya ve kanuni seviyesine getirmeye Cumhurbaşkanı, bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.
17. Kamu kurum ve kuruluşları hariç 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 kabin memurlarına ödenen aylık ücretin gerçek safi değerinin %70'i.
17. Ölüm, engellilik ve hastalık sebebiyle verilen tazminat ve yardımlar ile 25/8/1999 tarihli ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu uyarınca ödenen işsizlik ödeneği ve 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanununa göre ödenen işe başlatmama tazminatı.
18. Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları (Bu zamlar Devletçe verilen miktarları aştığı takdirde, fazlası vergiye tabi tutulur);
19. Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar (Bu istisna hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmına uygulanır.);
20. 1475 ve 854 sayılı kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz);
21. Hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre hesaplanacak vergiden istisna kıdem tazminatı tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar, [15]

---

[13] Uygulama usul ve esasları 293 Sıra No.lu GVK Genel Tebliğinde düzenlenmiştir

[14] Uygulama usul ve esasları 303 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Ayrıca SGK tarafından yayınlanan 12.10.2018 tarihli 24010506-010.07.01-E.13565450 sayılı Genel Yazıda özetle, "kreş ve gündüz bakımevi hizmeti alan çalışanların her bir çocuğu için işveren tarafından kreş ve gündüz bakımevi hizmetini veren gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılan ödemeler sigortalıya doğrudan yapılan bir ödeme olmadığından cihetle prime esas kazanç kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, söz konusu ödemenin nakdi olarak doğrudan çalışana yapılması halinde ise sigortalının prime esas kazanç hesabında dikkate alınacak ödeme olarak değerlendirilecektir" açıklamasına yer verilmiştir.

[15] Uygulama usul ve esasları 303 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

22. İşle ilgili olmak şartıyla, gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler. (Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.)

3.5. Ücretlilerde Asgari Geçim İndirimi

Asgari geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için % 5'idir. Gelirin kısmi döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Asgari geçim indirimi, bu fıkraya göre belirlenen tutar ile 103. maddedeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz.

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

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 uygulanır. Boşananlar için indirim tutarının hesabında, nafakasını sağladıkları çocuk sayısı dikkate alınır.

"Asgari Geçim İndirimine Ait Bordro", her yıl için ayrı olmak üzere işverenlerce hazırlanacaktır. Aynı zamanda birden fazla işverenden ücret alınması halinde, asgari geçim indirimi uygulaması, en yüksek ücretin elde edildiği işveren tarafından gerçekleştirilecektir. Ücretlinin aynı anda birden fazla işverenden dolayı asgari geçim indiriminden faydalandığının tespiti halinde oluşan vergi ziyaı, ücretliden cezalı olarak tahsil edilecektir.

Örnek: Asgari geçim indiriminin nasıl hesaplandığını aşağıda 2020 yılı brüt asgari ücret tutarı üzerinden örnekleyerek açıklayacağız.

2020 yılı için geçerli brüt asgari ücret 2.943 TL olarak tespit ve ilan edilmiştir. Yukarıda da açıklandığı üzere, AGİ hesaplamasında yılın ilk yarısında geçerli olan asgari ücret esas alınmakta, yıl içinde asgari ücrette meydana gelen değişiklikler bu hesabı değiştirmemektedir.

Aşağıdaki örnekte asgari ücretlinin;

- Eşinin çalışmadığı,
- 18 yaşından küçük 4 çocuğu olduğu

varsayılmıştır.

Asgari Geçim İndirimi Oranı :

Ücretlinin kendisi için %50
Çalışmayan eşi için %10
İlk iki çocuğu için (her çocuk için ayrı ayrı %7,5) %15
Üçüncü çocuk için %10
Sonraki çocuklar - 4. Çocuk için (her çocuk için ayrı ayrı %5) %5

Yukarıdaki tabloya göre, bu asgari ücretli için geçerli olacak asgari geçim indirimi oranı %90'dır. Uygulanacak asgari geçim indiriminin asgari ücretlinin bordrosuna uygulanması halinde gelir vergisi matrahı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Yıllık Brüt Asgari Ücret = 35.316,00 TL
Asgari Geçim İndirimi Oranı = % 90
Asgari Geçim İndirimi Aylık Tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

$$\frac{[(\text{Asgari Ücret Yıllık Brüt Tutarı} \times \text{Asgari Geçim İndirim Oranı}) \times \%15]}{12}$$

Hesaplanan Asgari Geçim İndirimi Aylık Tutarı = 397,30 TL.
Uygulanacak Asgari Geçim İndirimi = 375,23 TL

375,23 TL her ay ücretlinin bordroda hesaplanan gelir vergisinden düşülecek ve bu tutar kadar net ücret artışı gerçekleşecektir.

Net asgari ücret hesabına dair aşağıda bir örneğe yer verilmiştir.

AGİ hesabı açısından işçinin, bekâr ve çocuksuz olduğu ve sadece kabul edilmiştir. (2020 yılı AGİ tutarlarına dair ayrıca sirkülerimiz yayınlanmıştır.)

Sigorta primi işveren hissesi hesabında 5510 sayılı Kanun kapsamındaki 5 puanlık indirim dikkate alınmıştır.

Asgari Ücret (Brüt)	**2.943,00**
SGK Primi (%14)	412,02
İşsizlik Sigortası Primi (%1)	29,43
Gelir Vergisi Matrahı	2.501,55
Gelir Vergisi (%15)	375,23
Damga Vergisi (%0,759)	22,34
Kesintiler Toplamı	839,02
Net Ücret	2.103,98
Asgari Geçim İndirimi (AGİ)	220,73
AGİ Dahil Net Ücret	**2.324,71**

Asgari Ücret (Brüt)	2.943,00
SGK İşveren Payı (%15,5)	456,17
İşsizlik Sig. İşveren Payı (%2)	58,86
İşverene Toplam Maliyet	**3.458,03**

3.5.1. Asgari Geçim İndirimi Tutarı Asgari Ücret Üzerinden Hesaplanan Gelir Vergisinden Fazla Olamayacaktır
Asgari Geçim İndirimi (AGİ) 265 Sıra No.lı GVK Genel Tebliğinde hesabı "AGİ Yıllık Tutarı = (Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı x A.G.İ. Oranı) x %15" şeklinde formüle edilmiştir. Buna göre, 2020 yılında asgari geçim indirimi "aylık" tutarları aşağıdaki şekilde uygulanmıştır.

Medeni durum	AGİ Oranı	2020Aylık AGİ Tutarı (TL)
Bekâr	0,50	220,73
Evli, eşi çalışmayan ve çocuksuz	0,60	264,87
Evli, eşi çalışmayan ve 1 çocuklu	0,675	297,98
Evli, eşi çalışmayan ve 2 çocuklu	0,75	331,09
Evli, eşi çalışmayan ve 3 çocuklu	0,85	375,23
Evli, eşi çalışmayan, 4 ve daha fazla çocuklu	0,90	375,23
Evli, eşi çalışan ve çocuksuz	0,50	220,73

[16] Bir sonraki bölümde de açıklanacağı üzere, asgari geçim indirimi tutarı, asgari ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisinden fazla olamayacaktır. 2.558,40 brüt asgari ücretin aylık gelir vergisi 258,76 TL'dir.

Evli, eşi çalışan ve 1 çocuklu	0,575	253,83
Evli, eşi çalışan ve 2 çocuklu	0,65	286,94
Evli, eşi çalışan ve 3 çocuklu	0,75	331,09
Evli, eşi çalışan ve 4 çocuklu	0,80	353,16
Evli, eşi çalışan ve 5 çocuklu	0,85	375,23
Evli, eşi çalışan, 6 veya daha fazla çocuklu	0,90	375,23
Boşanmış	0,50	220,73
Boşanmış ve 1 çocuklu (*)	0,575	253,83
Boşanmış ve 2 çocuklu (*)	0,65	286,94
Boşanmış ve 3 çocuklu (*)	0,75	331,09
Boşanmış ve 4 çocuklu (*)	0,80	353,16

(*) Ücretlinin nafakasını sağladığı çocukları varsa bu tutarlar dikkate alınacaktır.

Yukarıda AGİ oranı %90 ve üstü olan ücretliler için yasa maddesine göre AGİ tutarı aslında daha fazla hesaplanmaktadır. Ancak, 265 Sıra Numaralı GVK Genel Tebliği'nin "5" numaralı bölümünde yer verilen sınırlama nedeniyle bu tutar asgari ücret fazla olamayacaktır.
265 Sıra Numaralı GVK Genel Tebliği'nin "5" numaralı bölümünde yer verilen düzenleme aşağıdaki gibidir:
"Asgari geçim indirimi yıllık tutarı, ücretlinin asgari geçim indiriminden bir yıl boyunca faydalanacağı net menfaattir. Aylık yapılan ücret ödemelerinde ise asgari geçim indirimi, hesaplanan yıllık tutarın 12'ye bölünmesi suretiyle uygulanacak ve bir ay içerisinde yararlanılabilecek asgari geçim indirimi tutarı, yıllık olarak hesaplanan tutarın 1/12'sini geçemeyecektir.
Asgari geçim indiriminin yıllık tutarı, her ücretli için asgari ücret üzerinden hesaplanan yıllık vergi tutarını aşamayacak ve yıl içerisinde asgari ücret tutarında meydana gelen değişiklikler, asgari geçim indirimi uygulamasında dikkate alınmayacaktır.
Ücretlinin faydalanacağı azami indirim tutarı, elde ettiği ücret geliri üzerinden hesaplanan gelir vergisi ile sınırlı olduğundan, mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde ücretliye herhangi bir iade yapılmayacaktır."

3.5.2. Asgari Ücretin Net Tutarının Gelir Vergisi Dilim Değişikliklerinden Etkilenmemesi İçin İlave AGİ Uygulaması
7103 sayılı Kanun ile GVK'nun 32. maddesine eklenen düzenlemeye göre; net ücretleri, gelir vergisi tarifesi nedeniyle GVK Madde 32'deki esaslara göre sadece kendisi için asgarî geçim indirimi hesaplanan asgarî ücretlilere, içinde bulunulan yılın Ocak ayına ilişkin ödenen net ücretin (ilgili yılda geçerli asgarî ücretin dönemsel olarak farklı tutarlarda belirlenmiş olması halinde, yeni asgarî ücretin geçerli olduğu aylar için artışın uygulandığı ilk aydaki ücret üzerinden Kanunun 103. maddesinde yer alan tarifenin ilk dilimindeki oran baz alınarak hesaplanan net ücretin) altında kalanlara, bu tutar ile bu tutarın altında kalındığı aylara ilişkin olarak aylık hesaplanan net ücreti arasındaki fark tutar, ücretlinin asgarî geçim indirimine ayrıca ilave edilir. Bu düzenlemede geçen net ücret, yasal kesintiler sonrası ücret tutarına asgarî geçim indiriminin ilavesi sonucu oluşan ücreti ifade etmektedir.

3.6. Yurt Dışına Hizmet Veren İşletmelerin İstihdam Ettikleri Hizmet Erbabının Ücretlerine İlişkin İndirim Uygulaması
GVK'nun 33. maddesinde "Yurt dışına hizmet veren işletmelerde indirim" başlığı altında yer alan söz konusu düzenlemenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar 293 Sıra No.lu GVK Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

[17] Uygulama usul ve esasları 303 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

3.6.1. İndirim Uygulaması
GVK'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi ile KVK'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan indirim kapsamındaki faaliyet alanlarında hizmet veren işverenlerin, destek personeli hariç olmak üzere, münhasıran bu faaliyetler için istihdam ettikleri ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan vergiden, işverenin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın % 85'inin yurt dışından elde edilmiş olması ve fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şartıyla, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının GVK'nun 103. maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan indirim tutarı mahsup edilebilecektir.
Yurt dışına hizmet veren işletmelerin, istihdam ettikleri personelin ücretlerine ait stopaj indiriminden yararlanabilmeleri için aşağıda belirtilen faaliyetlerde bulunmaları gerekmektedir:

a. Münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi hizmetleri.
b. İlgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen mesleki eğitim alanlarında yürütülen hizmetler.
c. İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.

Mükellefler, işletmelerinde ikinci fıkrada belirtilen hizmetlerden sadece birisini verebilecekleri gibi şartları taşımak kaydıyla birden fazlasını da verebileceklerdir.
Söz konusu hizmetlerin Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilmesi gerekmektedir.
Söz konusu kazanç indiriminden yararlanmalarına ilişkin esaslar 7 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yer almaktadır.

3.6.2. İndirimden Faydalanma Şartları

İndirimin hesabında, GVK'nun 33. maddesinde belirtilen faaliyet alanlarında istihdam edilen hizmet erbabının ücretleri üzerinden hesaplanan gelir stopaj vergisi esas alınacaktır. Bu tutardan, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının, GVK'nun 103. maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan indirim tutarı mahsuba konu edilecektir.
İndirimden aşağıdaki şartlar dahilinde faydalanılacaktır:
a. Bir önceki maddede sayılan alanlarda faaliyette bulunan işverenlerin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın % 85'inin yurt dışından elde edilmiş olması gerekmektedir.

1. Toplam hasılatın % 85'inin yurt dışından elde edilmiş olduğu, her hesap dönemi sonundaki gelir tablosunda yer alan yurt içi ve yurt dışı net satışlara ilişkin tutarlar esas alınarak tespit edilecektir. Yurt dışından elde edilen hasılatı, toplam hasılatın içindeki oranı % 85' in altında kalan işletmelerin indirimden yararlanmaları söz konusu olmayacaktır.
2. İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen faaliyetlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak hasılatın tespiti açısından, kayıtların ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekir.

b. İndirimin hesabında, münhasıran indirim kapsamında bulunan faaliyetlerde istihdam edilen ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ilişkin ücretler esas alınacak olup fiilen söz konusu işlerde istihdam edilmeyenler ile destek personeline ait ücretler dolayısıyla indirimden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.
c. Fatura veya benzeri belgelerin yurt dışındaki müşteri (yurt dışı mukimi kişi veya kurum) adına düzenlenmesi gerekir. Sağlık alanında faaliyette bulunan şirketlerin ülkemiz ile ikili sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik olanlara verdikleri hizmetin bedelinin ülkemiz Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edilmesi nedeniyle, hizmet bedeli karşılığı faturanın Sosyal Güvenlik Kurumu'na düzenlenmesi durumunda da indirimden faydalanılabilecektir.
ç. Verilen hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gerekir. Diğer bir anlatımla, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir. İlgili Bakanlığın izin ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetleri fiziki olarak Türkiye'de verilmekle birlikte yararlanıcısının Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişiler olması gerekmektedir.

3.6.3. İndirim Tutarı

Mükelleflerin, indirim kapsamında bulunan faaliyetlerinden kaynaklanan ücret ödemelerini ait olduğu dönemin muhtasar beyannamesine dahil etmeleri ve bunlara ilişkin olarak hesaplanan gelir stopaj vergilerini faaliyetin yapıldığı yıl içinde ödemeleri gerekmektedir.
İndirim tutarı, faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının, GVK'nun 103. maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan tutardır.
Hizmet erbabının ücretlerine öncelikle asgari geçim indirimi uygulanacaktır.İndirim tutarı, asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan vergi tutarından, mahsup edilecektir.
İndirim tutarı her bir hizmet erbabı için ayrı ayrı ve her bir yıl için şartların gerçekleşip gerçekleşmediğine bağlı olarak hesaplanacaktır.
Bu indirimden, bu maddede yer alan şartların gerçekleşmesi halinde, faaliyetin yapıldığı takvim yılına ilişkin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihten sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin muhtasar beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsup edilmek suretiyle yararlanılacaktır.
Örneğin, 2019 yılına ilişkin olarak faaliyet gösteren ve indirim uygulamasına ilişkin şartları haiz olan bir gelir vergisi mükellefi, 2020 yılı Nisan vergilendirme döneminden 2021 yılı Mart vergilendirme dönemine (bu dönemler dahil) indirim uygulamasından yararlanabilecektir. 2020 yılında da mezkur şartların gerçekleşmesi durumunda müteakip vergilendirme dönemlerinde indirimden yararlanılabilecektir.
İndirim uygulaması üç ayda bir muhtasar beyanname veren mükellefler için Nisan, Mayıs, Haziran vergilendirme dönemine ilişkin olarak Temmuz ayında verilecek muhtasar beyannameler üzerinden tahakkuk eden toplam vergiler üzerinden yapılabilecektir.
İndirim uygulamasına konu hak kazanılmış tutarların herhangi bir sebeple muhtasar beyanname üzerinden mahsup edilememesi durumunda mahsup edilemeyen tutarların, takip eden vergilendirme dönemlerinde de muhtasar beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsubu mümkündür.

3.6.4. Bildirim ve Beyan

Yurt dışına hizmet veren işletmelerden indirim şartlarını taşıyanlarca, indirim tutarının hesaplaması amacıyla istihdam ettikleri hizmet erbabının (destek personeli hariç) bilgileri ile hizmet erbabının ücretleri, tevkif edilen vergi ve indirim tutarına ilişkin bilgilerin yer aldığı, tebliğ eki Ek-1'deki "Yurt Dışına Hizmet Veren İşletmelerde İndirim Uygulamasına İlişkin Bildirim" doldurulacaktır.

Birinci fıkradaki bildirimin, gelir vergisi mükellefleri için faaliyetin yapıldığı yılı takip eden yılın Mart ayında verilecek muhtasar beyanname (Üç ayda bir muhtasar beyanname veren mükellefler için Nisan ayında), kurumlar vergisi mükellefleri için faaliyetin yapıldığı hesap dönemini takip eden yılın dördüncü ayında verilecek muhtasar beyanname ekinde, e-beyanname şeklinde verenler tarafından elektronik ortamda, diğer mükelleflerce kağıt ortamında yetkili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Özel hesap dönemi uygulayan mükellefler için bildirimin verilme süresi, özel hesap dönemi dikkate alınarak belirlenecektir.

Örnek: 2019 yılında, yurt dışına mimarlık hizmeti veren gelir vergisi mükellefi (A) firması, toplam hasılatının % 85'ini yurt dışından elde etmiş ve indirime ilişkin diğer şartları da sağlamıştır. (A) Firmasının 2019 yılında aylık 5.000 TL ücret ödediği bekâr hizmet erbabına ilişkin vergilendirme ve indirim uygulaması aşağıdaki şekilde olacaktır.

2019 yılı Ocak ayına ilişkin işlemler:

Hizmet erbabının aylık brüt ücreti	5.000,00 TL
Hizmet erbabının Ocak ayı vergi matrahı [5.000-(5.000x%15 SGK işçi payı =750)]	4.250,00 TL
Hesaplanan vergi (artan oranlı) (4.250,00x%15)	637,50 TL
Asgari geçim indirimi (*)	191,88 TL
Ocak vergilendirme dönemine ilişkin vergi dairesine ödenen vergi tutarı	445,62 TL
(*) Bekâr hizmet erbabı için, 2019 yılına ilişkin rakam dikkate alınmıştır.	

Mükellefin faydalanacağı indirim tutarının hesabı:

2019 yılı Ocak ayı asgari ücretin vergi matrahı	2.174,64 TL
2019 yılı Ocak ayı asgari ücretin vergisi (2.174,64 x %15=)	326,20 TL
(A) Firmasının 2020 yılının Nisan vergilendirme döneminde yararlanacağı indirim tutarı	326,20 TL

(A) Firması, 2020 yılının Mart ayı içinde vereceği muhtasar beyanname ekinde, 293 Sıra No.lu GVK Genel Tebliği eki olan Ek-1'deki bildirimi vergi dairesine verecektir. Vergi dairesince de gerekli kontroller yapılarak indirime ilişkin şartların mevcut olduğu anlaşılacaktır.

(A) Firmasının, 5.000 TL ücret alan hizmet erbabı için indirimden yararlanacağı tutar en fazla 326,20 TL olacaktır.

(A) Firması, indirim tutarı olan 326,20 TL'nı 2019 takvim yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verildiği aydan sonraki vergilendirme dönemi olan Nisan 2020 dönemine ilişkin olarak Mayıs ayında verilen muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsup edecektir.

3.7. Sporcu Ücretlerinin Vergilendirilmesi

7194 sayılı Kanun ile GVK'nın Geçici 72. Maddesinde aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır.

Değişiklik öncesi madde metni:	Değişiklik sonrası madde metni:
31/12/2019 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılır. a) Lig usulüne tabi spor dallarında; 1) En üst ligdekiler için % 15, 2) En üst altı ligdekiler için % 10, 3) Diğer liglerdekiler için % 5, b) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden % 5. (2) Bu ödemeler üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu gelirler <u>için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez.</u> (3) Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılmış olan ücret ve ücret sayılan ödemelerin vergilendirilmesinde 31/12/2007 tarihinde yürürlükte olan hükümler uygulanır. (4) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.	31/12/**2023** tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılır. a) Lig usulüne tabi spor dallarında; 1) En üst ligdekiler için % 20, 2) En üst altı ligdekiler için % 10, 3) Diğer liglerdekiler için % 5, b) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden % 5. (2) Bu ödemeler üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz. **Bu madde kapsamındaki gelirler toplamının, 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşması hâlinde, bu gelirler yıllık beyannameyle beyan edilir. Yıllık beyanname verilmesi durumunda, beyan edilen bu gelirler üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca vergi dairesine ödenmiş olması şartıyla, bu Kanuna göre kesilen vergiler mahsup edilir.** (3) Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılmış olan ücret ve ücret sayılan ödemelerin vergilendirilmesinde 31/12/2007 tarihinde yürürlükte olan hükümler uygulanır. (4) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

7194 sayılı Kanunun 21. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 72. maddesinin;

- Uygulama süresi 31.12.2019 tarihinden 31.12.2023 tarihine kadar uzatılmış,
- Söz konusu maddede belirlenen %15 gelir vergisi tevkifat oranı %20'ye yükseltilmiş,
- Sporcular tarafından elde edilen ücret gelirinin gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir dilimindeki haddi (500.000 TL) aşması halinde sporcular tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi yönünde düzenleme yapılmıştır.

Sporcular tarafından yıllık beyanname verilmesi halinde, beyan edilen bu gelirler üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden tevkif edilen vergilerin mahsup edilebilmesi için, tevkifat yapmakla sorumlu olanların tevkif ettikleri vergileri ödemiş olması şartı aranacaktır.

01.11.2019 tarihinden önce akdedilerek geçerlilik kazanmış sporcu sözleşmeleri kapsamında yapılan ücret ödemelerine geçici 72. maddeye dair yukarıda yapılan değişikliklerden önceki hükümler uygulanacaktır.

01.11.2019 tarihinden önceki sözleşmelere ilişkin olarak 01.11.2019 tarihinden sonra yapılan süre uzatımı ve ücreti etkileyen değişiklikler bu kapsamda sayılmayacaktır.

Düzenlemelerden; %20 tevkifat oranı değişikliği ile yıllık beyanname verme yükümlülüğüne dair düzenleme, **<u>01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilecek</u>** ücret gelirlerine uygulanmak üzere kanunun yayınlandığı tarihte (07.12.2019); maddenin 31.12.2023 tarihine uzatılmasına dair düzenleme ise **<u>kanunun yayınlandığı tarihte (07.12.2019'da)</u>** yürürlüğe girmiştir.

3.7.1. Sporcuların Ücretleri Üzerinden Kesilen ve Ödenen Gelir Vergisinin Spor Kulüplerine İadesi Uygulamasında Değişiklik

7194 sayılı Kanunun 40. Maddesi ile 3289 sayılı Kanunun "Sporcu ücretlerinden tevkif yoluyla alınan gelir vergisinin iadesi" balıklı Ek-12. Maddesi başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Amatör sporun desteklenmesi
EK MADDE 12- Gençlik ve Spor Bakanlığı, Türkiye Futbol Federasyonu ve bağımsız spor federasyonlarına tescil edilmiş olan ve Türkiye'de faaliyette bulunan spor kulüpleri ve sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketleri tarafından sporculara ödenen ücretlerden tevkif edilerek ilgili vergi dairesine kanuni süresinde beyan edilen ve ödenen gelir vergisinden Gençlik ve Spor Bakanlığının talebi üzerine Hazine ve Maliye Bakanınca uygun görülen pay, Gençlik ve Spor Bakanlığı adına açılacak özel hesaba Hazine ve Maliye Bakanlığınca aktarılır.
Özel hesaba aktarılan tutarlar aşağıdaki harcamalar dışında kullanılamaz:
a) Amatör spor dallarında sportif faaliyet gösteren sporculara, bunların çalıştırıcılarına ve diğer spor elemanlarına yapılan ücret ve ücret sayılan ödemeler (Her bir sporcu, çalıştırıcı ve diğer spor elemanları için yıllık olarak yapılacak ödeme, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü gelir diliminde yer alan ve ilgili yılda ücretler için geçerli olan tutarın üç katını aşamaz.),
b) Bu fıkranın (a) bendi kapsamındaki sporcu, çalıştırıcılar ve diğer spor elemanlarının, sportif faaliyetlerine ilişkin iaşe, ibate, seyahat, sağlık, eğitim-öğretim harcamaları ile amatör spor dallarına ilişkin hazırlık kampları, müsabaka, malzeme ve ekipman, federasyon vize, lisans, tescil ve katılım harcamaları.
Özel hesaptan spor kulüpleri ve sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketlerine aktarılan tutarlar ile bu tutarlardan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gelir, gider, indirim veya maliyet olarak dikkate alınamaz.
Özel hesaba aktarılan tutarların kullanılması ve denetlenmesi ile maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Gençlik ve Spor Bakanlığı müştereken yetkilidir."
Söz konusu değişikliğe göre artık spor kulüpleri ve sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketleri tarafından sporculara ödenen ücretlerden tevkif edilerek muhtasar beyanname ile beyan edilen vergiler, ilgili işverenlerce açılan özel hesaplara iade edilmeyecek; bu vergilerden, Gençlik ve Spor Bakanlığı'nın talebi üzerine Hazine ve Maliye Bakanı'nca uygun görülen pay, Gençlik ve Spor Bakanlığı adına açılacak özel hesaba Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca aktarılacak ve maddede belirtilen amaçlar dahilinde kullanılmak üzere, özel hesaptan spor kulüpleri ve sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketlerine aktarılacaktır. Bu tutarlar ile bu tutarlardan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gelir, gider, indirim veya maliyet olarak dikkate alınmayacaktır.
Düzenleme 01.01.2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

4. Serbest Meslek Kazançları

4.1. Tanımı ve Kapsamı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı olarak belirlenmiş ve serbest meslek faaliyeti "sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır" şeklinde tanımlanmıştır.
Bu tanımdan anlaşılacağı üzere bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı, faaliyetin;
- sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması,
- bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,
- devamlı olması,

unsurlarını taşıyıp taşımadığına bağlı bulunmaktadır.

4.2. Serbest Meslek Erbabı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 66. maddesinde serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler serbest meslek erbabı olarak tanımlanmıştır. Buna göre, bir kimsenin serbest meslek erbabı olarak tanımlanmıştır. Buna göre, bir kimsenin serbest meslek erbabı olabilmesi için hem serbest meslek faaliyetinde bulunması hem de bu faaliyeti mutad meslek halinde yapması gerekmektedir.
Diğer taraftan söz konusu maddede serbest meslek faaliyetinin yanında başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği belirlenmiştir. Dolayısıyla serbest meslek erbabı olan bir kimse aynı zamanda ticari kazanç sahibi veya ücretli de olabilir. Bu durum onun serbest meslek erbabı olma niteliğini değiştirmez.
Aşağıda sayılanlarda serbest meslek erbabı olarak kabul edilir:
1. Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar;
2. Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar;

3. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler;
4. Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları;
5. Vergi Usul Kanunu'nun 155. maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar (şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır.);

4.3. Serbest Meslek Kazancının Tespiti

Serbest meslek kazancının tespitini düzenleyen 67. maddede; serbest meslek kazancının, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark olduğu hükme bağlanmış ve kazancın Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutulan serbest meslek kazanç defterine istinaden tespit edileceği belirlenmiştir. Serbest meslek kazancının tespitinde hâsılattan indirilecek giderler ise 68. maddede sayılmıştır.

Buna göre serbest meslek kazancının tespitinde aşağıda yazılı giderler hâsılattan indirilir:

• Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (İkametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.).

• Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatındaki iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile GVK'nun 27. maddesinde yazılı giyim giderleri.

• Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla).

• Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortismana tâbi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328. maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil). **[(Şu kadar ki özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 TL'nı (310 No.lı GVKGT gereği 2020 yılı içnde 160.000 TL), söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismana tabi tutarı 250.000 TL'nı (310 No.lı GVKGT gereği 2020 yılı için 300.000 TL) aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.) 7194 Sayılı Kanun ile GVK'nın 68/4 maddesine eklenen bu parantez içi hüküm, 01.01.2020**

[18] Samsum Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.11.2019 tarih ve 97338759-105[2019-VUK-02]-E.78128 sayılı özelgesi: "Serbest meslek kazançlarında **"tahsil esası" kuralı**, gerek gelirler gerekse giderler yönünden geçerli olduğundan, yıl içerisinde faaliyetinde kullanılmak üzere satın alınan mal ve hizmet alım bedelleri için yapılan ödemelerin tamamının satın alındığı yılda gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre, 2018 yılında faaliyetinizde kullanmak üzere satın aldığınızı belirttiğiniz sarf malzemelerinin bu dönemde gider olarak hasılattan indirilmesi gerekmekte olup, dönem sonunda kalan sarf malzemelerin, giderlerden tenzil edilmesi ya da safi kazanca ilave edilmesi mümkün değildir."

tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere, kanunun yayın tarihinde (07.12.2019) yürürlüğe girmiştir.] [19]

• Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri. **[Şu kadar ki binek otomobillerine ilişkin giderlerin en fazla %70'i ve kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 TL'na kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabında ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000 TL'na (310 No.lu GVKGT gereği 2020 yılı için 140.000 TL'na) kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir. 7194 Sayılı Kanun ile GVK'nın 68/5 maddesine eklenen bu parantez içi hüküm, 01.01.2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere, kanunun yayın tarihinde (07.12.2019) yürürlüğe girmiştir.]** [2021]

• 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 ayni vergi, resim ve harçlar.
• Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar.
Hazine ve Maliye Bakanlığı özelgelerinde son dönemlerde ifade edilen görüşlere göre, yukarıda tadadi şekilde sayılmış masraf ve giderler haricinde oluşacak masraf ve maliyet kalemleri, serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilemeyecektir. [22]

[19] 7194 sayılı Kanunun yürürlük maddesinde "13. ve 14. maddeleri 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde," yürürlüğe gireceği yazılmış olsa da; söz konusu maddede (hatta kanunda) iktisap tarihi belirlemesi olmadığı için Kanunun yürürlüğe girdiği 07.12.2019 tarihten önce veya uygulamanın başlayacağı 01.01.2020 tarihinden önce iktisap edilmiş olan binek otomobillerin durumu hakkında tereddüt oluşmuştur. Konu hakkında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanacak tebliğlerin takip edilmesi gerekmektedir. Rehberimizin yayın tarihi itibariyle henüz bu yönde bir tebliğ yayınlanmamıştır.

[20] 7194 sayılı Kanunun yürürlük maddesinde "13. ve 14. maddeleri 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde," yürürlüğe gireceği yazılmış olsa da; söz konusu maddede (hatta kanunda) iktisap tarihi belirlemesi olmadığı için Kanunun yürürlüğe girdiği 07.12.2019 tarihten önce veya uygulamanın başlayacağı 01.01.2020 tarihinden önce iktisap edilmiş olan binek otomobillerin durumu hakkında tereddüt oluşmuştur. Konu hakkında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanacak tebliğlerin takip edilmesi gerekmektedir. Rehberimizin yayın tarihi itibariyle henüz bu yönde bir tebliğ yayınlanmamıştır.

[21] Yukarıdaki düzenlemeler kapsamında, binek otomobillere ait kira ödemeleri ile binek otomobil masraflarından, vergiye tabi kazancın tespiti sırasında Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) olarak dikkate alınacak tutarlara isabet eden KDV'nin de indirilecek KDV olarak dikkate alınamayacağını, söz konusu KDV'nin gider olarak kayıtlara alınmakla birlikte gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde KKEG olarak dikkate alınması gerektiğini önemle hatırlatmak isteriz.

[22] Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 17.07.2014 tarih ve 17192610-120[ÖZG-2014-32]-215 sayılı özelgede aşağıdaki görüşler verilmiştir. Bu görüşleri destekleyen başka özelge örnekleri de mevcuttur.
"- Bağımsız Denetçi Belgesine ilişkin eğitim (kurs) gideri ile Bağımsız Denetçi Yetkilendirme Belgesine ilişkin ücretin Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesindeki serbest meslek kazancının tespitinde **indirilecek giderler arasında sayılmadığından**, söz konusu giderler için yapılan ödemelerin serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılattan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak, Bağımsız Denetçi Belgesine ilişkin eğitim (kurs) giderlerinin anılan Kanunun 89. maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan şartların taşınması halinde, yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.
- Sigortalının poliçede belirtilen ve ilgili taraflarca konusu tarif edilerek sınırları çizilen mesleki faaliyeti ifa ederken meydana gelen zarar, ziyan ve tazminatlar belli şartlar dahilinde sigorta kapsamına alınabilecektir. Ancak, söz konusu düzenlemelere göre Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin mesleki sorumluluk sigortası yaptırmaları zorunluluğu bulunmadığından, **isteğe bağlı olarak**

Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez.
Gelir vergisinden muaf tutulanlar dışında kalan bütün serbest meslek erbabının kazancı, gerçek usulde tespit edilecektir.

4.4. Tevkifat Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasında vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar belirtilmiş, aynı fıkranın 2 numaralı bendinde yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır. Tevkifat oranı; 18. madde kapsamına giren serbest meslek işlerinde %17, diğerlerinde % 20 olarak belirlenmiştir. Tevkifat uygulamasında serbest meslek kazancının devamlı veya arızi nitelikte olmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

4.5. Serbest Meslek Kazançlarında İstisna ve İstisna Kapsamındaki Kazançların Vergilendirilmesi

Serbest meslek kazançlarında istisna Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde düzenlenmiştir.
Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde yer alan düzenlemeye göre;
-İstisnadan yararlanma hakkı; müellif (kitap yazan, kitap hazırlayan kimse, yazar), mütercim (çevirmen), heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin kendileri ile bunların kanuni mirasçılarına tanınmıştır.
-İstisna kapsamına; şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve inceleme, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserler ve ihtira beratı girmektedir.
-Hasılatın, eserlerin; gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlanması, kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserler ile ihtira beratlarının satılması veya bunlar üzerindeki mevcut hakların devir ve temlik edilmesi veya kiralanması karşılığında elde edilmesi gerekmektedir.

Maddede istisna uygulamasına ilişkin olarak serbest meslek faaliyetinin devamlılığı açısından herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi kapsamındaki kazançların devamlı veya arızi olarak elde edilmesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.
Serbest meslek kazançlarına tanınan bu istisna, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca (%17 oranında) tevkif suretiyle ödenecek vergiyi kapsamamaktadır.
Serbest meslek faaliyetini arızi olarak yapanların defter tutma ve belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır. Ancak, bu kimselerin yaptıkları hizmetler karşılığında kendilerine yapılan ödemelerin "Gider Pusulası" ile tevsik edilmesi gerekmektedir. Diğer yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 242. maddesi uyarınca, arızi olarak yapılan serbest meslek faaliyeti ile ilgili giderleri ispat edecek belgelerin muhafaza edilmesi gerekmektedir. 7194 sayılı Kanunun 10. Maddesi ile GVK'nın 18. Maddesine eklenen fıkraya göre, **Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi kapsamındaki kazançları gelir vergisi tarifesinin dördüncü diliminde yer alan tutarı (2019 yılı için 500.000 TL; 2020 yılı için 600.000 TL)**

yaptırılan söz konusu sigorta giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.
- Mesleki faaliyeti ifa ederken meydana gelecek zararlara karşı ödenen mali sorumluluk sigortasının, Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesinin 1 numaralı bendinde yer alan şahıs sigortası kapsamında olmaması nedeniyle, yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.
- Büronuzda kullanılan temizlik, kağıt havlu, tuvalet kağıdı, deterjan v.s. temizlik malzemesi giderlerinin, yapılan işin mahiyetine uygun olması ve iş hacmi ile mütenasip bulunması ve Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince tevsik edici belgelere dayanmış olması şartıyla kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır."

aşanlar söz konusu istisnadan yararlanamayacak olup, ayrıca bu kazançlarını yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmeleri gerekecektir. Bu düzenleme, 01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilecek gelirlere uygulanmak üzere kanunun yayınlandığı tarihte (07.12.2019) yürürlüğe girmiştir.

5. Gayrimenkul Sermaye İratları

5.1. Tanımı ve Kapsamı

GVK 70. maddesinde yazılı mal ve hakların (Arazi, bina, haklar, motorlu taşıtlar vs.) kiraya verilmesinden elde edilen gelirler "gayrimenkul sermaye iradı" olarak adlandırılırlar ve belli koşullarda gelir vergisine tabi tutulurlar.

5.2. Gayrimenkul Sermaye İradının Elde Edildiği Tarih

Gelir vergisinde vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmiş olmasına bağlanmıştır. Mükelleflerce bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen (ayni olarak) tahsil edilen kira bedelleri o yılda elde edilmiş gelir kabul edilecektir. Örneğin: 2017, 2018 ve 2019 yılları kira gelirleri topluca 2019 yılında tahsil edilirse; 2019 yılının geliri olarak dikkate alınacaktır. Ancak, gelecek yıllara ait olup peşin tahsil edilen kira bedelleri, ilgili yılın geliri olarak kabul edilerek ilgili yıllarda beyan edilir. Örneğin: 2019, 2020 ve 2021 yılları kira gelirleri topluca 2019 yılında tahsil edilirse; her yıla ait kira bedeli ilgili yılda beyan edilecektir.
Döviz cinsinden kiraya verme işlemlerinde tahsilâtın yapıldığı tarihteki Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak gayri safi hâsılat belirlenir. Borsada rayici yoksa Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından saptanan kur üzerinden Türk Lirası'na çevrilir. Kiranın ayni olarak alınması halinde, tahsil edilen kiralar Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir.

5.3. Gayrimenkul Sermaye İradında (Kira Gelirlerinde) Vergi Tevkifatı

Gayrimenkulleri işyeri olarak kiralayan kişi ve kuruluşlar, brüt kira ödemeleri üzerinden %20 oranında gelir vergisi kesintisi yapacaklardır. Yani işyerinin kiracıları, ödeyecekleri kira üzerinden vergi keseceklerdir. Tevkifat; kiraya veren gerçek kişi ise veya vakıf ya da dernek ise söz konusudur. Bir iktisadi işletmeye, şirkete ait olan gayrimenkulün kira ödemesinde tevkifat yapılmaz. Kimlerin vergi kesintisi yapmak zorunda olduğu Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde sayılmıştır. Bu vergi kesintisi, gelecek aylara veya yıllara ait olmak üzere peşin ödenen kira bedeli üzerinden de yapılacaktır. Örneğin: 3 aylık veya 2 yıllık işyeri kirası peşin ödenirse; peşin ödenen kiranın tamamı vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Diğer taraftan, 2019 takvim yılında elde edilen işyeri kira gelirlerinin brüt tutarının 40.000 TL'nı aşması halinde yıllık beyanname verilecektir. Ancak, bu durumda daha önce kesinti yoluyla ödenen vergiler beyanname üzerinden mahsup edilecektir.

5.4. Beyanname Verilmesi Gereken Durumlar

Beyana tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olan mükelleflerden;

a) Bir takvim yılı içinde elde ettiği mesken kira geliri, istisna tutarını [2019 yılı için 5.400 TL, 2020 yılı için 6.600 TL] aşanlar,

b) İşyeri kira gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılanlardan, kira gelirlerinin brüt tutarı beyanname verme sınırını [2019 yılı için 40.000 TL, 2020 yılı için 49.000 TL] aşanlar,

[23] Her ne kadar vergi mevzuatında döviz cinsinden kira tahsilatı (kira sözleşmesi) yapılması halinde Türk Lirası karşılığın hesaplanmasına dair bu şekilde bir düzenleme yer alıyor olsa da, "Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair 85 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı" ve bu kararın uygulanmasına dair "Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğde (Tebliğ No: 2008-32/34) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Tebliğ No: 2018-32/51)" hükümleri dahilinde, Türkiye'de yerleşik kişiler arasında konut ve çatılı iş yeri dahil yurt içinde yer alan gayrimenkullerin satış ve/veya kiralama sözleşmeleri ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri bir kısım istisnalar hariç Türk Lirası olarak belirlenmek zorundadır.

c) Beyanname verme sınırı olan (2019 yılında 40.000 TL'nın, 2020 yılında 49.000 TL'nın) aşılıp aşılmadığının tespitinde, gelir vergisi tevkifatına tabi kira gelirleri ile mesken kira gelirinin gelir vergisinden istisna edilen tutarı aşan kısmı birlikte dikkate alınacaktır.

ç)Bir takvim yılı içinde elde ettiği, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iratları toplamı (2019 yılında) 2.200 TL'nı aşanlar, (2020 yılı için 2.600 TL)

d) Diğer mal ve haklardan kira geliri elde edenler.

Eşler ve çocukların kira gelirleri ayrı beyanname ile beyan edilir.

Mükellefler kira gelirlerini, "beyana tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olanlar için" hazırlanmış olan yıllık gelir vergisi beyannamesi (1001 B) ile beyan edeceklerdir.

5.5. Emsal Kira Bedeli Uygulaması

Kiraya verilen bina ve arazilerde emsal kira bedeli, varsa yetkili özel makamlarca veya mahkemelerce saptanmış kira bedelidir. Böyle bir makam yoksa, o bina ya da arazi için kira takdiri veya tespiti yapılmamışsa; emsal kira bedeli, emlâk vergisi değerinin % 5'idir. Örneğin: bir kimse, emlak vergisi değeri 100.000 TL olan bir apartman dairesini arkadaşına kirasız (bedelsiz) olarak vermişse; kira geliri elde etmediği halde, emsal kira bedeli (100.000 x % 5)= 5.000 TL olacaktır. Bina veya arazi dışında kalan mal ve haklarda emsal kira bedeli, bunların maliyet bedelinin %10'udur. Bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlemesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin %10'udur. Kira bedelinin hiç olmaması veya düşük olması halinde, "emsal kira bedeli" esas alınır.

Buna göre;

- Kiraya verilen gayrimenkulün kira bedelinin emsal kira bedelinden düşük olması,
- Gayrimenkulün bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılması,

hallerinde emsal kira bedeli esası uygulanacaktır.

Aşağıda belirtilen hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz:

- Boş kalan gayrimenkullerin korunması amacıyla bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılması,
- Binaların mal sahiplerinin çocuklarının, anne ve babalarının veya kardeşlerinin ikâmetine tahsis edilmesi (Ancak, bu kimselerin ikametine birden fazla konut tahsis edilmişse bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz),
- Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede oturması,
- Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalar.

5.6. Kira Ödemelerinde Tevsik Zorunluluğu Uygulaması

268 seri no.lu GVK Genel Tebliği ile;

- Konutlarda, her bir konut için aylık 500 TL ve üzerinde kira geliri elde edenlerin,
- İşyerlerinde, işyerini kiraya verenler ile kiracıların

kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerinin 01/11/2008 tarihinden itibaren banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

5.7. Kira Gelirinden İndirilebilecek Giderler

Gayrimenkul sermaye iradında safi iradın saptanması için, kira gelirlerinden indirilecek giderler konusunda seçilebilecek iki yöntem vardır.

• Gerçek Gider Yöntemi
• Götürü Gider Yöntemi

Götürü veya gerçek gider yönteminin seçimi, taşınmaz malların tümü için yapılır. Bunlardan bir kısmı için gerçek gider, diğer kısmı için götürü gider yöntemi seçilemez.

5.7.1. Gerçek Gider Yönteminin Seçilmesi Durumunda İndirilebilecek Giderler

Gerçek gider yönteminin seçilmesi durumunda;

1- Kiraya veren tarafından, kiraya verilen gayrimenkul için ödenen; aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri,
2- Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün önemi ile mütenasip olan idare giderleri,
3- Kiraya verilen mal ve haklara ait sigorta giderleri,
4- Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren 5 yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i (iktisap bedelinin % 5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasılata uygulanacak, indirilmeyen kısım gider fazlalığı sayılmayacaktır. 2012 yılından önce iktisap edilen konutlar için indirimden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.)
5- Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen, emlak vergisi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya veren tarafından belediyelere ödenen harcamalara katılma payları,
6- Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar, (Amortismana tabi değer, malum ise maliyet bedeli, malum değilse bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinin 3. sırasına göre tespit edilen emsal değeridir) ile kiraya veren tarafından yapılan ve gayrimenkulun iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar (Bu harcamalar bir takvim yılı içinde Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesinde belirlenen tutarı -2019 için 1.200 TL; 2020 için 1.400 TL- aşıyor ise maliyet olarak dikkate alınabilir.)
7- Kiraya veren tarafından, kiraya verilen gayrimenkul için yapılan onarım giderleri ile bakım ve idame giderleri ,
8- Kira ile tuttukları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler,
9- Sahibi bulundukları konutları kiraya verenlerin kirayla oturdukları konut veya lojmanların kira bedeli [Dar mükelleflerin (yurt dışında işçi olarak çalışan Türk vatandaşlarımız da dar mükellef kapsamındadır) yabancı ülkelerde ödedikleri kira bedelleri hariç],
10- Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak sözleşmeye, kanuna veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,

brüt kira tutarından indirilir.

Ancak, bu giderlerin vergiden istisna edilen tutara isabet eden kısmı indirilemez. Vergiye tabi hasılata isabet eden yani indirilebilecek gider kısmı aşağıdaki formül kullanılarak bulunacaktır.

$$\frac{\text{Vergiye Tabi Hasılat x Toplam Gider}}{\text{Toplam Hasılat}}$$

5.7.2. Götürü Gider Yönteminin Seçilmesi Durumunda Gider İndirimi

Götürü gider yöntemini seçen mükellefler, (hakları kiraya verenler hariç) kira gelirlerinden istisna tutarını düştükten sonra kalan tutarın % 15'i oranındaki götürü gideri gerçek giderlere karşılık olmak üzere indirebilirler.

Ancak, bu usulü seçen mükellefler iki yıl geçmedikçe gerçek gider yöntemine dönemezler.

5.8. Konut Kira Gelirlerine İstisna Uygulanması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. maddesi uyarınca aşağıdaki şartlarda kira gelirlerinin için 2019 yılında 5.400.-TL'lık kısmı, 2020 yılında ise 6.600 TL'lık kısmı vergi dışı kalacaktır. Buna göre;

- İstisna sadece konut kiraları karşılığında elde edilen gelirlere uygulanacaktır,
- Kira gelirinin hiç veya eksik beyan edilmesi durumunda, istisnadan yararlanma söz konusu olmayacaktır,
- Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda bulunanlar ile istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazançve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103. maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (2019 yılı için bu tutar 148.000 TL; 2020 yılı için 180.000 TL'dır) aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar.

- İştirak veya müşterek mülkiyette her paydaş ayrı ayrı yararlanır,
- Beyan edilecek kira gelirlerinin hesabında gerçek usulü seçenler, istisnaya tekabül eden gideri, hasılattan indiremezler.

Bir konuta birden fazla kişinin ortak olması halinde, bu konuttan elde edilen kira gelirlerinin vergilendirilmesinde, her bir ortak için 2019 yılı için 5.400 TL (2020 yılı için 6.600 TL) istisna ayrı ayrı uygulanacaktır. Mirasın paylaşılmamış olması halinde de her bir mirasçı istisnadan ayrı ayrı yararlanacaktır. Bir mükellefin birden fazla konuttan kira geliri elde etmesi halinde, istisna kira gelirleri toplamına bir defa uygulanacaktır.

5.9. Gayrimenkul Sermaye İradında Zarar Doğması Hali

Gayrimenkul sermaye iradına konu olan sermayenin kendisinde meydana gelen eksilmeler zarar sayılmaz ve iradın gayrisafi miktarının tespitinde gider olarak kabul edilmezler. Gayrimenkul sermaye iradının gider indirim hesabında gider fazlalığı dolayısıyla doğan zararlar, gelecek yıllarda elde edilen kira gelirinden beş yıl süre ile gider olarak düşülebilir. Ancak, sahibi bulundukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konut veya lojmanların kira bedelini indirim konusu yapması durumunda zarar doğması halinde, bu zararın gelecek yıllarda elde edilen gayrimenkul sermaye iradından indirim konusu yapılması söz konusu değildir.

5.10. Apartman Müşterek Alanlarının Kiralanması

Apartmanlarda kat maliklerine ait müşterek yerler, apartman yönetimince kiraya verilmektedir. Apartman yöneticiliği tüzel kişiliğe sahip olmayıp, gelir ve kurumlar vergisine tabi değildir. Ayrıca, kiralanan binaların dış cepheleri, apartman yöneticiliğine ait olmayıp, kat maliklerine aittir. Dolayısıyla kiracı tarafından kat maliklerine ödenen kira bedeli üzerinden eğer kira ödemesi yapanlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre tevkifat yapması gerekenlerden ise % 20 gelir vergisi tevkifatı yapılarak ödenecektir. Öte yandan, anılan Kanunun 86. maddesi uyarınca apartmanlarının dış cephelerini reklam panosu olarak kiraya veren kat maliklerinin beyanı zorunlu gelirlerinin olmaması ve her kat malikinin elde ettiği kira gelirinin tamamının; tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunması, gayrisafi tutarları toplamının da 86/1-c maddesindeki 2019 yılı için 40.000 TL (2020 yılı için 49.000 TL) haddi aşmaması halinde yıllık beyanname verilmesi söz konusu değildir. Burada beyan zorunluluğu kat maliklerine düşmektedir. Eğer, müşterek alanlar, stopaj yapma zorunluluğu bulunmayan bir kimseye, kiraya verilirse, kirayı ödeyenin stopaj zorunluluğu bulunmadığı durumlarda, kirayı alan her bir kat malikinin geliri istisna tutarını aşıyorsa ayrı ayrı beyanname vereceklerdir.

6. Menkul Sermaye İratları

6.1. Tanımı ve Kapsamı

Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde edilen kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesine göre kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı gelirler menkul sermaye iradı sayılmaktadır:

1. Her nevi hisse senetlerinin kâr payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kâr payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları ile konut finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetlere ve varlık finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kâr payı veya benzeri gelirler dahil.);
2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.)

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde; Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kazançları dağıtılsın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kâr payı sayılır. Türkiye'de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirilir.

Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları, şirket kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır;

3. Kurumların idare Meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar payları;
4. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı,

5. Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetler hariç ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmaz.);
6. Her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla carî hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzelkişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil.)
7.Mevduat faizleri (Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekil ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler de mevduat faizi sayılır.);
8. Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponların satışından elde edilen bedeller;
9. İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temliki karşılığında alınan para ve ayınlar;
10. Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri;
11. Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr, ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.
12. Menkul kıymetleri geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler.
13. Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından;
a) On yıldan az süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlara ödenen irat tutarları,
b) On yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara ödenen irat tutarları.
14. Bireysel emeklilik sisteminden;
a) On yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.),
b) On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.),
c) Emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.).
Yukarıda (13) numaralı maddede yer alan irat tutarı; varsa fesih ve iştira kesintisi indirilmeden önceki birikim tutarından, yatırıma yönlendirilen tutar indirilerek bulunur. (14) numaralı maddede yer alan irat tutarı; hak kazanılan Devlet katkısı ve getirileri dahil ödemeye konu toplam birikim tutarından, (varsa ertelenmiş giriş aidatı indirilmeksizin) ödenen katkı payları ve Devlet katkısının hak edilen kısmı indirilerek bulunur.
Yukarıda yazılı iratlar, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde nazara alınır.

6.2. Menkul Sermaye İratlarının Yıllık Beyanname İle Beyan Edilmesi

Gerçek kişilerce 2019 yılında elde edilen menkul sermaye iratlarının bir kısmı tutarı ne olursa olsun, bir kısmı belirli bir tutarı aşmaması halinde, bir kısmı ise vergi kesintisine tabi tutularak vergilendirildikleri için yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir. Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddesinde, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemelere yer verilmiştir. Söz konusu düzenleme 01.01.2006–31.12.2020 tarihleri arasında uygulanacaktır. Bu durumda 2019 yılında elde edilen menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde GVK geçici 67. madde düzenlemesine de dikkat edilmesi gereklidir.
6.2.1. Tutarı Ne Olursa Olsun Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları
1- 01.01.2006 tarihinden itibaren GVK'nun geçici 67.maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulan gelirler, (Bu kapsamda tevkifata tabi olan kazançlar ve tevkifat oranları rehberin pratik bilgiler bölümünde verilmiştir.)
2- Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından yapılan ödemeler.

3- Kurumlar vergisi mükelleflerince 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen kazançların dağıtımı halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar payları
4- Kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kar dağıtım işlemlerinde gerçek kişi ortaklarca elde edilen hisse senetleri/ortaklık payları.
Yukarıda sayılan gelirler tutarı ne olursa olsun beyan edilmez. Diğer gelirler nedeniyle verilen beyannameye de dahil edilmez.

6.2.2. 2.200 TL'lık Tutarı Aşmaması Halinde Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları
1- Kıyı bankacılığından (off-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri
2- Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller (01/01/2006 tarihinden önce ihraç/iktisap edilenler)
3- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temliki karşılığında alınan para ve ayınlar
4- Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri
5- Yurt dışından elde edilen diğer menkul sermaye iratları (faiz, repo, kar payı v.b.)
6- Her çeşit alacak faizleri
Türkiye'de vergi kesintisine tabi olmayan ve istisna uygulanmayan yukarıda belirtilen menkul sermaye iratları 2.200 TL'lık tutarı (2018 için 1.800 TL, 2019 için 2.200 TL, 2020 için 2.600 TL) aşmaması halinde yıllık beyanname ile beyan edilmeyeceklerdir. Burada bahsedilen 2.200 TL'lık tutar bir istisna olmayıp, gelirin beyan edilip edilmeyeceğinin tespitinde dikkate alınacak bir haddir. Bu had yukarıda belirtilen gelirlerin her biri için ayrı ayrı uygulanmayacak olup, bu gelirler ile vergi kesintisine tabi olmayan ve istisna uygulanmayan gayrimenkul sermaye iratlarının toplam tutarı dikkate alınarak hesaplanacaktır.

6.2.3. 40.000 TL'lık Tutarı Aşmaması Halinde Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları
1- 01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her çeşit tahvil ve hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler
2- Tam mükellef kurumlardan elde edilen kar payları (yukarıdaki bölümlerde yer alan kar payları hariç)
3- Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahviller ile tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurtdışında ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler.
Elde edilen gelirin 40.000 TL'nı aşması halinde bu gelirlerin tamamı (istisna edilen tutarlar hariç) yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Menkul sermaye iratları toplamının 40.000 TL'nı aşıp aşmadığının tespitinde, indirim oranı uygulanabilecek menkul sermaye iratlarının, indirim oranı uygulandıktan sonra kalan kısımlarının dikkate alınması, bu iratların beyan edilmesinin gerektiği durumlarda ise indirim oranı ve istisna uygulandıktan sonra kalan kısımlarının beyan edilmesi gerekmektedir.

6.2.4. İndirim Oranı (Enflasyondan Arındırma) Uygulanarak Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratları
Gelir Vergisi Kanunu'nun 76. maddesi'nin 5281 Sayılı Kanun'un 44. maddesiyle kaldırılan ikinci fıkrasında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesi'nin ikinci fıkrasının 5, 6, 7, 12 ve 14 numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratlarına (döviz cinsinden açılan hesaplara ödenen faiz ve kar payları, dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç) fıkrada belirtilen indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın, bu iratların beyanı sırasında indirim olarak dikkate alınacağı belirtilmişti. Gelir Vergisi Kanunu'nun indirim oranı uygulamasına yönelik 76. maddesi'nin ikinci fıkrası 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 5281 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmakla birlikte, GVK'nun Geçici 67. maddesinin 9 numaralı fıkrası hükmü gereğince 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihinde yürürlükte olan hükümler esas alınacağından, indirim oranı uygulaması ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamaların yapılmasında yarar görülmüştür.
İndirim oranı; Vergi Usul Kanunu'na göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerleme oranının, aynı dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonosu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle tespit edilmektedir. 2018 takvim yılında elde edilen menkul sermaye iratlarından, 01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan ve (5281 sayılı Kanun ile 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılan) mülga Gelir Vergisi Kanunu'nun 76. maddesinin ikinci fıkrasında sayılan her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler indirim oranı uygulanmak suretiyle beyan edilecektir. Dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen menkul sermaye iratlarının beyanında indirim oranı uygulanmayacaktır.

Ticari işletmelere dahil kazanç ve iratlar için de indirim oranı uygulanması söz konusu değildir.
Eurobond, dış borçlanma kapsamında çıkarılan menkul kıymet olup, yabancı para cinsinden ihraç edilen uzun vadeli borçlanma aracıdır. Vergi uygulaması bakımından da Devlet tahvili ve Hazine bonosu gibi değerlendirilmektedir. Beyanname verme sınırı olan 40.000 TL, indirim oranı uygulanabilecek menkul sermaye iradı tutarına indirim oranı uygulandıktan sonra kalan kısım itibariyle dikkate alınacaktır.

6.2.5. Devlet Tahvili, Hazine Bonosu ve Eurobondlardan Elde Edilen Faiz Gelirleri

2019 yılında elde edilen Devlet tahvili/Hazine Bonosu faiz gelirleri (TL cinsi)

İHRAÇ TARİHİ	
01.01.2006 Öncesi	01.01.2006 Sonrası
İndirim oranı uygulanacak, İndirim sonrası tutarbeyan sınırı olan 40.000 TL'sini aşıyorsa aşan kısım beyan edilir.	GVK Geç.Md. 67 Kapsamında tevkifata tabidir ve tevkifat nihai vergidir. Beyana tabi değildir.

2019 yılında elde edilen Devlet Tahvili ve Hazine Bonosu (Dövize, altına veya başka bir değere endeksli) Faiz Geliri

İHRAÇ TARİHİ	
01.01.2006 Öncesi	01.01.2006 Sonrası
Beyan sınırı olan 40.000 TL'nı aşıyorsa tamamı beyan edilir.	GVK Geç.Md.67 kapsamında tevkifata tabidir. Tevkifat nihai vergidir. Beyana tabi değildir.

Eurobond faiz geliri vergi uygulaması bakımından Devlet tahvili ve Hazine bonosu gibi değerlendirilmekle birlikte Eurobondlar geçici 67. madde kapsamında değildir. Dolayısıyla 2019 yılında elde edilen ve 40.000 TL'nı aşan Eurobond faiz gelirleri beyan edilecektir.

6.2.6. Özel Sektör Tahvilleri ve Kira Sertifikalarından Elde Edilen Gelirler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre, tam mükellef kurumlar tarafından yurtdışında ihraç edilen tahviller ile tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurtdışında ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirler % 0 ila % 10 arasında vadeye göre değişen oranlarda, 01.01.2006 tarihinden önce ihracı gerçekleştirilen diğer özel sektör tahvillerinden elde edilen faiz gelirleri ise % 10 oranında tevkifata tabi tutulmaktadır.
2019 yılında elde edilen ve 40.000 TL'nı aşan söz konusu faiz gelirleri beyan edilecektir.
Kira sertifikaları dahil olmak üzere 01.01.2006 tarihinden sonra yurtiçinde ihraç edilen tüm özel sektör tahvillerinden elde edilen faiz gelirleri ise geçici 67. madde kapsamında vergilendirilmekte olup, bu gelirler için beyanname verilmeyecektir.
27.09.2017 tarih ve 30193 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2017/10840 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Hazine Müsteşarlığı'nca ihraç edilen altına dayalı devlet iç borçlanma senetleri ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi hakkında Kanun uyarınca kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen altına dayalı kira sertifikalarından elde edilen kazançlar için tevkifat oranı % 0 olarak uygulanmaktadır.

6.2.7. Kâr Paylarının Vergilendirilmesi

Gerçek kişilerce, tam mükellef kurumlardan elde edilen ve Gelir Vergisi Kanunu uygulaması bakımından kâr payı sayılan gelirler aşağıdaki gibidir:
- Her nev'i hisse senetlerinin kar payları,
- İştirak hisselerinden doğan kazançlar,
- Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları. (GVK Madde 61/4 gereği yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler ücret sayılmaktadır. GVK Madde 61/4 ve 75/3 birlikte değerlendirildiğinde, Yönetim Kurulu başkan ve üyelerine şirket kârından pay verilmesi ücret sayılmayacak, menkul srmaye iradı sayılacaktır ve şartların varlığı halinde bu kişiler tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi verilecektir. Bu kişilere kâr payı haricinde yapılan ödemeler ise ücret kabul edilecektir.)

- KVK'nun 7. maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kazançları dağıtılsın dağıtılmasın iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibariyle dağıtılan kar payı sayılır.

Tam mükellef kurumlardan elde edilen ve yukarıda sayılan kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar vergiye tabi gelir olarak dikkate alınacaktır.

Beyana tabi başka gelirlerin bulunmaması halinde, 2019 yılında elde edilen kâr payları 40.000 TL'nı aşıyor ise beyan edilecektir.

Beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kurum bünyesinde karın dağıtımı aşamasında yapılan % 15 oranındaki vergi kesintisinin tamamı mahsup edilecek olup, mahsup sonrası kalan tutar genel hükümler çerçevesinde ret ve iade edilecektir.

Kurumların 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarını dağıtmaları halinde, gerçek kişilerce elde edilen bu kar payları, tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir. 01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerine ilişkin olup, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlar ile Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 61. maddesi kapsamında vergi kesintine tabi tutulmuş olan yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların dağıtılması halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar paylarının net tutarına elde edilen kar payının 1/9'u eklendikten sonra bulunan tutarın yarısı vergiye tabi gelir olarak dikkate alınacaktır. Beyan edilen tutarın 1/5'lik kısmı hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

6.2.8. Yurt Dışında Yaşayan Vatandaşlarımızın Elde Ettiği Menkul Sermaye İratlarının Beyanı

Çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşamakta olan Türk vatandaşları, Türkiye'de elde ettikleri vergi kesintisine tabi menkul sermaye iratları için tutarı ne olursa olsun beyanname vermeyeceklerdir.

Bu vatandaşlarımız Türkiye'de elde ettikleri ve vergi kesintisine tabi tutulmamış menkul sermaye iratları için beyanname vereceklerdir.

6.2.9. Kesilen Vergilerin Mahsubu

Menkul sermaye iratları üzerinden kesilen vergilerden beyannameye dahil edilen gelire isabet eden kısım, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Kar paylarının beyan edilmesi durumunda ise; beyan edilen brüt tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kar paylarının dağıtımı aşamasında kurum bünyesinde yapılan vergi kesintisinin tamamı mahsup edilecektir.

01.01.2006 tarihinden önce TL cinsinden elde edilen (iktisap edilen) Devlet Tahvili ve Hazine Bonosu faiz gelirlerinin beyanında, beyan edilen faiz tutarı 2019 yılı indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutar olduğu için (bu tutar 2019 yılında 40.000 TL'nı aşarsa faiz geliri beyan edilecektir) mahsup edilecek vergi tutarı belirlenirken indirim oranına karşılık gelen kısım dikkate alınmayacaktır. (Hazine bonosu ve Devlet tahvillerinde GVK'nun 94/7-a ve b bentlerinde tevkifat oranı %0 olarak tespit edildiğinden, böyle bir hesaplama yapmaya da gerek kalmayacaktır.) (01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilen Hazine bonosu ve Devlet tahvillerinde ise banka veya sermaye piyasası aracı kurumları tarafından GVK Geçici 67. maddesi kapsamında yapılacak olan vergi tevkifatı nihai vergileme olmaktadır.)

6.3. Menkul Sermaye İratlarının Beyanına Dair Özet Tablolar

2019 yılında, beyan edilmesi gereken menkul sermaye iradı elde edenler 2020 yılı Mart ayında yıllık beyanname verecektir. Yıllık beyanname ile beyan edilmesi gereken menkul sermaye iratlarından bazılarına ilişkin bilgiler aşağıda tablo halinde gösterilmiştir.

Bu tablo, mükelleflerin 2019 yılında menkul sermaye iratları dışında, beyanı gereken başka gelirlerinin olmadığı varsayılarak hazırlanmıştır.

MENKUL SERMAYE İRADININ TÜRÜ	BEYAN DURUMU	ÖZELLİKLERİ
Mevduat faizleri	Beyan dışı	Vergi kesintisine tabi tutulmuşlardır. Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceklerdir.
Özel finans kurumlarınca (Katılım Bankası) ödenen kâr payları	Beyan dışı	
Repo gelirleri	Beyan dışı	
01.01.2006 tarihinden itibaren ihraç edilen Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarının faiz gelirleri	Beyan dışı	
01.01.2006 tarihinden itibaren yurtiçinde ihraç edilen özel sektör tahvillerinin faiz gelirleri (Yurtiçinde ihraç edilen kira Sertifikaları dahil)	Beyan dışı	
Kurumlar vergisi mükelleflerince 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen kazançların dağıtımı halinde, gerçek kişilerce elde edilen kâr paylar.	Beyan dışı	
Tüzel kişiliğe haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından yapılan Ödemelerin içerdiği irat tutarları	Beyan dışı	Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.
Bireysel emeklilik sisteminden ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarları	Beyan dışı	
Kurumların karlarını sermayeye Eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri Kar dağıtımı işlemlerinde gerçek kişi ortaklarca elde edilen kâr payları	Beyan dışı	
01.01.2006 tarihinden önce ihraç/iktisap edilen hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller.	2.200 TL'nı aşması halinde tamamı beyan edilecektir.	Tevkifat ve istisna uygulanmayan gelirlere ilişkin 2.800 TL'lik beyan haddinin aşılması halinde beyan edileceklerdir.
İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temliki karşılığında alınan para ve ayınlar	2.200 TL'nı aşması halinde tamamı beyan edilecektir.	
Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri	2.200 TL'nı aşması halinde tamamı beyan edilecektir.	
Kıyı bankacılığından (off-shore) elde edilen faiz gelirleri Yurt dışından elde edilen diğer menkul sermaye iratları (faiz, repo, kâr payı)	2.200 TL'nı aşması halinde tamamı beyan edilecektir.	

MENKUL SERMAYE İRADININ TÜRÜ	BEYAN DURUMU	ÖZELLİKLERİ
Yurt dışından elde edilen diğer menkul sermaye iratları (faiz, repo, kâr payı)	2.200 TL'nı aşması halinde tamamı beyan edilecektir.	Tevkifat ve istisna uygulanmayan gelirlere ilişkin 2.800 TL'lik beyan haddinin aşılması halinde beyan edileceklerdir.
Her çeşit alacak faizleri	2.200 TL'nı aşması halinde tamamı beyan edilecektir.	
01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi Devlet Tahvili ve Hazine Bonosu faiz gelirleri (TL cinsinden)	2019 yılı indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutar 40.000 TL'nı aşıyorsa beyan edilecektir.	Tevkifat uygulanan gelirlere ilişkin 40.000 TL'lık haddin aşılması halinde beyan edilecektir.
01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen -dövize, altına veya başka bir değere endeksli- Devlet Tahvili ve Hazine Bonosu faiz gelirleri (Gerek 01.01.2006'dan önce gerekse 01.01.2006'dan sonra ihraç edilen EUROBOND'lar dahil)	Toplam tutar 40.000 TL'nı aşıyorsa beyanda bulunulacaktır. (İndirim oranı uygulanmayacak.)	
Tam mükellef kurumlar tarafından yurtdışında ihraç edilen tahviller ve tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurtdışında ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen Gelirler	Toplam tutar 40.000 TL'nı aşıyorsa beyan edilecektir.	
1999-2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna kazançlar ile yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların dağıtımı halinde gerçek kişilerce elde edilen kâr payları	Elde edilen kâr payının net tutarına bu tutarın 1/9'u eklenerek bulunacak tutarın yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 40.000 TL'nı aşıyorsa beyan edilecektir.	
Her nevi hisse senetlerinin kâr payları, iştirak hisselerinden doğan kazançlar (limited şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının, komanditer ortakların kâr payları, kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar), İdare meclisi (Yönetim Kurulu) başkan ve üyelerine verilen kâr payları	Elde edilen kâr payının brüt tutarının yarısı gelir Vergisinden istisna olup, Kalan tutar 40.000 TL'nı aşıyorsa beyanda bulunulacaktır.	

7. Diğer Kazanç ve İratlar
"Diğer Kazanç ve İrat"lar yapısı itibariyle devamlılık göstermeyen ve mutat meslek halinde yapılmayan, daha çok spekülatif ve arızi denilebilecek kazançlar olarak adlandırılmaktadır.
Bir kazanç ve iradın "Diğer Kazanç ve İrat" olarak vergiye tabi tutulabilmesi için, bu irada ilişkin faaliyetin kanunda açıkça yazılı olması gerekmektedir.
Diğer Kazanç ve İratlar; değer artış kazançları ve arızi kazançlar olmak üzere iki ayrı gelir unsurundan oluşmaktadır.

7.1. Değer Artış Kazançları
Aşağıdaki bölümlerde yer alan "elden çıkarma" deyimi, GVK'nun mükerrer 80.maddesinde yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temliki, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir.

7.1.1. 01.01.2006 Sonrası Elde Edilmiş Olan Menkul Kıymetlerin Banka ve Aracı Kurumlar Vasıtasıyla Elden Çıkarılması Sonucu Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi
01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilen menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının banka veya aracı kurumlar vasıtasıyla elden çıkarılmasından sağlanan kazançların vergilendirilmesi, GVK Geçici 67. maddesi kapsamında gelir vergisi tevkifatı yapılması suretiyle gerçekleşecektir.
GVK'nun Geçici 67. maddesi uyarınca, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi açısından tevkifat uygulaması getirilmiştir. Bu bağlamda, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar açısından, GVK'nun Geçici 67. maddesi hükümleri uygulanacaktır.
01.01.2006 tarihinden önce ihraç ya da iktisap edilen menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları yönünden GVK'nun Geçici 67. maddesi uygulanmayacaktır.
Bu bağlamda, 01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilen (elde edilen) menkul kıymetler vasıtasıyla elde edilen gelirlerden GVK Geçici 67. maddesine göre, tevkifata tabi olan ve olmayanlar aşağıdaki gibidir:

Tevkifata tabi olmayan gelirler:
- Hisse senedi kar payları,
- Hazine (Eurobond) ve 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım- satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ve bunların dönemsel getirilerinin tahsili,
- Tam mükellef kurumlara ait olup, Borsa İstanbul'da (BİST) işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler,
- Sürekli olarak portföyünün en az %51'i BİST'te işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler,
- Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faiz gelirleri,
- Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler,

Tevkifata tabi olan gelirler:
- Hisse senedi alım-satım kazançları,
- Devlet tahvili ve Hazine bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları,
- Özel sektör tahvil ve bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları,
- Mevduat faizleri,
- Repo gelirleri,
- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları,
- Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirler,
- Menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon piyasalarında işlem gören diğer menkul kıymetlerin gelirleri,
- Hazine veya diğer kamu tüzel kişiliklerince çıkarılan menkul kıymetlerin faiz gelirleri ve alım-satım kazançları.
- Menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler,
- Aracı kuruluş varantlarından elde edilen gelirler,

Geçici 67. madde düzenlemesi uyarınca yapılan vergi tevkifatı tam mükellef gerçek kişiler ve dar mükellef gerçek kişiler açısından nihai vergi olmakta, söz konusu gelirleri elde edenlerin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile münferit beyanname vermesine gerek bulunmamaktadır. Diğer gelirler dolayısıyla verilecek beyannameye söz konusu gelirlerin dahil edilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak mükellefler ister iseler (vergi iadesi almak isterlerse) bu gelirleri için ihtiyari beyan hakkından da yararlanarak beyanda bulunabileceklerdir.
Geçici 67. madde kapsamında tevkifata tabi tutulan gelirlerin ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, bu gelirler ticari kazancın tespitinde dikkate alınmalıdır. Tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler, genel hükümler çerçevesinde ticari kazançla ilgili olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir. Mahsup sonrası arta kalan bir tutarın bulunması halinde bu tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilecektir.

7.1.2. 01.01.2006 Tarihinden İtibaren İktisap Edilen, BİST'da İşlem Görmeyen, Banka ve Aracı Kurum Vasıtasıyla Alım ve Satıma Konu Edilmemiş, Asgari İki Tam Yıl Elde Tutulmuş Hisse Senetlerinin Satışından Elde Edilecek Kazancın Vergilendirilmesi

Söz konusu hisse senetlerini alım-satım kazancının vergilendirilmesinde bakılması gereken ilk husus hisse senedi iktisabının ivazsız olup olmadığıdır. Eğer hisse senedi ivazsız olarak iktisap edilmiş ise söz konusu hisse senedinin satımından elde edilen kazanç gelir vergisinin konusuna girmediğinden vergilendirilmeyecektir.
Belirtilen hisse senedi ivazlı olarak elde edilmiş ve tam mükellef kurumlara ait ise; bakılması gereken diğer husus senedin iktisap tarihinden itibaren iki yıl geçip geçmediğidir. Eğer iktisaptan itibaren iki yıl süre geçmiş ise söz konusu hisse senedinin satımından elde edilen kazanç gelir vergisinin konusuna girmediğinden vergilendirilmeyecektir.
Yani belirtilen hisse senetleri tam mükelleflere ait ve ivazlı olarak elde edilmiş ve iki yıldan daha az bir süre elde tutularak satılmış ise elde edilen kazancın tamamı için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir. Söz konusu kazanç ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 80. maddesinde herhangi bir istisna da bulunmamaktadır. Ancak hisse senedinin elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından belirlenen "üretici fiyatları genel endeksi" (ÜFE) artış oranında arttırılabilecektir. Diğer taraftan endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şartı getirilmiştir.

7.1.3. 01.01.2006 Tarihi Öncesinde Edilmiş Menkul Kıymetlerin Elden Çıkarılması Sonucu Oluşan Kazançların Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesi'ne göre, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir.
Bunun yanı sıra menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkartılmasından sağlanan kazançların vergilendirilmesinde menkul kıymetin 01.01.2006 tarihinden önce ihraç/iktisap edilmesi önem arz etmektedir. Bu kapsamda;
- 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirler,
- 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının (hisse senetleri dahil) elden çıkarılmasından elde edilen gelirler,

31.12.2005 tarihinde geçerli olan mevzuat hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir.
Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 80. maddesinin 1. bendinin 31.12.2005 tarihinde geçerli olan düzenlemesine göre;
-İvazsız olarak elde edilen menkul kıymetler,
-Türkiye'de kurulu menkul kıymet borsalarında işlem gören ve üç aydan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri ile,
-Tam mükellef kurumlara ait olan ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin,
elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar gelir vergisinin konusuna girmemektedir. Bu kazançlar için yıllık beyanname verilmeyeceği gibi diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannameye dahil edilmeyecektir.
Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan yani ivazlı olarak elde edilmiş olmak şartıyla;
-Türkiye'de kurulu menkul kıymet borsalarında işlem gören ve üç ay içinde elden çıkarılan hisse senetlerinden sağlanan kazançlar,
-Tam mükellef kurumlara ait olan ve en fazla bir yıl süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,

-Diğer menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar
diğer kazanç ve irat olarak verginin konusuna girmekteydi.
Buna göre, hisse senetlerindeki üç aylık ve bir yıllık süreler dikkate alındığında 2019 yılında sadece 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen "diğer menkul kıymetler"in elden çıkarılmasından vergiye tabi olacak bir gelir elde edilebilir.
Yukarıda açıklanan değer artışı kazançları ile birlikte GVK'nun mükerrer 80. maddesinde belirtilen diğer değer artış kazançlarının da (2019 yılında) elde edilmiş olması halinde söz konusu kazançlar toplanarak (2019 yılı için geçerli olan) istisna tutarı olan 33.000 TL'lık [24]

[24] 1.1.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elden çıkarılması suretiyle sağlanan kazançlar ile 1.1.2006 tarihinden önce iktisap edilen menkul kıymetlerin elden çıkarılması suretiyle sağlanan kazançların vergilendirilmesi 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümlere göre yapılacaktır. Bu tarih itibarıyla da söz konusu menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazançların 13.000 TL'si vergiden istisna bulunmaktadır. Her yıl, söz konusu tutarın bir önceki yıl için ilan edilen yeniden değerleme oranına (YDO) göre arttırılması sonucunda 2018 yılında uygulanacak tutar 27.000 TL olarak hesaplanmaktadır. YDO endekslemesinde %5'e kadar olan kesitler dikkate alınmamaktadır.

Yıllar	Tutar	Y.D.O	Yıllar	Tutar	Y.D.O.	Yıllar	Tutar	Y.D.O.
2005	13.000	9,80%	2011	19.000	10,26%	2017	24.000	%14,47
2006	14.000	7,80%	2012	20.000	7,80%	2018	27.000	% 23,73
2007	15.000	7,20%	2013	21.000	3,93%	2019	33.000	%22,58
2008	16.000	12%	2014	21.000	10,11 %			
2009	17.900	2,2%	2015	23.000	5,58 %			
2010	18.000	7,7%	2016	24.000	3,83 %			

tutar ile karşılaştırılacaktır. (Bu tutar her yıl GVK Mükerrer Madde 123'e uygun şekilde yeniden değerleme oranında arttırılmakta; artırım sonucu bulunan küsuratın %5'e kadar olan kısmı dikkate alınmamaktadır). Elde edilen değer artışı kazançlarının toplamı istisna tutarı olan 33.000 TL'sına eşit veya altında ise söz konusu gelirler için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir. Başka gelirler için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilse dahi belirtilen gelirler verilecek beyannameye dahil edilmeyecektir. Buna karşılık elde edilen değer artışı kazançlarının toplamı istisna tutarı olan 33.000 TL'sını aşıyor ise toplam gelirden istisna tutarı düşülerek kalan tutarın tamamı diğer kazanç ve irat olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.
Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 81. maddesinde değer artışı kazancında safi kazancın nasıl tespit edileceği açıklanmıştır. Değer artışı kazançlarında, safi kazanç esas itibarıyla elden çıkarılma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarılması dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunmaktadır.
Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 81. maddesinin son fıkrasında mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından belirlenen "üretici fiyatları endeksi" (ÜFE) artış oranında artırılarak tespit edilecektir.

Devlet Tahvili, Hazine Bonosu ve Eurobond'ların Elden Çıkarılmasından (Alım-Satım Kazancı) Sağlanan Kazançların Vergilendirilmesine Dair Özet Tablolar:

2019 yılında elde edilen Devlet Tahvili/Hazine Bonosu alım satım kazancı:

İHRAÇ TARİHİ	
01.01.2006 Öncesi	**01.01.2006 Sonrası**
Maliyet bedeli artırımı yapılacak. 33.000 TL'sını aşan kısım beyan edilir.	GVK Geç.Md. 67 Kapsamında tevkifata tabidir ve tevkifat nihai vergidir. Beyana tabi değil.

2019 yılında elde edilen Eurobond alım satım kazancı

İHRAÇ TARİHİ	
01.01.2006 Öncesi	**01.01.2006 Sonrası**
Maliyet bedeli artırımı yapılacak. 33.000 TL'sını aşan kısım beyan edilir.	Endeksleme (maliyet bedeli artırımı) yapılacaktır. Ancak endeksteki artış %10 ve üzeri olmalıdır. Herhangi bir indirim ya da istisna söz konusu değildir. Endeksleme sonrası satış kazancı beyana tabidir.

7.1.4. Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançların Vergilendirilmesi ve Beyanı

Aşağıda sayılan mal ve hakların (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) (gerçek usûlde vergilendirilen çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) iktisap tarihinden itibaren beş yıl içerisinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar, değer artış kazancı kapsamına girmektedir. (01.01.2007 tarihinden önce iktisap edilen mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde dört yıllık süre esas alınır.)

a) Arazi, bina, maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı,

b) Voli mahalleri ve dalyanlar,

c) Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar (inşaat hakkı, kaynak hakkı),

ç) Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilimum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları.

Anılan mal ve hakların iktisap tarihinden itibaren beş yıl geçtikten sonra elden çıkarılması halinde vergilendirme yapılmayacaktır. GVK'nun Geçici 71. maddesi gereği ise; 01.01.2007 tarihinden önce iktisap edilen mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde dört yıllık süre esas alınır.

Değer artış kazancı hesaplanırken iktisap bedeli ÜFE artışına göre endeksleme işlemine tabi tutulacaktır. Elde edilen kazancın vergilendirilebilmesi için (2019 yılı için) 14.800 TL'lık istisna tutarını aşması gerekmektedir. Aşması halinde istisna tutarını aşan kısım vergilendirilecektir.

7.1.5. Ortaklık Haklarının veya Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

Ortaklık haklarının veya ortaklık hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancıdır. Ortaklık hakkı ve hissesi, ticari ortaklıklarda (Anonim Şirketler hariç) ortakların hisse senetleri ile belirlenmemiş paylarını ifade etmektedir. Adi şirketler, kollektif şirketler, adi komandit şirketler, limited şirketler ve kooperatiflerin ortakları ile paylı komandit şirketlerdeki komandite ortakların payları, bu tanım kapsamında değerlendirilmesi gereken ortaklık paylarıdır.

Elden çıkarma bakımından herhangi bir süre sınırlaması bulunmamaktadır. Elde edilen gelirin istisna tutarı olan 14.800 TL'nı (2019 yılı için) aşması halinde aşan kısım değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir. Değer artış kazancı hesaplanırken iktisap bedeli ÜFE artışına göre endeksleme işlemine tabi tutulacaktır.

7.1.6. Ticari Plakaların Elden Çıkarılmasından Elde Edilen Değer Artış Kazançları

7104 sayılı Kanun ile GVK Mükerrer Madde 80'e eklenen hüküm ile, Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

Yine 7104 sayılı Kanun ile GVK'ya geçici 88. madde ile; taksi, dolmuş, minibüs ve umum servislere ait ticari plakaların, 06.04.2018 tarihinden önce elden çıkarılmasından doğan kazanç ve işlemlerle ilgili olarak vergi incelemeleri veya takdir işlemlerine istinaden herhangi bir vergi tarhiyatı yapılmayacağı, vergi cezası kesilmeyeceği, daha önce yapılmış olan tarhiyatlardan ve kesilmiş cezalardan varsa açılmış davalardan feragat edilmesi kaydıyla vazgeçileceği, tahakkuk eden tutarlar terkin edileceği, tahsil edilen tutarlar red ve iade edilmeyeceğine dair düzenleme yapılmıştır.

Diğer taraftan 7104 sayılı Kanunun 21. maddesi ile Harçlar Kanunu'nda yapılan düzenleme ile, taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların devrine ilişkin işlemlerde, alım satım bedeli üzerinden binde 30 harç alınacağına dair düzenleme yapılmıştır.

7.2. Arızi Kazançlar

Vergiye tabi arızi kazançlar şunlardır:

1. Arızi olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar.
2. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girişilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hâsılat.
3. Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinde doğan kazançlar dâhil).
4. Arızi olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat.
5. Gerçek usulde vergiye tâbi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil).
6. Dar mükellefiyete tâbi olanların GVK'nun 45. maddesinde yazılı işleri arızi olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar.

Bir takvim yılında (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerde yazılı olan kazançlar (henüz başlamamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının 2019 için 33.000 TL'lık kısmı gelir vergisinden müstesnadır.

Bu bölümde geçen "hâsılat" deyimi alınan para ve ayınlarla diğer suretlerle elde edilen ve para ile temsil edilebilen menfaatleri ifade eder.

Arızi kazançların safi miktarı aşağıdaki şekilde tespit olunur:

1. Yukarıdaki (1) numaralı bentte yazılı işlerde satış bedelinden maliyet bedeli ve satış dolayısıyla yapılan giderler indirilir.
2. Yukarıdaki (2), (3), (4) ve (5) numaralı bentlerde yazılı işlerde elde edilen hasılattan tevsik edilmek kaydıyla yapılan giderler indirilir.
3. Yukarıdaki (6) numaralı bentte yazılı işlerde, GVK'nun 45. maddesi hükümleri uygulanır.

8. Yıllık Beyannamenin Verilmesi ve Gelirin Toplanması

8.1. Birden Fazla Gelir Unsurunun Bir Arada Elde Edilmesi

Yukarıda yer alan bölümlerde, genel olarak, beyana tabi gelirin sadece bir gelir unsurundan oluştuğu varsayılarak bu gelirler için yıllık beyanname verilip verilmeyeceği konusunda açıklamalar yapılmıştır. Bununla birlikte bir kişinin gelirinin birden fazla gelir unsurundan oluşması mümkündür. Bu durumda hangi gelirlerin beyannameye dâhil edileceğine ilişkin açıklamalar izleyen bölümlerde yer almaktadır.

8.1.1. Beyannameye Dahil Edilecek Gelirler

Aşağıdaki gelirler için (istisna hadleri içinde kalan kısımları hariç) yıllık beyanname verilecektir.

- Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazançlar
- Basit usulde vergilendirilen ticari kazançlar
- Gerçek usulde vergilendirilen zirai kazançlar
- Serbest meslek kazançları
- 14.800 TL'nı aşan değer artış kazançları
- 33.000 TL'nı aşan arızi kazançlar
- Tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücretler (Diğer ücretler hariç)
- Birden fazla işverenden alınan ve birden sonraki işverenden alınanların toplamı 40.000 TL'nı aşan tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler.
- Tevkif suretiyle vergilendirilmiş ve toplamı 40.000 TL'nı aşan gayrimenkul sermaye iratları
- 5.400 TL'nı aşan konut kira gelirleri
- 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan devlet tahvili ve hazine bonoları faiz gelirleri ile alım satım kazançları (33.000 TL istisna tutarını aşan değer artış kazançları)
- Eurobond faiz geliri ile alım satım kazancı

[25] GVK 86/1-b maddesinde 7194 sayılı Kanun ile çok önemli değişiklikler yapılmış olup, söz konusu değişiklikler 01.01.2020'den itibaren elde edilecek ücret gelirlerine uygulanmak üzere 07.12.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Konu hakkında rehberimizin yukarıdaki bölümlerde yer verilen ücret gelirleri kısmında detaylı açıklamalar yapılmıştır.

Ticari kazanç, gerçek usulde tespit edilen zirai kazanç ve serbest meslek kazançları ile ilgili olarak bu faaliyetlerden zarar edilmiş olsa dahi yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir.

8.1.2. Beyannameye Dâhil Edilmeyecek Gelirler

Bu düzenlemeler de dikkate alındığında, 2018 yılına ilişkin olarak beyan edilmeyecek veya beyanname verilse dahi beyannamede yer almayacak gelirler şunlardır.

1. Stopaj yoluyla vergilendirilmiş olup tek işverenden alınan ücretler

2018 takvim yılında elde edilen ve tevkifat suretiyle vergilendirilmiş olup tek işverenden alınan ücretler, tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecek, başka gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere de dahil edilmeyecektir.

2. Stopaj yoluyla vergilendirilmiş menkul sermaye iratları

3. Sermaye şirketlerinden alınan bazı kâr payları

Kurumlar vergisi mükelleflerinin 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançların dağıtımı halinde gerçek kişilerce elde edilen kâr payları beyana tabi değildir. Öte yandan kurumların kârlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri sermaye artırımları sonucu gerçek kişi ortakların yeni hisse senedi edinimleri de kâr dağıtımı sayılmamaktadır.

4. Sınırı aşmayan gelirler

Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2019 yılı için 2.200 TL'nı aşmayan tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için de yıllık beyanname verilmeyecek, bu gelirler diğer gelirler için verilecek beyannameye de dahil edilmeyecektir.

5. Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 53. maddesinde; "çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançların, stopaj yoluyla vergilendirileceği, kanunun 54. maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançlarının gerçek usulde tespit olunarak vergilendirileceği" hükme bağlanmıştır. Madde hükmünde, kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin bu kazançları için beyanname vermeyecekleri de açıklanmıştır.

GVK'nun 86. maddesindeki düzenleme de bu hükme paralel olup, buna göre 2018 yılında elde edilen ve gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar tutarına bakılmaksızın beyan edilmeyecek ve başka gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere de dahil edilmeyecektir.

6. Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımları

2019 yılındaki kazanç ve iratların istisna haddi içinde kalan kısımları da beyan edilmeyecek ve diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere de dahil edilmeyecektir. Örneğin 2019 yılı geliri mesken kira gelirlerinden ibaret olan ve tutarı 5.400 TL'nı aşmayan mükelleflerce bu gelir için beyanname verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannameye de bu gelir dahil edilmeyecektir.

8.2. Yıllık Beyannameye Dahil Edilen Kazanç ve İratlardan İndirimler

Yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlere ilişkin indirimler Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu maddeye göre indirim konusu yapılacak hususlar;

1-Beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla (Bu şartın tespitinde işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile 63. maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınır.) 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 (Sigortanın

[26] Bir mükellef, kendi adına düzenlenen özel sağlık sigortası poliçesi primlerinin kardeşi tarafından kredi kartı ile ödendiği belirtilerek, söz konusu sigorta primlerine ilişkin yapılan ödemelerin gayrimenkul sermaye iradı yönünden vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapıp yapamayacağı hususunda görüş talep etmiş ve İstanbul VDB 10.12.2019 tarih ve 62030549-120[89-2019/303]-E.1087539 sayılı özelgesinde

Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir. (01.01.2013 tarihinden itibaren mükelleflerin kendi adlarına ödedikleri BES katkı payları şahsi beyana tabi gelirlerinden indirilememektedir. Diğer taraftan işverenler tarafından çalışanlar adına ödenen BES katkı payları da aylık gelir vergisi matrahından düşülememekte, sadece belirli hadlerinde arasında kalan katkı payı ödemeleri ücret sayılmaksızın doğrudan gider yazılabilmektedir.),

2- Beyan edilen gelirin %10'una kadar eğitim ve sağlık harcamaları.
3- Engellilik indirimi,
4- Beyan edilen gelirin %5'ine kadar bağış ve yardımlar, (GVK 89/4)
5- Beyan edilen gelir ile sınırlı olmak üzere, tamamı indirilebilecek bağış ve yardımlar (GVK 89/5, 6, 7 ve 11 kapsamındaki bağışlarda indirim sınırı bulunmamaktadır.)
5- Sponsorluk harcamaları (Profesyonel spor dallarında %50)
6- Doğal afetler ile ilgili ayni ve nakdi bağışlar
7- Girişim sermayesi fonu (Beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı.),
8- Türkiye'de ikamet etmeyenlere verilen hizmetler (GVK 89/13'de yer verilen hizmetler)
9- Zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlara özel 5378 sayılı kanun kapsamında kurulan korumalı iş yerlerine iş yerlerine tanınan korumalı iş yeri indirimi (GVK 89/14)
10- Basit usulde tespit edilen ticari kazançların yıllık 8.000 TL'na kadar olan kısmı (GVK 89/15) (GVK Mükerrer 123. maddesinin 2. fıkrasına göre, bu tutar her yıl bir önceki yıl için tespit ve ilan edilen yeniden değerleme oranına göre artırımlı olarak uygulanacaktır. Bu tutar 2017 için 8.000 TL, 2018 için 9.000 TL, 2019 için 11.000 TL'dir. 2020 yılında ise 2019 yılı yeniden değerleme oranına göre arttırılmış şekli ile 13.000 TL olacaktır. GVK mükerrer 20. madde kapsamında genç girişimcilerde kazanç istisnası uygulamasından yararlananlar ayrıa burada bahsi geçen basit usulde kazanç indirimi uygulamasından yararlanamazlar.
Ayrıca ticari kazanç sahipleri eğer varsa yatırım indirimi haklarını da GVK Geçici 69. maddesi ve 276 Seri No.lu GVK Genel Tebliğinde açıklanan esaslar çerçevesinde kullanabilirler.
Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınır.

8.3. Zararların Karlara Takas ve Mahsubu
Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar (GVK 80. maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir. Buna göre;
Zarar olarak mahsup edilecek olanlar:
- Diğer kazanç ve iratlar (değer artış kazançları ve arızi kazançlar) dışındaki kazanç ve iratlar
- Yurt dışındaki faaliyetten doğan zarar (İlgili ülkedeki denetim elemanlarınca rapora bağlanmalıdır.)
- 5 yılla sınırlıdır.

Zarar olarak mahsubu yapılamayacak olanlar:
- Diğer kazançlardan doğan zararlar
- Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında (gider fazlalığından doğanlar hariç), sermayede vukua gelen eksilmeler

"...özelge talep formu ekinde yer alan özel sağlık sigortası poliçelerinin sigorta ettiren bilgisi satırlarında kardeşinizin görülmesi ve ödemelerin de kardeşiniz tarafından yapılması nedeniyle, söz konusu ödemelerin gayrimenkul sermaye iradı yönünden vereceğiniz yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır." görüşü vermiştir.

- Gelir vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili zararlar.

8.4. Geçici Vergi
Gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, üçer aylık dönemler halinde tespit edilecek kazançları üzerinden 103. maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda (% 15) geçici vergi öderler.

8.4.1. Geçici Verginin Mükellefleri
- Ticari Kazanç Sahipleri
- Serbest Meslek Kazanç Sahipleri
- Kurumlar Vergisi Mükellefleri

8.4.2. Geçici Vergi Kapsamına Girmeyen Kazançlar
- Basit usulde tespit edilen ticari kazançlar,
- Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde iş devam ederken işle ilgili olarak elde edilen kazançlar,
- Noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar.

8.4.3. Geçici Vergi Dönemleri

a) Hesap Dönemi Normal Takvim Yılı Olanlar İçin

DÖNEMLER	BEYAN ZAMANI	ÖDEME ZAMANI
Ocak-Şubat-Mart	17 Mayıs	17 Mayıs
Nisan-Mayıs-Haziran	17 Ağustos	17 Ağustos
Temmuz-Ağustos-Eylül	17 Kasım	17 Kasım
Ekim-Kasım-Aralık	17 Şubat	17 Şubat

b) Özel Hesap Dönemi Tayin Edilenler İçin

Özel hesap döneminin başlangıç tarihinden itibaren üçer aylık dönemler olarak hesaplanır.

c) İşe Başlama, İşi Bırakma veya Hesap Döneminin Değişmesi

- İşe başlanılan tarihin içinde bulunduğu dönemin sonuna kadar olan süre,
- İşin bırakıldığı tarihe kadar olan süre,
- Yeni hesap döneminin başladığı tarihe kadar olan süre, ayrı vergilendirme dönemi sayılır.

9. Gelir Vergisinde Mahsup ve İadeler

Beyannameye dahil edilen kazançlar üzerinden yıl içinde tevkif suretiyle kesilen vergiler ile yıl içinde ödenen geçici vergiler, yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan yıllık gelir vergisinden mahsup edilecektir. Mahsup sonrası artan bir tutar olması halinde bu tutar; mükellefin başvurması halinde kendisine nakden veya mahsuben iade edilecektir.

[27] 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan düzenlemelere göre, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden ilgili hesap dönemine ilişkin geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi mahsup edilir.

Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir. Geçici vergi dönemleri itibariyle tahakkuk ettirilmiş, ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş olması dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkanı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilir. Terkin edilen geçici vergi tutarı için vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarih olan yıllık beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin başlangıç tarihine kadar gecikme zammı uygulanır.

Tebliğin anılan hükmüne göre, gelir vergisi mükellefleri için beyan döneminin başlangıcı 1 Mart, Kurumlar vergisi mükellefleri için beyan döneminin başlangıcı 1 Nisan tarihine kadar ödenmeyen geçici vergilerin, ilgili tarihler itibarıyla vergi dairesince gecikme zammı hesaplanarak terkin edilmesi, dolayısıyla verginin ödenemeyecek hale gelmesi ve ödenmediğinden dolayı mahsuba konu edilmemesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Beyannamelerini düzenlenirken, geçici vergilerin ödenip ödenmediğinin, e-beyanname sisteminde "Önceki yıl gelir geçici tahsilat miktarları" ve "Önceki yıl kurum geçici tahsilat miktarları" sekmesinden ya da bu ekranlara bağlı olarak oluşturulan muhasebe kayıtlarından takip edebilmelidir. Bahse konu ekranda sadece ödenen toplam tutar bilgisi yer almakta, ödenen tarihlere ilişkin herhangi bir bilgi ise

10. Vergi Tarifesi

7194 sayılı 17. Maddesi ile GVK'nın 103. Maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesi aşağıdaki gibi değiştirilmiştir.

18.000 TL'na kadar	**%15**
40.000 TL'nın 18.000 TL'sı için 2.700 TL, fazlası	**%20**
98.000 TL'nın 40.000 TL'sı için 7.100 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'nın 40.000 TL'sı için 7.100 TL), fazlası	**%27**
500.000 TL'nın 98.000 TL'sı için 22.760 TL, (ücret gelirlerinde 500.000 TL'nın 148.000 TL'sı için 36.260 TL), fazlası	**%35**
500.000 TL'nın 500.000 TL'sı için 163.460 TL (ücret gelirlerinde 500.000 TL'nin 500.000 TL'sı için 159.460 TL), fazlası	**%40**

Yukarıdaki tarife ***01.01.2019 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere,*** Kanunun yayın tarihinde (07.12.2019) yürürülüğe girmiştir.

7194 sayılı Kanunun 22. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici madde kapsamında, 01.01.2019 – 31.12.2019 tarihleri arasında elde edilen ücret gelirlerine aşağıdaki gelir vergisi tarifesi uygulanacaktır. Buna karşın 2019 yılında ücret dışında elde edilen diğer gelirlerin beyanında ise yukarıdaki tarife esas alınacaktır.

2019 Yılında Elde Edilen Ücret Gelirlerine Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifesi:

18.000 TL'na kadar	%15
40.000 TL'nın 18.000 TL'sı için 2.700 TL, fazlası	%20
148.000 TL'nın 40.000 TL'sı için 7.100 TL, fazlası	%27
148.000 TL'dan fazlasının 148.000 TL'sı için 36.260 TL, fazlası	%35

11. Hasılat Esaslı Kazanç Tespiti

7104 sayılı Kanun ile KDV Kanunu'nun 38.maddesi "Hâsılat esaslı vergilendirme" başlığıyla yeniden düzenlenmişti. 718 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile 5393 sayılı Belediye Kanunu kapsamında belediyeler tarafından ruhsat verilen, toplu taşıma hatlarını kiralayan, toplu taşıma hizmetinin hizmet satın alma yollarıyla yerine getirilmesi halinde bu hizmeti sunan ve gelirlerinin tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla tahsil eden otobüs işletmelerinin (belediyelerin otobüs işletmeleri ile

---

yer almamaktadır. Geçici vergilerin yıllık beyanname dönemi başlangıç tarihinden sonra ödenmesi halinde ise, ilgili tahsilatlar tahsilat ekranlarında yer almamaktadır. Bir başka deyişle, geçici vergi tutarının gelir vergisi mükelleflerinde 1 Mart, kurumlar vergisi mükelleflerinde ise 1 Nisan tarihinden sonra ödenmesi halinde, geçici vergi, vergi beyanname dönemleri başlangıç tarihinden sonra ödendiği için, tahsilat bilgileri ekranında ödenmiş olarak görünmemektedir. Bu durum bilhassa geçici vergi ödemelerini KDV iade alacaklarına ya da diğer vergi iade alacaklarına mahsuben ödeyen firmalar için elzemdir. Zira, vergi mahuplarında "mahsup talep dilekçesi" verilmesi mahsubun yapıldığı anlamına gelmez, sadece talep yapıldığını gösterir. Bu nedenle, yıllık beyan dönemleri başlamadan önce bilhassa geçici vergilerini mahsuben ödeyen mükelleflerin mahsuplarının yapılıp yapılmadığını, GİB e-beyanname sisteminde ödeneyen geçici vergi borçlarının bulunup bulunmadığını kontrol etmeleri, herhangi bir hata varsa ya da mahsup sonucu reddilen bir kıskm varsa, yıllık beyan dönemi başlamadan önce eksik ödenen geçici vergi miktarının tamamlanması, geçici verginin yıllık beyannamede mahsu edilebilmesi için şarttır.

doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin %51 veya daha fazlası belediyelere ait şirketler hariç) münhasıran il sınırları içinde, otobüsle (sürücüsü dâhil en az on sekiz oturma yeri olan) yapmış oldukları toplu taşıma faaliyetlerine ilişkin 3065 sayılı Kanunun 38. maddesinde yer alan hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre hasılatlarına uygulayacakları vergi oranı %1,5 olarak belirlenmişti. 03.03.2019 tarih ve 30723 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan tebliğ ile söz konusu KDV düzenlemesinin uygulama usul ve esaslarına yönelik olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinde düzenlemeler yapılmıştı. (Konu hakkında rehberimizin KDV Kanunu kısmında açıklamalara yer verilmiştir.)

7186 sayılı Kanunun 1. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga 113. maddesi "Hasılat Esaslı Kazanç Tespiti" başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. Buna göre,

- Şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan ve
- Bu faaliyetlerinden kaynaklanan hasılatlarının tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla elde eden mükelleflerin
- Talep etmeleri hâlinde

söz konusu faaliyetlerinden elde ettikleri gayrisafi hasılatlarının (KDV Kanunu'nun 38. maddesi kapsamında hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilen mükellefler için hesapladıkları katma değer vergisi dahil tutarın) %10'u bu faaliyetlerine ilişkin vergiye tabi kazanç olarak esas alınabilecektir.

Vergiye tabi kazancın bu suretle tespitinde, ilgili faaliyete ilişkin giderler dikkate alınmayacak ve bu kazanca herhangi bir indirim veya istisna uygulanmayacaktır.

Kazançları yukarıdaki şekilde tespit edilenlerin;

a) Bu faaliyetlerine ilişkin gider veya maliyetleri, vergiye tabi diğer kazanç veya iratlarının tespitinde dikkate alınmayacak,

b) Bu kazançları dışındaki beyana tabi diğer kazanç veya iratları hakkında bu madde uygulanmayacak,

c) İki yıl geçmedikçe bu usulden çıkamayacaklardır.

GVK'nın 113. Maddesinde düzenlenen Hasılat Esaslı Kazanç Tespitinin uygulama usul ve esasları 03.12.2019 tarih ve 30967 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 309 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

Talepleri kabul edilen mükellefler, söz konusu bildirimin kendilerine tebliğ edildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne geçeceklerdir. Aralık ayı içerisinde bu hususta başvuruda bulunan mükelleflerden şartları sağlayanlar için vergi dairelerince bir sonraki takvim yılı içerisinde kendilerine yazı ile bildirim yapılanlar, bildirimin yapıldığı takvim yılının başından itibaren hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne geçeceklerdir.
Yeni işe başlayan mükelleflerden kazançlarını bu usule göre tespit etmek isteyenlerin, işe başlama bildirimiyle birlikte hasılat esaslı kazanç tespiti usulünden faydalanmak istediklerini ayrı bir dilekçe ile belirtmeleri gerekmektedir. Bu mükellefler, söz konusu taleplerinin kabul edilmesi halinde işe başlama tarihinden itibaren hasılat esaslı kazanç tespiti uygulamasından yararlanacaklardır.
Örnek: Şehir içi yolcu taşıma faaliyetine ilişkin kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilen ve bu faaliyetine ilişkin hasılatının tamamını elektronik ücret toplama sistemi aracılığı ile elde eden Bay (C), 1/1/2020 tarihinden itibaren hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne geçmiştir. 2020 takvim yılı faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir:

Gayrisafi Hasılat	: 90.000
Giderler	: 70.000
Kazanç	: 20.000

Buna göre Bay (C), 2020 takvim yılına ilişkin olarak vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesinde hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne göre elde ettiği gayrisafi hasılat tutarının %10'u olarak hesapladığı (90.000 * %10) = 9.000 TL'yi vergiye tabi ticari kazanç olarak beyan edecektir. Bay (C), 2020 takvim yılında hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne tabi olduğundan, şehir içi yolcu taşıma faaliyetine ilişkin bu dönemdeki giderlerini ticari kazancının ve gelir vergisi matrahının tespitinde dikkate alamayacaktır.
Hasılat esaslı kazanç tespiti usulünden faydalanan mükelleflerden 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 38. maddesi kapsamında hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilenler, hasılat esaslı kazancın tespitinde bu faaliyetlerine ilişkin hesapladıkları katma değer vergisi dâhil tutarı gayrisafi hasılat tutarı olarak dikkate alacaklardır.
Örnek: Münhasıran şehir içi yolcu taşıma faaliyeti ile iştigal eden ve bu faaliyetine ilişkin hasılatının tamamını elektronik ücret toplama sistemi ile elde eden (A) Ltd. Şti., bu faaliyetine ilişkin olarak 1/1/2020 tarihinden itibaren hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne geçmiştir. Mükellef kurum, Ocak/2020 döneminden itibaren de Katma Değer Vergisi Kanununun 38 inci maddesi kapsamında hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilmekte olup, 2020 takvim yılında bu faaliyetine ilişkin hesapladığı katma değer vergisi dâhil gayrisafi hasılat tutarı ve giderleri aşağıdaki gibidir.

Yurtiçi Satışlar (KDV Dahil)	: 767.000 TL
Satışların Maliyeti	: 580.000 TL

Buna göre; (A) Ltd. Şti. 2020 hesap dönemine ilişkin olarak vereceği kurumlar vergisi beyannamesinde hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne göre elde ettiği gayrisafi hasılat tutarının %10'u olarak hesapladığı (767.000 TL * %10) = 76.700 TL'yi vergiye tabi kurum kazancı olarak beyan edecektir.
Hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne geçen mükelleflerin şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetleri yanında vergiye tabi başkaca faaliyetlerinin veya kazanç ya da iratlarının bulunması halinde, şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetlerine ilişkin gider veya maliyetlerini, vergiye tabi diğer kazanç veya iratlarının tespitinde dikkate almaları mümkün değildir. Bu mükellefler, diğer faaliyetlerinden dolayı elde ettikleri kazanç veya iratları nedeniyle GVK'nın 113. maddesi hükmünden de faydalanamayacaklardır.
Şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyeti ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılacaktır. Bu dağıtım sonucunda müşterek genel giderlerden şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetine düşen pay, diğer faaliyetlere ilişkin vergiye tabi kazancın ve gelir ya da kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne geçen ve şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetleri yanında vergiye tabi başkaca faaliyetleri de bulunan mükelleflerce, söz konusu uygulama kapsamında bulunan ve bulunmayan faaliyetlerine ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, uygulama kapsamındaki faaliyete ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtlarının da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir. Bu usulden çıkmak isteyen mükellefler, iki yıllık sürenin tamamlanması kaydıyla, gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine verecekleri dilekçelerine istinaden, takip eden yılın başından itibaren hasılat esaslı kazanç tespiti usulünden çıkabileceklerdir.

Hasılat esaslı kazanç tespiti uygulamasından yararlanan mükellefler hakkında, bu uygulamadan yararlandıkları dönemlerle sınırlı olmak üzere, VUK Madde 353'ün 1. ve 2. fıkraları uyarınca bir takvim yılı içerisinde iki kez ceza kesilmesi halinde, bu mükellefler cezanın kesildiği ve takip eden iki takvim yılı boyunca bu uygulamadan yararlanamazlar. Söz konusu mükellefler anılan fıkralar uyarınca ikinci cezanın kesildiği takvim yılının başından itibaren hasılat esaslı kazanç tespiti uygulamasından çıkarlar.
Hasılat esaslı kazanç tespiti uygulamasından yararlanan mükelleflerin bu faaliyete ilişkin hasılatlarının tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla elde etmemeleri halinde, bu mükellefler söz konusu durumların gerçekleştiği yılın başından itibaren bu uygulamadan çıkarlar.

12. Yıllık Beyannamenin Verilmesi ve Verginin Ödenmesi Zamanları

Ticari ve mesleki faaliyetlerde beyanname işyerinin bulunduğu yerdeki ya da Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından kaydı yapılan vergi dairesine verilecektir. Diğer hallerde beyanname ikametgâhın bulunduğu yerdeki vergi dairesine verilecektir. Dar mükellefiyette ise yıllık beyanname, Türkiye'de vergi muhatabı mevcut ise onun Türkiye'de oturduğu yerin, Türkiye'de vergi muhatabı yoksa işyerinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir veya taahhütlü olarak posta ile gönderilir. İşyeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birisinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir. Gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan ibaret olması halinde, 2019 yılı kazançlarına ilişkin beyanname 2020 yılı Şubat ayının başından Şubat ayının sonuna kadar verilecek ve Şubat ve Haziran aylarında olmak üzere, iki eşit taksitte ödenecektir. Basit usulde tespit edilen ticari kazanç yanında beyana tabi başka bir gelir unsurunun bulunması halinde, yıllık beyanname 2020 yılı Mart ayının başından Mart ayının sonuna kadar verilecek ve Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere, iki eşit taksitte ödenecektir.
Toplam kazancı içinde zirai kazançları %75 ve daha yüksek nispette olanlar, Mart ayında verecekleri gelir vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan gelir vergisini Kasım ve Aralık aylarında iki eşit taksitte ödeyeceklerdir.

13. Elektronik Beyanname (E-Beyanname) Verme Zorunluluğu

E-Beyanname konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından bugüne kadar 340, 346, 357, 367, 373 ve 376 sıra no.lı VUK Genel Tebliğleri yayınlanmıştır.
Yıllık gelir vergisi beyannamesinin e-beyanname ortamında gönderilme zorunluluğuna dair en son 376 seri no.lı VUK Genel Tebliği ile düzenleme yapılmıştır. Tebliğde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:
"Ticari, zırai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerine hiçbir hadle sınırlı olmaksızın gelir vergisi beyannamesinin ve geçici vergi beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir."
Geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından oluşan mükelleflere de diledikleri takdirde vergi beyanlarının e-beyanname ortamında yapılabilmesi imkanı sağlanmıştır.

14. Gelir Vergisi Beyan Örnekleri

---

[28] Gelir Vergisi Tarifesi ile ilgili bölümde de izah edildiği üzere, 07.12.2019 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 7194 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme kapsamında, **ücret gelirleri haricinde vergiye tab diğer kazanç ve iratlar için geçerli olacak vergi tarifesi aşağıdaki gibidir. (Yeni tarife 01.01.2019'dan geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir!)**

2019 Yılında Elde Edilen Ücret Gelirlerine Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifesi:

18.000 TL'na kadar	%15
40.000 TL'nın 18.000 TL'sı için 2.700 TL, fazlası	%20
98.000 TL'nın 40.000 TL'sı için 7.100 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'nın 40.000 TL'sı için 7.100 TL), fazlası	%27
500.000 TL'nın 98.000 TL'sı için 22.760 TL, (ücret gelirlerinde 500.000 TL'nın 148.000 TL'sı için 36.260 TL), fazlası	%35
500.000 TL'nın 500.000 TL'sı için 163.460 TL (ücret gelirlerinde 500.000 TL'nin 500.000 TL'sı için 159.460 TL), fazlası	%40

Örnek-1: İstanbul içinde ikamet eden Bay (A) lokanta işletmeciliği faaliyetinde bulunmaktadır. Bay (A), lokanta işletmeciliğinden dolayı 2019 yılında 20.000 TL kâr elde etmiştir. Mükellef işletme hesabı esasına göre defter tutmaktadır. Ayrıca mükellefin, 2019 yılı içinde ödenen 3.000 TL geçici vergi tutarı bulunmaktadır.
Örnek Hakkında Açıklama;
Bu örnekte işletme hesabı esasına göre defter tutan bir mükellefin durumu açıklanmaktadır. Mükellef ticari kazancı nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadır. Mükellef 2019 yılında 20.000 TL ticari kazanç elde etmiştir.
Mükellefin Beyanı Aşağıdaki Gibi Olacaktır:
Ticari Kazanç : 20.000 TL
Safi Ticari Kazanç : 20.000 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah) : 20.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi : 3.100 TL
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı
(Geçici Vergi: 3.000 TL) : 3.000 TL
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi : 100 TL
Elbette mükellef eğer varsa (GVK Madde 89 dahilinde yer verilen sınırlamalar kapsamında) kendisi, eşi ve çocukları için sağlık harcamalarını, çocukları için olan eğitim giderlerini, yasa kapsamındaki bağış ve yardımlarını, özel sağlık sigortası primi ödemelerini ..v.d. indirim unsurlarını ödeme belgeleri ile tevsik etmiş olması şartıyla vergiye tabi kazancından indirebilecektir.
2019 yılına dair yıllık gelir vergisi beyannamesi 2020 yılı Mart ayı başından aynı ayın sonuna kadar verilecektir.
Örnek-2: İstanbul içinde lokantacılık faaliyetinde bulunan ve işletme hesabı esasına göre defter tutan Bay (B))'nin 2019 yılı kârı 18.000 TL'dır. Mükellef 2018 yılında 3.000 TL Bağ-Kur Primi (5510 s.k. 4/b), 2.500 TL geçici vergi ödemiştir.
Mükellefin ayrıca tevkif yoluyla vergilendirilmiş brüt 60.000 TL mevduat faizi ve repo geliri (bu gelirler ticari işletmesine dahil bulunmamaktadır) ile Çankırı'da bulunan ve emlak vergisi değeri 80.000 TL olan apartman dairesinden (meskenden) 9.800 TL kira geliri bulunmaktadır. (Mesken kira gelirinde götürü gider yöntemi seçilmiştir.)
Mükellef ticari kazancı nedeniyle yıllık beyanname vermek zorunda olup, beyannameye mesken olarak kiraya verdiği gayrimenkulden elde ettiği kira gelirini de dahil edecektir. Ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle yıllık beyanname verenler konut kira gelirine ilişkin istisnadan yararlanamayacağından bu gelire istisna uygulanmayacaktır. Kira gelirinde safi irat hesaplanırken %15 oranındaki götürü gider düşüldükten sonraki kalan tutar beyan edilecektir.
Mükellefin 2018 yılında elde ettiği tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan mevduat faizi ve repo geliri Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi hükmü uyarınca verilecek beyannameye dahil edilmeyecektir.
Mükellefin Beyanı Aşağıdaki Gibi Olacaktır:
Ticari Kazanç :18.000 TL

Ücret gelirleri için ise eski tarife geçerli olacaktır.

18.000 TL'na kadar	%15
40.000 TL'nın 18.000 TL'sı için 2.700 TL, fazlası	%20
148.000 TL'nın 40.000 TL'sı için 7.100 TL, fazlası	%27
148.000 TL'dan fazlasının 148.000 TL'sı için 36.260 TL, fazlası	%35

Bağ-Kur Primi (5510 s.k. 4/b) : 3.000 TL
Safi Ticari Kazanç : 15.000 TL
GMSİ (9.800-(9.800 x %15)) : 8.330 TL
Beyan Edilen Gelirler Toplamı : 23.330 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah) : 23.330 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi : 3.766 TL
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı
(Geçici Vergi: 2.500 TL) : 2.500 TL
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi : 1.266 TL
Elbette mükellef eğer varsa (GVK Madde 89 dahilinde yer verilen sınırlamalar kapsamında) kendisi, eşi ve çocukları için sağlık harcamalarını, çocukları için olan eğitim giderlerini, yasa kapsamındaki bağış ve yardımlarını, özel sağlık sigortası primi ödemelerini ..v.d. indirim unsurlarını ödeme belgeleri ile tevsik etmiş olması şartıyla vergiye tabi kazancından indirebilecektir. 2019 yılına dair yıllık gelir vergisi beyannamesi 2020 yılı Mart ayı başından aynı ayın sonuna kadar verilecektir.

Örnek-3: Ankara ilinde ikamet eden ve ikinci sınıf tüccar olan Bay (D)'nin 2019 yılı beyanına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.
- Mükellefin beyan ettiği ticari kazancı 20.000 TL olup, ayrıca 2.000 TL Bağ-Kur primi ödenmiştir.
- Mükellef 3.000 TL şahıs sigorta primi ödemiştir.
- Mükellefin 2019 yılında ödediği ve mahsubu gereken geçici vergi tutarı 1.700 TL'dir.

Örnek Hakkında Açıklama;
Mükellef 2019 yılında 20.000 TL ticari kazanç elde etmiştir. Mükellef ayrıca 2.000 TL bağ kur primi ödemiştir. Ödenen şahıs sigorta primi ile ilgili olarak indirim konusu yapılabilecek tutar yıllık asgari ücreti aşmamakla birlikte beyan edilen gelirin %15'ini de aşamayacağından, indirim konusu yapılacak şahıs sigorta primi ödenen 3.000 TL yerine (18.000 x %15) 2.700 TL olacaktır.
İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutan Mükellefin Beyanı Aşağıdaki Gibi Olacaktır:

Ticari Kazanç	: 20.000 TL
Bağ-Kur Primi	: 2.000 TL
Safi Ticari Kazanç	: 18.000 TL
Mahsup Edilecek İndirimler (Şahıs Sigorta Primi: 2.700 TL)	: 2.700 TL
Mahsup Sonrası Kalan Tutar	: 15.300 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	: 15.300 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	: 2.295 TL
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı (Geçici Vergi: 1.700 TL)	: 1.700 TL
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	: 595 TL

2019 yılına dair yıllık gelir vergisi beyannamesi 2020 yılı Mart ayı başından aynı ayın sonuna kadar verilecektir.
Örnek-4: Bay (A), üç ayrı işverenden ücret geliri elde etmekte olup, ücretlerin tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş bulunmaktadır.
Birinci işverenden alınan ücret : 30.000-TL
İkinci işverenden alınan ücret : 40.000-TL
Üçüncü işverenden alınan ücret :10.000-TL
Örnekte yer alan ve birinci işverenden alınan ücret toplama dahil edilmeyecek olup, ikinci ve üçüncü işverenden alınan ücretler toplamı (40.000 TL + 10.000 TL) 50.000 TL, 2019 yılına dair 40.000 TL'lık beyan sınırını aştığı için 80.000 TL'lık ücret gelirinin tamamı beyan edilecektir.
Maliye İdaresi tarafından yayınlanan kılavuzlarda yer verilen örnek ve açıklamalarda da teyit edildiği üzere, ücret gelliri olarak dikkate alınacak meblağ, kişinin bir yıl içinde oluşan gelir vergisi matrahlarının toplamıdır. Yani brtü ücret değil, brüt ücretten ilgili yasal indirimler (sigorta primi, işsizlik sigortası primi gibi) yapıldıktan sonra oluşan aylık gelir vergisi matrahlarının yıllık toplamıdır. Diğer bir ifadele GVK'daki adı ile safi ücret geliri bu tutar olmaktadır.
Elbette mükellef eğer varsa (GVK Madde 89 dahilinde yer verilen sınırlamalar kapsamında) kendisi, eşi ve çocukları için sağlık harcamalarını, çocukları için olan eğitim giderlerini, yasa kapsamındaki bağış ve yardımlarını, özel sağlık sigortası primi ödemelerini ..v.d. indirim unsurlarını ödeme belgeleri ile tevsik etmiş olması şartıyla vergiye tabi kazancından indirebilecektir.
2019 yılına dair yıllık gelir vergisi beyannamesi 2020 yılı Mart ayı başından aynı ayın sonuna kadar verilecektir.
Örnek-5: Gerçek usulde ticari kazanç sahibi Bayan (B)'nin ticari kazancının yanında tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş iki işverenden ücret geliri de bulunmaktadır.
Ticari Kazanç: 25.000- TL
Birinci işverenden alınan ücret: 100.000-TL
İkinci işverenden alınan ücret: 15.000-TL
Mükellef elde etmiş olduğu ticari kazancı nedeniyle mutlaka beyanname verecektir. Birinci işverenden alınan hariç, ikinci işverenden alınan ücret geliri ise 40.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyannameye dahil edilmeyecektir.
2019 yılına dair yıllık gelir vergisi beyannamesi 2020 yılı Mart ayı başından aynı ayın sonuna kadar verilecektir.
Örnek- 6: Bay (K)'nın 2019 yılı serbest meslek faaliyeti kazancı 300.000 TL'dır. Ayrıca 40.000 TL mevduat ve repo faizi geliri elde etmiştir. Bay (K) 2019 yılında 2.000 TL Bağ-Kur primi, kendisi, eşi ve çocuğu için 5.000 TL özel sağlık sigortası primi ödemesi yapmıştır. Bay (K)'nın ayrıca 2018 yılı kazancı için verdiği gelir vergisi beyannamesinde 2019 yılına devreden 10.000 TL mali zararı bulunmaktadır. Yıl içinde ayrıca serbest meslek kazancına ilişkin tevkif edilen 60.000 TL gelir vergisi bulunmaktadır.

Örnek hakkında açıklama: Bay (K), elde etmiş olduğu 40.000 TL mevduat ve repo faizi GVK Geçici 67. madde kapsamında tevkifata tabi tutulduğundan, beyana dahil edilmeyecektir.
Geçmiş yıl mali zararı vergiye tabi kazançtan öncelikli olarak mahsup edilecektir.
Özel sağlık sigortası primi ödemesi, vergiye tabi kazancın %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin 12 aylık toplamını aşmadığından, 5.000 TL'nin tamamı indirilecektir. Bağ-Kur primi ödemesi de beyana tabi kazançtan indirilebilecektir.

2019 yılı serbest meslek kazancı	:	300.000 TL
Geçmiş yıl mali zararı(-)	:	10.000 TL
Bağ-Kur Primi (-)	:	2.000 TL
Özel sağlık sigortası primi (-)	:	5.000 TL
Vergi matrahı	:	283.000 TL
Hesaplanan vergi	:	87.510 TL
Yıl içinde tevkif suretiyle ödenen vergi (-)	:	60.000 TL
Ödenecek yıllık gelir vergisi	:	27.510 TL

2019 yılına dair yıllık gelir vergisi beyannamesi 2020 yılı Mart ayı başından aynı ayın sonuna kadar verilecektir.

Örnek-7: Bayan (A), 2019 takvim yılında; tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 38.000 TL işyeri kira geliri, 20.000 TL mevduat faizi ve konut olarak kiraya verdiği dairesinden 5.000 TL kira geliri elde etmiştir.
- Tevkif yoluyla vergilendirilen mevduat faizi geliri tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.
- Konut kira gelirinden 5.400 TL'lık istisna düşülecek olup, kalan tutar beyan edilecektir. Örnekte, istisna haddinin altında gelir elde edildiğinden konut kira geliri beyan edilmeyecektir.
- Tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş, işyeri kira geliri 40.000 TL'lık beyan sınırını aşmadığından yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir.

Örnek-8: Bay (K), İstanbul'da bulunan dairesini konut olarak kiraya vermesi sonucu, 2019 takvim yılında 9.000 TL kira geliri elde etmiştir. Beyana tabi başka geliri bulunmayan mükellef, götürü gider yöntemini seçmiştir. Mükellefin kira gelirine ilişkin gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Gayrisafi İrat Toplamı	:	9.000 TL
Vergiden İstisna Tutar	:	5.400 TL
Kalan (9.000 – 5.400)	:	3.600 TL
% 15 Götürü Gider (3.600 x % 15)	:	540 TL
Vergiye Tabi Gelir (3.600-540)	:	3.060 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	:	459 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	:	459 TL

Elbette mükellef eğer varsa (GVK Madde 89 dahilinde yer verilen sınırlamalar kapsamında) kendisi, eşi ve çocukları için sağlık harcamalarını, çocukları için olan eğitim giderlerini, yasa kapsamındaki bağış ve yardımlarını, özel sağlık sigortası primi ödemelerini ..v.d. indirim unsurlarını ödeme belgeleri ile tevsik etmiş olması şartıyla vergiye tabi kazancından indirebilecektir.
2019 yılına dair yıllık gelir vergisi beyannamesi 2020 yılı Mart ayı başından aynı ayın sonuna kadar verilecektir.

Örnek-9: Bayan (Z), İstanbul'da bulunan dairesini konut olarak kiraya vermesi sonucu, 2019 yılında 14.000 TL kira geliri elde etmiştir. Beyana tabi başka geliri olmayan mükellef, gerçek gider yöntemini seçmiş olup, bu konut ile ilgili gerçek giderleri toplamı 5.000 TL'dir. (Gerçek gider usulünü seçen mükellefler, vergiden istisna edilen kısma isabet eden giderleri hâsılatlarından gider olarak indiremeyecekler, sadece vergiye tabi hâsılata isabet eden giderleri indirebileceklerdir. Bunun için toplam gider tutarından vergiye tabi hâsılata isabet eden kısmının hesaplanması gerekir. Vergiye tabi hâsılata isabet eden gider aşağıdaki formüle göre hesaplanacaktır.)

$$\frac{\text{Vergiye Tabi Hâsılat (Toplam Hasılat – Konut Kira Geliri İstisnası) x Toplam Gider}}{\text{Toplam Hâsılat}}$$

$$\frac{8.600 \text{ TL} \times 5.000 \text{ TL}}{14.000 \text{ TL}} = 3.071{,}43 \text{ TL}$$

Mükellefin kira gelirine ilişkin gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Gayrisafi İrat Toplamı	:	14.000 TL
Vergiden İstisna Tutar	:	4.400 TL
Kalan (14.000 – 5.400)	:	8.600 TL
İndirilebilecek Gerçek Gider Tutarı	:	3.071,43 TL
Vergiye Tabi Gelir (8.600-3.071,43)	:	5.528,57 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	:	829,29 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	:	829,29 TL

Elbette mükellef eğer varsa (GVK Madde 89 dahilinde yer verilen sınırlamalar kapsamında) kendisi, eşi ve çocukları için sağlık harcamalarını, çocukları için olan eğitim giderlerini, yasa kapsamındaki bağış ve yardımlarını, özel sağlık sigortası primi ödemelerini ..v.d. indirim unsurlarını ödeme belgeleri ile tevsik etmiş olması şartıyla vergiye tabi kazancından indirebilecektir.

2019 yılına dair yıllık gelir vergisi beyannamesi 2020 yılı Mart ayı başından aynı ayın sonuna kadar verilecektir.

Örnek-10: Bayan (M), İzmir'de bulunan dairesini konut olarak kiraya vermesi sonucu, 2019 yılında 20.000 TL, işyeri olarak kiraya verdiği daireden ise 35.000 TL brüt kira geliri elde etmiştir. İşyeri için ödenen kira bedelleri üzerinden 5.000 TL tevkifat yapılmıştır. Beyana tabi başka geliri olmayan mükellef, götürü gider yöntemini seçmiştir.

Mesken kirası gelirinin istisna haddini aşan kısmı (20.000 – 5.400 = 14.600 TL) ile tevkifata tabi tutulan işyeri kirasının (35.000 TL) toplamı 40.000 Türk Lirasını aştığından, mesken ve işyeri kira gelirleri birlikte beyan edilecek olup, buna ilişkin gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Gayri Safi İrat Toplamı	:	55.000 TL
Vergiden İstisna Tutar	:	5.400 TL
Kalan (55.000-5.400)	:	49.600 TL
% 15 Götürü Gider (49.600 x % 15)	:	7.440 TL
Vergiye Tabi Gelir (49.600-7.440)	:	42.160 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	:	7.683,20TL
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	:	5.000 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	:	2.683,20 TL

Elbette mükellef eğer varsa (GVK Madde 89 dahilinde yer verilen sınırlamalar kapsamında) kendisi, eşi ve çocukları için sağlık harcamalarını, çocukları için olan eğitim giderlerini, yasa kapsamındaki bağış ve yardımlarını, özel sağlık sigortası primi ödemelerini ..v.d. indirim unsurlarını ödeme belgeleri ile tevsik etmiş olması şartıyla vergiye tabi kazancından indirebilecektir.

2019 yılına dair yıllık gelir vergisi beyannamesi 2020 yılı Mart ayı başından aynı ayın sonuna kadar verilecektir.

Örnek-11: Bayan (K), İstanbul'da bulunan dairesini konut olarak kiraya vermesi sonucu, 2019 yılında 15.000 TL kira geliri elde etmiştir. Mükellef, 2019 yılı içinde eşi için bireysel emeklilik sistemine 1.000 TL katkı payı ödemiş ve Devlete ait bir okula 15.11.2019 tarihinde 2.000 TL nakit olarak bağışta bulunmuştur. Mükellefin önceki yıldan devreden 750 TL geçmiş yıl zararı bulunmaktadır. Ayrıca eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle 2019 yılında 500 TL harcama yapmıştır.

Beyana tabi başka geliri bulunmayan mükellef, götürü gider yöntemini seçmiştir.

Bilindiği üzere, bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payı 01.01.2013 tarihinden itibaren beyana tabi gelirden indirim konusu yapılamamaktadır. (Devlet katkı payı uygulaması nedeniyle.)

Bayan (K), Eğitim ve Sağlık harcamalarını, beyan edilen gelirin (safi iradın) %10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yaptığı eğitim ve sağlık harcamalarını matrahtan indirebilecektir. İndirim konusu yapılabilecek tutar, beyan edilen gelirin (safi iradın) % 10'u (8.160 x % 10) olan 816 TL'nı aşmadığından tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

Okul, yurt, sağlık tesisleri ve huzurevleri için genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere yapılan bağışların tamamı indirim konusu yapılabilecektir. Bu nedenle örneğimizdeki, devlete ait okula nakit olarak yapılan 2.000 TL bağışın tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

Elbette mükellef eğer varsa (GVK Madde 89 dahilinde yer verilen sınırlamalar kapsamında) kendisi, eşi ve çocukları için sağlık harcamalarını, çocukları için olan eğitim giderlerini, yasa kapsamındaki bağış ve yardımlarını, özel sağlık sigortası primi ödemelerini ..v.d. indirim unsurlarını ödeme belgeleri ile tevsik etmiş olması şartıyla vergiye tabi kazancından indirebilecektir.
2019 yılına dair yıllık gelir vergisi beyannamesi 2020 yılı Mart ayı başından aynı ayın sonuna kadar verilecektir.
Örnek-10: Bayan (M), İzmir'de bulunan dairesini konut olarak kiraya vermesi sonucu, 2019 yılında 20.000 TL, işyeri olarak kiraya verdiği daireden ise 35.000 TL brüt kira geliri elde etmiştir. İşyeri için ödenen kira bedelleri üzerinden 5.000 TL tevkifat yapılmıştır. Beyana tabi başka geliri olmayan mükellef, götürü gider yöntemini seçmiştir.
Mesken kirası gelirinin istisna haddini aşan kısmı (20.000 – 5.400 = 14.600 TL) ile tevkifata tabi tutulan işyeri kirasının (35.000 TL) toplamı 40.000 Türk Lirasını aştığından, mesken ve işyeri kira gelirleri birlikte beyan edilecek olup, buna ilişkin gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.
Mükellefin kira gelirine ilişkin gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Gayrisafi İrat Toplamı	:	15.000 TL
Vergiden İstisna Tutar	:	5.400 TL
Kalan [15.000 TL-5.400 TL]	:	9.600 TL
% 15 Götürü Gider [9.600 TL X %15]	:	1.440 TL
Safi İrat [9.600 TL -1.440 TL]	:	8.160 TL
Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları	:	750 TL
Eğitim ve Sağlık Harcamaları	:	500 TL
Okul, Yurt ve Sağlık Tesisleri için Yap. Bağış ve Yardımlar	:	2.000 TL
Vergiye Tabi Gelir (8.160-750-500-2.000)	:	4.910 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	:	736,50 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	:	736,50 TL

2019 yılına dair yıllık gelir vergisi beyannamesi 2020 yılı Mart ayı başından aynı ayın sonuna kadar verilecektir.
Örnek-12: Bay (E), tam mükellef bir kurum olan (Z) Anonim Şirketinden 2019 yılında brüt 400.000 TL tutarında kâr payı (temettü) elde etmiştir. Elde edilen kâr payı kurum bünyesinde % 15 nispetinde vergi kesintisine tabi tutulmuş olup tutarı 52.500.-TL dır. Bu mükellefin ayrıca 15.000 TL mevduat faizi (stopajlı) ve 20.000 TL stopaja tabi ücret geliri (tek işverenden) gelirleri bulunmaktadır.
2019 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.
Bay (E)'nin elde ettiği kâr payının yarısı ise gelir vergisinden istisna olup, kalan yarısı 200.000 TL dır. Bu tutar beyan sınırı olan 40.000 TL'nı aştığı için beyan edilecektir. Kurum bünyesinde yapılmış olan vergi kesintisinin tamamı hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.
Bu durumda, hesaplama aşağıdaki gibi olacaktır;

Kâr payı	:	400.000 TL
İstisna tutarı (400.000 TLx 1/2=)	:	200.000 TL
KALAN TUTAR	:	200.000 TL
Hesaplanan vergi	:	58.460 TL
Mahsup edilecek vergi	:	52.500 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	:	5.960 TL

Elbette mükellef eğer varsa (GVK Madde 89 dahilinde yer verilen sınırlamalar kapsamında) kendisi, eşi ve çocukları için sağlık harcamalarını, çocukları için olan eğitim giderlerini, yasa kapsamındaki bağış ve yardımlarını, özel sağlık sigortası primi ödemelerini ..v.d. indirim unsurlarını ödeme belgeleri ile tevsik etmiş olması şartıyla vergiye tabi kazancından indirebilecektir.
2019 yılına dair yıllık gelir vergisi beyannamesi 2020 yılı Mart ayı başından aynı ayın sonuna kadar verilecektir.

Örnek-13: Bayan (F), 2019 yılında 50.000 TL Eurobond faiz geliri elde etmiştir.
Gerek 01.01.2006 öncesi gerekse 01.01.2006 sonrası ihraç edilen ve iktisap edilen Eurobond'lardan elde edilen faiz gelirleri GVK Geçici 67. madde kapsamında tevkifata tabi değildir. Bu durumda elde edilen faiz geliri 34.000 TL'nı aşıyorsa, gelirin tamamı beyan edilecektir. 01.01.2006 öncesi ihraç edilen Eurobond faiz gelirleri için indirim oranı da uygulanmaz.

Eurobond faiz geliri	:	50.000 TL
Hesaplanan vergi	:	9.800 TL

Elbette mükellef eğer varsa (GVK Madde 89 dahilinde yer verilen sınırlamalar kapsamında) kendisi, eşi ve çocukları için sağlık harcamalarını, çocukları için olan eğitim giderlerini, yasa kapsamındaki bağış ve yardımlarını, özel sağlık sigortası primi ödemelerini ..v.d. indirim unsurlarını ödeme belgeleri ile tevsik etmiş olması şartıyla vergiye tabi kazancından indirebilecektir.
2019 yılına dair yıllık gelir vergisi beyannamesi 2020 yılı Mart ayı başından aynı ayın sonuna kadar verilecektir.
Örnek-14: Bay (A) 02/08/2017 tarihinde 30.000 TL'na almış olduğu bir A.Ş.'nin hisse senetlerini 10.05.2019 tarihinde 60.000 TL'na satmıştır. Beyan edeceği değer artış kazancı tutarı ne olacaktır ? (Hisse senetleri, BİST'e kayıtlı olmayan bir şirkete ait olup, alım-satım işleminde banka veya aracı kurum kullanılmamıştır.)
Bay (A)'nın hisse senedini iktisap ettiği aydan önceki ay olan Temmuz/2017'de Yİ-ÜFE 297,65; elden çıkarıldığı aydan önceki ay olan Nisan/2019'da Yİ-ÜFE 444,85'dir. Hisse senedi 01.01.2006 sonrası ihraç edildiği için, Yİ-ÜFE'deki artış oranının %10'dan fazla olup olmadığına bakılmalıdır. Endeksteki artış %49,45'dir. Endeks artışı %10'dan fazla olduğu için iktisap bedeli arttırılabilecektir.
Arttırılmış maliyet bedeli 44.835 TL'dır ((30.000 TL x 0,4945) + 30.000 TL). Bay (A), satmış olduğu hisse senetlerinden dolayı (60.000 – 44.835 =) 15.165 TL değer artış kazancı elde etmiştir. 01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilen menkul kıymetlerin elden çıkarılması sonucu elde edilen kazanç için GVK Madde 80'de istisna uygulanmayacağı açıklandığından; hisse senetleri BİST'e kayıtlı olmayan bir şirkete ait olup, alım-satım işleminde banka veya aracı kurum kullanılmadığı için işlem GVK Geçici 67. madde kapsamına da girmemektedir. Bu nedenle 15.165 TL beyan edilecektir.
Hesaplanan vergi : 2.274,75 TL
Eğer mükellef bu A.Ş. hisse senetlerini 10.05.2019 günü değilde, 02.08.2019 tarihi sonrası elinden çıkarsaydı, iki yıldan fazla süre elinden tutmuş olacağından, satım sonucu oluşan değer artış kazancı (milyonlarca TL olsa dahi) vergiye tabi olmayacaktı.
Elbette mükellef eğer varsa (GVK Madde 89 dahilinde yer verilen sınırlamalar kapsamında) kendisi, eşi ve çocukları için sağlık harcamalarını, çocukları için olan eğitim giderlerini, yasa kapsamındaki bağış ve yardımlarını, özel sağlık sigortası primi ödemelerini ..v.d. indirim unsurlarını ödeme belgeleri ile tevsik etmiş olması şartıyla vergiye tabi kazancından indirebilecektir.
2019 yılına dair yıllık gelir vergisi beyannamesi 2020 yılı Mart ayı başından aynı ayın sonuna kadar verilecektir.
Örnek-15: Bayan (C) 10.03.2016 tarihinde 150.000 TL'na satın almış olduğu gayrimenkulünü 05.02.2019 tarihinde 300.000 TL'na satmıştır. Beyan edeceği değer artış kazancı tutarı ne olacaktır?
Bayan (C)'nin elden çıkardığı gayrimenkulün maliyet bedeli hesaplanırken Yİ-ÜFE'deki artış oranı esas alınarak endeksleme işlemi yapılır. Bayan (C)'nin gayrimenkulü iktisap ettiği aydan önceki ay olan Şubat/2016'de Yİ-ÜFE endeksi 250,16 iken elden çıkardığı aydan önceki ay olan Ocak/2019'da ÜFE 424,86'dır. Endeks %69,84 oranında artmıştır. Bu durumda, gayrimenkulün endekslenmiş maliyet bedeli (150.000 x 424,86 / 250,16) 254.752,96 TL'dir.

Satış Tutarı	:	300.000,00- TL
Endekslenmiş Alış Maliyeti (-)	:	254.752,96- TL
Safi Tutar	:	45.247,04- TL
İstisna Tutarı (-)	:	14.800,00- TL
Kalan Tutar	:	30.447,04- TL
Vergiye Tabi Gelir	:	30.447,04- TL
Hesaplanan Vergi	:	5.189,41- TL

Elbette mükellef eğer varsa (GVK Madde 89 dahilinde yer verilen sınırlamalar kapsamında) kendisi, eşi ve çocukları için sağlık harcamalarını, çocukları için olan eğitim giderlerini, yasa kapsamındaki bağış ve yardımlarını, özel sağlık sigortası primi ödemelerini ..v.d. indirim unsurlarını ödeme belgeleri ile tevsik etmiş olması şartıyla vergiye tabi kazancından indirebilecektir.
2019 yılına dair yıllık gelir vergisi beyannamesi 2020 yılı Mart ayı başından aynı ayın sonuna kadar verilecektir.

Örnek-16: Bay (K), 05.08.2012 tarihinde 140.000- TL'na aldığı dairesini 12.12.2019 tarihinde 1.750.000.- TL'na satmıştır. Beyan edeceği değer artış kazancı tutarı ne olacaktır?
Satın alma ile elden çıkarma arasındaki süre beş yıldan fazla olduğundan değer artış kazancı oluşmamaktadır. Bu nedenle, Bay (K)'nın beyan edilecek geliri bulunmamaktadır. (Gayrimenkul 01.01.2007 öncesi iktisap edilmiş olsa idi 4 yıllık süre dikkate alınacaktı. 01.01.2007 sonrası iktisap edilen gayrimenkullerin satışında vergi doğmaması için geçmesi gereken süre 5 yıldır.)
Örnek-17: Genel cerrahi doktoru olan bayan (B), devlet hastanesinden emekli olmuştur ve herhangi bir mesleki veya ticari faaliyette bulunmamaktadır. Bayan (B), eski bir hastasının ricasını kıramayarak ameliyata girmiştir. Bu ameliyat karşılığında 36.000,- TL ameliyat ücreti almıştır. Bayan (B)'nin arızi kazanç tutarı ne olacaktır?
Bayan (B)'nin bu ameliyatı yapması serbest meslek faaliyetidir. Söz konusu iş süreklilik arz etmediğinden istisna tutarını aşan kısım arızi kazanç olarak vergilendirilir.
Arızi kazançlarda istisna haddi 2019 yılı için 33.000 TL'dir.
İstisnadan sonra kalan tutar = (36.000 – 33.000 =) 3.000- TL
Vergiye Tabi Gelir = 3.000- TL
Elbette mükellef eğer varsa (GVK Madde 89 dahilinde yer verilen sınırlamalar kapsamında) kendisi, eşi ve çocukları için sağlık harcamalarını, çocukları için olan eğitim giderlerini, yasa kapsamındaki bağış ve yardımlarını, özel sağlık sigortası primi ödemelerini vb indirim unsurlarını ödeme belgeleri ile tevsik etmiş olması şartıyla vergiye tabi kazancından indirebilecektir.
Örnek-18: Bay (A), 2019 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 6.000 TL kira geliri ile birlikte tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 40.000 TL işyeri kira geliri ve 40.000 TL mevduat faizi elde etmiştir.
Bay (A)'nın elde ettiği kira geliri bakımından istisna uygulanıp uygulanmayacağı; 2019 yılında elde edilen kira gelirinin istisna haddi üzerinde olması şartıyla, beyan edilip edilmeyeceklerine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte mükellefin elde etmiş olduğu varsa ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (2019 yılı için 148.000 TL) aşıp aşmadığına bakılarak tespit olunacaktır. (GVK Madde 21'in ikinci fıkrası hükmü gereği)
Buna göre, Bay (A)'nın 2019 yılı içerisinde elde ettiği 6.000 TL'lık mesken kira gelirinin (2019 yılı için 5.400 TL olan) istisna haddi üzerinde olması nedeniyle, istisnadan yararlanılıp yararlanılamayacağının tespitinde bu tutar da hesaplamaya katılacak olup, elde edilen tüm gelir toplamının da 148.000 TL'nı aşması durumunda istisnadan yararlanma söz konusu olmayacaktır.
Dolayısıyla, 2019 yılı içerisinde elde ettiği gelir toplamı (40.000 + 40.000 + 6.000 = 86.000 TL), 2019 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (148.000 TL) aşmadığından Bay (A)'nın elde ettiği kira geliri için istisna (2019 yılı için 5.400 TL) uygulanacaktır.
2019 yılına dair yıllık gelir vergisi beyannamesi 2020 yılı Mart ayı başından aynı ayın sonuna kadar verilecektir.
Örnek-19: Bayan (B), 2019 yılında konut olarak kiraya verdiği dairesinden 150.000 TL kira geliri elde etmiştir.
Bayan (B)'nin elde ettiği kira geliri (150.000 TL), 2019 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (148.000 TL) aştığından elde edilen kira geliri için 5.400 TL istisna uygulanmayacaktır.
Elbette mükellef eğer varsa (GVK Madde 89 dahilinde yer verilen sınırlamalar kapsamında) kendisi, eşi ve çocukları için sağlık harcamalarını, çocukları için olan eğitim giderlerini, yasa kapsamındaki bağış ve yardımlarını, özel sağlık sigortası primi ödemelerini ..v.d. indirim unsurlarını ödeme belgeleri ile tevsik etmiş olması şartıyla vergiye tabi kazancından indirebilecektir.
2019 yılına dair yıllık gelir vergisi beyannamesi 2020 yılı Mart ayı başından aynı ayın sonuna kadar verilecektir.
Örnek-20: Bayan (H), 2019 yılında mesken olarak kiraya verdiği konutundan 24.000 TL kira geliri elde etmiştir. Mükellefin ayrıca 95.000 TL mevduat faiz geliri ve tek işverenden elde ettiği 39.000 TL ücret geliri de bulunmaktadır.
GVK Madde 21'e göre, istisna haddinin (2019 yılı için 5.400 TL) üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103. maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (2018 yılı için 148.000 TL) aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar.
Mükellefin kira geliri yanı sıra ücret ve menkul sermaye riadı gelirleri toplamı 2019 yılında 158.000 TL'dır. Bu durumda mükellef mesken kira gelirini 2020 yılı Mart ayında vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan ederken 5.400 TL'lık istisnadan yararlanamayacaktır.
2019 yılına dair yıllık gelir vergisi beyannamesi 2020 yılı Mart ayı başından aynı ayın sonuna kadar verilecektir.

III. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU

1. Verginin Konusu

Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisine tabidir.
Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır.

2. Mükellefiyet Çeşitleri

Kurumlar vergisi açısından sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıkları, kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunup bulunmadığına göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir.
Kanuni merkezden kasıt, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi olarak ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkez dikkate alınacaktır.

2.1. Tam Mükellefiyet

Kurumlardan kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunanlar tam mükellefiyet esasında gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirileceklerdir.

2.2. Dar Mükellefiyet

Kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceklerdir.

3. Muafiyetler ve İstisnalar

3.1. Muafiyetler

KVK'nun 4. maddesinde sayılan kurumlar ile diğer özel kanunlar vasıtasıyla çeşitli kurumlar, kurumlar vergisinden muaf olmaktadırlar. Bu kurumlar genellikle kamu kurumları ile eğitim, sağlık, kültür gibi temel kamu hizmetleri alanında faaliyet gösteren kurumlardır.

3.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İstisnalar

Kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasında sayılmış olup bazı istisna kazançlara ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

3.2.1. İştirak Kazançları İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, aynı kazancın iki ayrı kurumda vergilendirilmesini önlemek, mükerrer vergilemeye yol açmamak amacıyla iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir.
Buna göre kurumların;
- Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle 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 istisna edilmiştir.
Diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları bu istisnadan yararlanamaz.

3.2.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.
İstisnadan yararlanabilmek için;
– İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması,
– İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması,
– İştirak payını elinde tutan kurumun, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması,
– İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması,
– İştirak kazancının (kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere) iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında; iştirak edilen yabancı kurumun esas faaliyet konusunun finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında, gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

– İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi,
gerekmektedir.

3.2.3. Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hisselerini Elden Çıkarmalarına İlişkin İstisna

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi ile kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, tam mükellef olmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirakten oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.
Buna göre, istisnadan sadece belli şartları taşıyan tam mükellefiyete tabi anonim şirketler yararlanabilecek olup anonim şirketin;
– Yurt dışı iştiraklerinin anonim veya limited şirket niteliğinde olması ve bu iştiraklerin Türkiye'de tam mükellef olmaması,
– Yurt dışı iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla; aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlasının yurt dışı iştirak hisselerinden oluşması ve yurt dışı iştiraklerinin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirak etmesi,
– Satışa konu iştirak hisselerini, elden çıkarma tarihi itibarıyla en az iki tam yıl (730 gün) süreyle aktifinde tutmuş olması,
gerekmektedir.

3.2.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi ile anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değerin üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde oluşan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.
İstisna, anonim şirketlerin portföylerinde bulunan başka şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançları kapsamamaktadır.

3.2.5. Türkiye'de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde;
– Menkul kıymetler 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 finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları,
anılan fon veya ortaklıkların Türkiye'de kurulmuş olmaları şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.
Ancak bu istisna, söz konusu fon ve ortaklıkların kazançları üzerinden kesinti yoluyla vergi alınmasına engel teşkil etmemektedir.

3.2.6. Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası

Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'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 (bu Kanuna 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.
Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.
KDV Kanunu'nun 17. maddesinin 4. fıkrasının (r) bendine göre, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV'den de istisnadır. Gayrimenkul ve menkul kıymet ticareti ile iştigal eden mükellefler söz konusu istisnadan yararlanamayacaklardır.

3.2.7. Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine veya TMSF'na Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bankalara Tanınan İstisna

3.2.7.1. Bankalara Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine Borçları Nedeniyle Kanuni Takibe Alınmış veya TMSF'na Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bunların Kefillerine ve İpotek Verenlere Tanınan İstisna
Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi ile bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanuni 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, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

3.2.7.2. Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine Tanınan İstisna Uygulaması
Bankacılık Kanunu'na tabi bankaların, finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin kanuni takibe alınmış alacakları nedeniyle iktisap ettikleri söz konusu kıymetlerden (taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu hisse senetleri, intifa senetleri, rüçhan haklarından) taşınmazların (6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla kiralayanın her türlü tasarruf hakkını devraldığı finansal kiralama konusu taşınmazlar dâhil) satışından doğan kazançların %50'lik, diğerlerinin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

3.2.8. Yurt Dışı Şube Kazançları
Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi ile kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları, belli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.
Yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla elde edilen kurum kazançlarının;
– Doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
– Elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,
– İştirak edilen şirketin ana faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olması durumunda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında (%20) (2018-2019-2020 hesap dönemlerinde %22) gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
gerekmektedir.

3.2.9. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna
Yurtdışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Uygulamada, inşaat, onarma ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir iş yeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı "teknik hizmetlerin" yurt dışında herhangi bir iş yeri olmaksızın Türkiye'den gerçekleştirilebilmesi mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir iş yeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi ve yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün değildir.

3.2.10. Eğitim Tesisleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna
Özel okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar, Milli Eğitim Bakanlığı'nın görüşü alınmak koşuluyla, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Düzenlemede ayrıca, Cumhurbaşkanı'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ya da kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar da Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usuller çerçevesinde beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. İstisna süresinin başlangıcı, söz konusu kuruluşların faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren başlayacaktır.

3.2.11. Risturn İstisnası
Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde, kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile tüketim kooperatiflerinin, ortaklarının kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesapladıkları risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.
Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.
Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır.

3.2.12. Yabancı Fon Kazançlarında İstisna
Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/A maddesine göre;
(1) Kanunun 2. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen yabancı fonların, Sermaye Piyasası Kurulu'nca verilen portföy yöneticiliği yetki belgesine sahip tam mükellef şirketler aracılığıyla, organize bir borsada işlem görsün veya görmesin her türlü menkul kıymet ve sermaye piyasası aracı, vadeli işlem ve opsiyon sözleşmesi, varant, döviz, emtiaya dayalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmesi, kredi ve benzeri finansal varlıklar ve kıymetli maden borsalarında yapılan emtia işlemlerinden elde ettikleri kazançları nedeniyle, aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde portföy yöneticiliği yapanlar; söz konusu fonlar için daimi temsilci, bunların işyerleri de bu fonların işyeri veya iş merkezi sayılmaz. Bu kazançlar için beyanname verilmez, diğer kazançlar nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu kazançlar beyannameye dahil edilmez.
a) Fon adına tesis edilen işlemlerin portföy yöneticiliği yapan şirketin mutat faaliyetleri arasında yer alan işlemlerden olması.
b) Portföy yöneticiliği yapan şirketin ticari, hukuki ve finansal özellikleri dikkate alındığında, yabancı fon ile arasındaki ilişkinin, emsale uygun koşullarda birbirlerinden bağımsız olarak faaliyet gösteren kişilerdeki gibi olması.
c) Portföy yöneticiliği yapan şirket tarafından, verilen hizmet mukabilinde emsallere uygun bedel alınması ve transfer fiyatlandırması raporunun kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içerisinde Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilmesi.
ç) Portföy yöneticiliği yapan şirketin ve ilişkili olduğu kişilerin yabancı fonun kazançları üzerinde, sağladığı hizmet mukabilinde her ne ad altında olursa olsun hesaplanan bedeller düşüldükten sonra, doğrudan veya dolaylı olarak %20'den fazla hak sahibi olmaması.
(2) Birinci fıkranın (c) bendinde belirtilen transfer fiyatlandırması raporunun süresinde verilmemesi durumunda, bu raporun ilgili olduğu hesap dönemi için portföy yöneticiliği yapan şirket, fonun Türkiye'de daimi temsilcisi sayılır. Transfer fiyatlandırması raporu verilmiş olmasına rağmen portföy yöneticiliği yapan şirket ile fon arasındaki ilişkide emsaline nazaran daha düşük bedel alınması durumunda ise sadece portföy yöneticiliği yapan şirket adına transfer fiyatlandırmasına yönelik olarak gerekli tarhiyat yapılır.
(3) Portföy yöneticiliği yapan şirketin, yukarıda belirtilen şartları sağlamak kaydıyla yabancı fondaki pay sahipliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden müstesnadır. Fon kazancından portföy yöneticiliği yapan şirkete düşen kısmın hesabında, bu şirkete yönetim ücreti, teşvik, prim, performans ücreti gibi her ne nam adı altında olursa olsun ödenen ücretler dikkate alınmaz. Portföy yöneticiliği yapan şirketin ve ilişkili olduğu kişilerin yabancı fonun kazançları üzerinden doğrudan veya dolaylı olarak %20'den daha fazla hak sahibi olması halinde, ilgili fon kazançlarından bunlara isabet eden tutar genel hükümlere göre vergilendirilir.
(4) Portföy yöneticiliği yapan şirketin yabancı fondaki pay sahipliğinden doğan kazançları hariç olmak üzere; fonun katılımcı ve kurucuları arasında doğrudan veya dolaylı olarak tam mükellef gerçek kişi veya kurumların kazanç payının %5'i geçmesi durumunda, tam mükellef gerçek kişi veya kurum kurucu veya katılımcılarının tamamı portföy yöneticiliği yapan şirket tarafından Gelir İdaresi Başkanlığı'na bildirilir.

Bildirim yükümlüğünün yerine getirilmemesi ya da eksik yerine getirilmesi halinde tam mükellef gerçek kişi veya kurum kurucu veya katılımcıları adına fon işlemleri nedeniyle tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalardan portföy yöneticiliği yapan şirket müştereken ve müteselsilen sorumludur.
(5) Türkiye'de bulunan taşınmazlar, aktif büyüklüğünün %51'inden fazlası taşınmazlardan oluşan şirketlere ait hisse senetleri veya ortaklık payları veya bunlara ilişkin vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri, nakdi uzlaşmayla sonuçlananlar dışında emtiaya dayalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri, sigorta sözleşmeleri ve bunlara ilişkin vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen kazançlar bu madde kapsamına girmez.
(6) Bu maddede düzenlenen kazanç istisnasının, söz konusu fonların Türkiye kaynaklı gelirleri üzerinden yapılacak vergi kesintilerine şümulü yoktur.
(7) Bu maddenin birinci fıkrasının (ç) bendi ile üçüncü ve dördüncü fıkralarında yer alan oranları sıfıra kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya, beşinci fıkrasında yer alan oranı yarısına kadar indirmeye veya %50'sine kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.
Yasal düzenlemenin uygulama usul ve esasları 1 Sıra No.lu KVK Genel Tebliğinin "5.13. Yabancı fon kazançlarının ve bu fonların portföy yöneticiliğini yapan şirketlerin vergisel durumu" başlıklı bölümünde detaylı şekilde açıklanmıştır.

3.2.13. Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna

Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;
a) Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,
b) Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,
c) Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları hâlinde elde edilen kazançların,
ç) Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının,
% 50'si kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisna, buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar için de uygulanır.
İstisnanın uygulanabilmesi için;
a) İstisna uygulamasına konu buluşun, 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname veya 22/12/2016 tarihli ve 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu kapsamında patent veya faydalı model belgesi verilerek koruma altına alınan buluşlar arasında yer alması ve buluşa ilişkin incelemeli sistem ile patent veya araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması,
b) İstisna uygulamasından yararlanabilecek kişilerin, 551 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2. maddesinde veya 6769 sayılı Kanunun 3. 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.
İstisna uygulamasına patent veya faydalı model belgesinin verildiği tarihten itibaren başlanır ve ilgili patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla bu istisnadan yararlanılabilir.
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.
Yukarıdaki düzennleme gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır.
İstisna uygulamasının kesinti suretiyle alınan vergilere şümulü yoktur. Ancak, bu madde kapsamında istisnadan yararlanılan 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.
Söz konusu düzenlem ile ilgili olarak 8 Seri No.lu KVK Genel Tebliği ile 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliğine eklenen 5.14. Sınai mülkiyet haklarında istisna başlıklı bölümde detaylı açıklamalara ve pek çok hesaplama örneklerine yer verilmiştir.

3.2.14. Sat-Geri Kirala Uygulamasında İstisna

KVK'nun 5/1-j bendinde yer alan düzenleme uyarınca, her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun 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 kiralayan 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 (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Söz konusu varlıkların,

• Kiracı tarafından veya

• Kiralayan kurumlar tarafından finansal kiralama yöntemi dahil olmak üzere (6361 sayılı Kanunda yer alan sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi halleri hariç),

üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, kiralayan 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 halinde, istisna nedeniyle kiracı adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

3.2.15. Kira sertifikası ihracı amacıyla her türlü varlık ve hakların satışından doğan kazançlarda istisna

Kurumlar Vergisi Kanunun'un 5/k maddesi uyarınca, 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 kazançların kurumlar vergisinden istisna olmasına yönelik düzenleme yapılmıştır.

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 şirketinden 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 (bu Kanuna 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 ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

Yasal düzenlemenin uygulama usul ve esasları 1 Sıra No.lu KVK Genel Tebliğinin "5.16. Kira sertifikası ihracı amacıyla her türlü varlık ve hakların satışından doğan kazançlarda istisna uygulaması" başlıklı bölümünde açıklanmıştır. Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların otel veya restoran işletmeciliğinde (yüzer otel veya restoran) kullanılması durumunda bu faaliyet gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, elde edilen kazançların söz konusu istisnalardan yararlandırılması mümkün değildir.

1 Sıra No.lu KVK Genel Tebliğinin "5.12.1. Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilecek kazançlara ilişkin istisna" başlıklı bölümünde açıklamalara yer verilmiştir.

3.3.Diğer Kanunlardaki Bazı İstisnalar

3.3.1. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun 12. maddesinin birinci fıkrasında, "Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır." hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar, faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisinden; Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar da gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Bu istisna, gerçek ve tüzel kişilerin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde ettikleri kazançları ile sınırlıdır. Ancak, Türkiye'de inşa edilen gemi ve yatlardan anılan Sicile kayıtlı olanların işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların otel veya restoran işletmeciliğinde (yüzer otel veya restoran) kullanılması durumunda bu faaliyet gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, elde edilen kazançların söz konusu istisnalardan yararlandırılması mümkün değildir.

1 Sıra No.lu KVK Genel Tebliğinin "5.12.1. Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilecek kazançlara ilişkin istisna" başlıklı bölümünde açıklamalara yer verilmiştir.

3.3.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisna

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2. maddesi uyarınca teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31.12.2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Konuyla ilgili geniş açıklama rehberin "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri" bölümünde geniş şekilde ele alınmıştır. Aynı zamanda teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan mükelleflerle ilgili olarak 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

7033 sayılı Kanun ile 4691 sayılı Kanunun Geçici 2. maddesine eklenen fıkra kapsamında; Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde uygulanmakta olan kazanç istisnası hükmünün, gayri maddi haklardan elde edilen kazançlar açısından uluslararası standartlarla uyumlu hale getirmeye yönelik düzenlemeler yapmak üzere Cumhurbaşkanı'na yetki verilmiştir. Cumhurbaşkanı bu yetkisini 19.10.2017 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan BKK ile kullanmış ve yetki verilen konularda esasları belirlemiştir. Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen esaslar, 19.10.2017 tarihinden sonra bölgede başlatılacak projelerden elde edilen kazançlar ile bu tarihten önce başlatılmış projelerden 30/06/2021 tarihinden sonra elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 19.10.2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Teknopark kazanç istisnasının uygulama usul ve esaslarına dair 1 Sıra No.lu KVK Genel Tebliğinin "5.12.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan istisna" başlıklı bölümünde açıklamalara yer verilmiştir. Ayrıca rehberimizin "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri" başlıklı bölümünde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

3.3.3. Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesi ile belirli şartlarda firmaların bu bölgede yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançların gelir veya kurumlar vergisinden müstesna olduğu belirtilmek suretiyle müktesep hakları korunmuştur. Konuyla ilgili geniş açıklama rehberin "Serbest Bölgeler" bölümünde ele alınmıştır. Aynı zamanda serbest bölgelerde elde edilecek kazanca istisna uygulaması ile ilgili oalrak 1 Sıra No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.12.3. Serbest bölgelerde uygulanan kurumlar vergisi istisnası" başlıklı bölümünde açıklamalara yer verilmiştir.

3.3.4. Tarım Satış Kooperatif ve Birliklerine Tanınan Kurumlar Vergisi İstisnası (4572 Sayılı Kanun)

Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun'un 6. maddesine göre, tarım satış kooperatif ve birliklerinin "ortak içi işlemler sonucu" elde etmiş oldukları bazı kazançlar ile ortaklarının kooperatif veya birlik ile yapmış oldukları muameleler her türlü vergi, resim ve harçtan istisna edilmiştir.

3.4. Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlara İsabet Eden Giderlerin Diğer Kazançlardan İndirilememesi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin üçüncü fıkrasında, iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmü yer almaktadır. Buna göre iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Konu hakkında 1 Sıra No.lu KVK Genel Tebliğinin "5.17 - Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara isabet eden giderlerin diğer kazançlardan indirilememesi" başlıklı bölümünde aşağıdaki açıklama ve örneklere yer verilmiştir:

"Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin üçüncü fıkrasında, iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmü yer almaktadır.

Maddenin üçüncü fıkrası hakkında, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda kabul edilen değişiklik önergesinin gerekçesinde, "...Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararlar gider fazlalığından kaynaklandığı için istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların da giderlerde olduğu gibi kurum kazancından indirilmemesi gerekir. Dolayısıyla, kurumlar vergisinden istisna edilen kazancın elde edilmesi sırasında giderlerin yanı sıra gider fazlalığından doğan zararlar da aynı kapsamda değerlendirilerek konuya ilişkin düzenleme önerilmektedir." denilmiştir.

Dolayısıyla, söz konusu hüküm Kurumlar Vergisi Kanunu ile özel kanunlarda yer alan kurumlar vergisinden müstesna kazançları kapsamaktadır. İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararların da istisna kapsamı dışındaki gelirlerden indirilmemesi gerekmektedir.

Kanunun anılan hükmü, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin olarak yapılan giderlerin, kurumun vergiye tabi diğer kazanç tutarının tespitinde kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararlı ise bu zararı artırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılamayacağını ifade etmektedir. Bu nedenle, bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderlerin sadece kurumlar vergisinden istisna edilen söz konusu kazançların tespitinde indirim konusu yapılacağı tabiidir.

Örnek 1: (A) Limited Şirketinin 2016 yılı konfeksiyon imalâtı ve satışı faaliyetinden sağladığı hasılat tutarı 20.000.- TL, buna ilişkin giderleri ise 12.000.-TL olarak gerçekleşmiştir.

Bu kurum, aynı yılda serbest bölgede bulunan şubeden 10.000.-TL hasılat elde etmiş olup bu faaliyetin elde edilmesi için 4.000.-TL gider yapılmıştır.

Bu durumda, anılan kurumun ödeyeceği kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Kurumun 2016 yılı hasılatının toplam tutarı		*30.000.- TL*
- Konfeksiyon imalât ve satış hasılatı	*20.000.- TL*	
- Serbest bölgeden elde edilen gelir	*10.000.- TL*	
Giderler (-)		*16.000.- TL*
- Konfeksiyon imalat ve satışı ile ilgili giderler	*12.000.- TL*	
- Serbest bölge gelirinin elde edilmesi için yapılan gid.	*4.000.- TL*	
Ticari bilanço kârı		*14.000.- TL*
- Konfeksiyon imalat ve satış kârı (20.000-12.000=)	*8.000.- TL*	
- Serbest bölge kârı (10.000-4.000=)	*6.000.- TL*	
İstisna kazanç indirimi (serbest bölge kazancı) (-)		*6.000.- TL*
Kurumlar vergisi matrahı		*8.000.- TL*
Kurumlar vergisi		*1.600.- TL*
(8.000 x %20 =)		

Görüldüğü gibi, kurumlar vergisinden istisna olan serbest bölgeden elde edilen gelirlerin elde edilmesi için yapılan 4.000.- TL gider, bölge dışı faaliyetlerle ilişkilendirilmemiş ve kurumlar vergisine tabi diğer kazançlardan indirim konusu yapılmamıştır. İstisna kazançlar ile diğer faaliyetlerden doğan kazançların, işletme kayıtlarında ayrımının yapılması ve istisna kazançlara ilişkin maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarla ilişkilendirilmemesi gerekmektedir. Diğer taraftan, istisna kapsamındaki faaliyetlerin zararla sonuçlanması halinde, zarar tutarı "kanunen kabul edilmeyen gider" olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 2: *ODTÜ Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyet gösteren (B) A.Ş.'nin 2016 yılında bu bölgedeki istisna kapsamındaki faaliyeti 15.000.- TL zararla sonuçlanmıştır. Bu kurumun aynı yılda bölge dışındaki faaliyetleri nedeniyle 20.000.- TL kazancı bulunmaktadır.*

Bu durumda, anılan kurumun ödeyeceği kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Teknoloji geliştirme bölgesi dışındaki kazancı		*20.000.- TL*
Teknoloji geliştirme bölgesinde oluşan zarar (-)		*15.000.- TL*
Ticari bilanço kârı		*5.000.- TL*
Kanunen kabul edilmeyen giderler (+)		*15.000.- TL*
-Teknoloji geliştirme bölgesinde oluşan zarar	*15.000.- TL*	
Kurumlar vergisi matrahı		*20.000.- TL*
- Ticari bilanço kârı	*5.000.- TL*	
Kanunen kabul edilmeyen giderler	*15.000.- TL*	
Hesaplanan kurumlar vergisi		*4.000.- TL*
(20.000 x %20)		

Örnek 3*: ODTÜ Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyet gösteren (C) Limited Şirketi, 2016 yılında bu bölgedeki istisna kapsamındaki faaliyeti dolayısıyla 15.000.- TL gider yapmış ancak henüz bir hasılat gerçekleşmemiştir. Bu kurumun aynı yılda bölge dışındaki faaliyetleri nedeniyle 25.000.- TL hasılatı ve bu hasılatın elde edilmesine yönelik 5.000.- TL gideri bulunmaktadır.*

Bu durumda, anılan kurumun ödeyeceği kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Teknoloji geliştirme bölgesi dışındaki hasılatı		*25.000.- TL*
Bu kazanca ilişkin yapılan gider toplamı (-)		*5.000.- TL*
Teknoloji geliştirme bölgesi dışındaki kazancı		*20.000.- TL*
Teknoloji geliştirme bölgesi hasılatı		*0.- TL*
Teknoloji geliştirme bölgesinde oluşan zarar (gider) (-)		*15.000.- TL*
Ticari bilanço kârı		*5.000.- TL*
- Teknoloji geliştirme bölgesi dışındaki kazancı	*20.000.- TL*	
- Teknoloji geliştirme bölgesinde oluşan zarar(-)	*15.000.- TL*	
Kanunen kabul edilmeyen giderler (+)		*15.000.- TL*
-Teknoloji geliştirme bölgesinde oluşan zarar	*15.000.- TL*	
Kurumlar vergisi matrahı		*20.000.- TL*
- Ticari bilanço kârı	*5.000.- TL*	
- Kanunen kabul edilmeyen giderler	*15.000.- TL*	
Hesaplanan kurumlar vergisi		*4.000.- TL*
(20.000 x %20)		

4. Kurum Kazancının Tespiti

4.1. Genel Olarak

Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Zirai faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun zirai kazancın tespitine ilişkin hükümleri de dikkate alınır. Ticari kazancın bu şekilde tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın tespitinde indirilecek ve indirilmeyecek giderlere ilişkin hükümlerine uyulması gerekmektedir.

4.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

Kontrol edilen yabancı kurum kazancı düzenlemesi ile belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflerin yurt dışı iştirak kârları fiilen dağıtılmasa bile vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edilerek, bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulması öngörülmektedir. Yurt dışı kurumun, "kontrol edilen yabancı kurum" kabul edilmesi için, tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle söz konusu kurumu kontrol etmeleri gerekir. Burada sözü edilen "doğrudan veya dolaylı" ve "ayrı ayrı" ya da "birlikte" ifadeleri ile iştirak paylarının grup şirketleri veya gerçek kişiler arasında paylaştırılıp, maddede belirtilen iştirak oranının altında kalınarak yapılan düzenlemenin dışına çıkılması engellenmiştir. Kontrol edilen yurt dışı iştirakin elde etmiş olduğu kârdan bu kuruma iştirak eden tam mükellef kuruma hissesi oranında isabet eden kısmın matraha dahil edilerek vergilendirilebilmesi için aşağıda yer alan şartların birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

1. şart, iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının %25 veya fazlasının faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşmasıdır. Ticari, zirai veya serbest meslek kazancı belli bir sermayenin yanı sıra, belli bir emek ve organizasyon ihtiyacı da gerektirdiği için aktif nitelikteki gelir olarak değerlendirilecek ve bu tip iştirakler kontrol edilen yabancı kurum kapsamı dışında bırakılacaktır. Örneğin, kurumun toplam 100 olan yurt dışı iştirak hasılatının bileşimi aşağıdaki gibi olsun:

Ticari hasılat	30
Kâr payı	10
Faiz	50
Menkul kıymet satış geliri	10

Bu durumda pasif nitelikli gelirlerin toplam gayrisafi hasılata oranı (70/100=) %70 olduğu için yukarıda kontrol edilen yabancı kurum için belirtilen koşullardan biri gerçekleşmiş olacaktır.
2.şart yurt dışında kurulu iştiraklerin kurum kazançlarının %10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşıması gerekir. Vergi yükü ilgili ülkede tahakkuk eden verginin bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.
Örneğin, kurumun ticari kazancı 90, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen tutar da 10 ise vergiye tabi kazanç 100 olacaktır. Bu kazancın yarısı vergiden istisna edilmişse ve ilgili ülkedeki vergi oranı da %15 ise hesaplanacak kurumlar vergisi tutarı (100/2 x 0,15=) 7,5 olacaktır. Bu verginin vergi öncesi kâra oranı da (7,5/90=) % 8,33 olacaktır. Bu durumda, her ne kadar ülke mevzuatına göre uygulanan nominal vergi oranı % 15 olsa da efektif vergi yükü % 8,33 olduğu için, iştirak edilen şirketin kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmesi için, kazançları üzerinden maddede belirtilen "% 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi veya benzeri gelir üzerinden alınan vergi yükü" taşıması şartı gerçekleşmiş olacaktır.
3. şart, yurt dışındaki iştiraklerin "kontrol edilen yabancı kurum" çerçevesinde değerlendirilebilmesi için ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi gerekmektedir.
Bu toplam hasılatın altında kalan iştirakler, diğer tüm koşullar bulunsa dahi madde kapsamında değerlendirilmeyeceklerdir. Yurt dışındaki iştirakin hasılatının TL'na çevrilmesinde, ilgili iştirakin hesap döneminin son gününde geçerli olan Merkez Bankası'nca açıklanan döviz alış kuru esas alınacaktır.
Yurt dışı iştiraklerin Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kârları, vergi öncesi kurum kazancı olarak anlaşılmalıdır. Diğer bir anlatımla ilgili yurt dışı iştirakin hesap dönemi sonu itibarıyla gelir tablosunda yer alan vergi öncesi kurum kazancı vergilemede esas alınacaktır. Yurt dışı iştirakten elde edilmiş sayılan kazancın hesaplanmasında, yurt dışı iştirakin ilgili hesap döneminin kapandığı tarihte sahip olunan iştirak oranı (sermaye, kâr payı veya oy kullanma hakkı oranı) dikkate alınacaktır. Eğer yıl içerisinde ortak olunan yurt dışı iştirakin hisseleri hesap döneminin son gününe gelmeden herhangi bir muvazaa olmaksızın elden çıkarılmış ise madde hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak kapanış günü itibarıyla halen kontrol unsuru devam ediyor ise o zaman Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kazanç, hesap döneminin son gün itibarıyla hesaplanan kontrol oranı değil, ilgili hesap dönemi içinde sahip olunan en yüksek kontrol oranı esas alınarak hesaplanacaktır.

4.3. Dar Mükellefiyette Kurum Kazancının Tespiti
Dar mükellefiyette safi kurum kazancı KVK'nun 22. maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.
(1) Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır.
(2) Dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya ziraî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanunu'nun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticarî veya ziraî faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edilir.
(3) Dar mükellefiyette kurum kazancının tespitinde, ayrıca aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:
a) Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri.
b) Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleri hariç olmak üzere, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar.

(4) Dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçlanmalar için Kanunun 12 nci maddesinde yer alan hükümlerin uygulanmasında, ortakla ilişkili kişinin tespiti açısından sermaye veya oy hakkı şartı aranmaz.
(5) Kanunun tasfiyeye ilişkin hükümleri ile 19. maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi aynı şartlarla dar mükellef kurumlar hakkında da uygulanır. Şu kadar ki, devralan kurum tarafından devralınan değerlere karşılık olarak verilen iştirak hisseleri, Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcinin aktifine kaydedilir.

4.4. Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti

Yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancının tespiti konusunda KVK'nun 23. maddesinde aşağıdaki düzenlemeye yer verilmiştir.
(1) Yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancı, hasılata ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanır.
(2) Ortalama emsal oranları, Türkiye'de daimî veya arızî olarak çalışan bütün kurumlar için;
a) Kara taşımacılığında % 12,
b) Deniz taşımacılığında % 15,
c) Hava taşımacılığında % 5,
olarak uygulanır.
(3) Ticarî ve arızî ticarî kazançları dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarının, Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılatı aşağıdaki unsurlardan oluşur:
a) Türkiye sınırları içinde gerçekleşen kara taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar.
b) Türkiye'deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar gerçekleşen deniz ve hava taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar.
c) Türkiye dışındaki taşımacılık faaliyeti için diğer kurumlar hesabına Türkiye'de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye'de yaptıkları navlun sözleşmeleri dolayısıyla kendilerine verilen komisyonlar ve ücretler.

5. Kurum Kazancının Tespitinde İndirilecek Giderler

5.1. Gelir Vergisi Kanununa Göre İndirilecek Giderler

GVK'na göre indirilebilecek giderler, rehberimizin Gelir Vergisi Kanunu bölümünde, ticari kazançlar kısmında ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

5.2. Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İndirilecek Giderler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesine göre, ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde mükellefler aşağıdaki giderleri de ayrıca hâsılattan indirebilirler.
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.
ç. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kar payı.
d. Katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları.
e. Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olup, aşağıda belirtilen teknik karşılıklar;
Muallak hasar ve tazminat karşılıkları; tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminatın ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini değerleri ile gerçekleşmiş, ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedelleri ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar ile saklama payına isabet eden muallak hasar karşılığı yeterlilik farklarından oluşur.
Kazanılmamış prim karşılıkları; yürürlükte bulunan sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerden, komisyonlar düşüldükten sonra kalan tutarın gün esasına göre bilanço gününden sonraya sarkan kısmından, aynı esasa göre hesaplanan reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutardır. Ancak bu tutar, nakliyat emtia sigortalarında, yıllık primin komisyon düşüldükten sonraki tutarından şirketlerin kendi saklama paylarında kalanının % 25'ini geçemez. Kazanılmamış prim karşılığının gün esasına göre hesaplanması mümkün olmayan reasürans ve retrosesyon işlemlerinde 1/8 yöntemi uygulanabilir.
Hayat sigortalarında matematik karşılıklar, her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanır. Karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısmına ait faiz ve kar payları, giderler arasında gösterilemez.

Dengeleme karşılığı; takip eden hesap dönemlerinde meydana gelebilecek tazminat oranlarındaki dalgalanmaları dengelemek ve katastrofik riskleri karşılamak üzere sadece deprem ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı için hesaplanan dengeleme karşılıklarından oluşur.
Bir bilanço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıkları, ertesi bilanço döneminde aynen kara eklenir.

5.3. Holding Şirketlerin Genel İdare Giderlerinin Bağlı Şirketlere Dağıtımı

Holding şirketler tarafından bağlı şirketlere araştırma ve geliştirme, finansman temini, pazarlama ve dağıtım, yatırım projelerinin hazırlanması, hedeflerin tayini, planlama, örgütlendirme kararlarının uygulanması, bilgisayar hizmetleri, sevk ve idare, mali revizyon ve vergi müşavirliği, piyasa araştırmaları, halkla ilişkilerin tanzimi, personel temini ve eğitimi, muhasebe organizasyon ve kontrolü, hukuk müşavirliği konularında hizmetler verilebilmektedir.
Holding tarafından bağlı şirketlere verilen hizmetler için fatura düzenlenmesi zorunlu olup verilen hizmetin karşılığını teşkil eden bedelin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde yer alan emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmesi gerekmektedir.
Holding tarafından verilen bu tür hizmetlerin bağlı şirketlerce gider yazılabilmesi için,
– Hizmetin mutlaka verilmiş olması,
– Kesilen faturada hizmet türünün ayrıntılı olarak belirtilmesi,
– Tek faturada birden fazla hizmet bedelinin bir arada yer alması halinde, her hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesi,
şarttır.
Yukarıda belirtilen koşullara uygun olarak bağlı şirketler, holding tarafından kesilen fatura bedelini gider olarak kayıtlarında gösterebileceklerdir.

5.4. Finansal Kiralama ve Finansman Şirketleri Tarafından 6361 Sayılı Kanunun 16. Maddesi Kapsamında Ayrılacak Karşılıklar

Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nun "Karşılıklar" başlıklı 16. maddesi uyarınca ayrılan özel karşılıkların tamamının ayrıldıkları yılda kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edileceği hüküm altına alınmıştır.
Söz konusu düzenleme 1/1/2019 tarihinden itibaren yürürlüğe girdiğinden bu tarihten önce anılan kurumlarca ayrılan özel karşılıkların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

6. Zarar Mahsubu ve Diğer İndirimler

KVK'nun 9. maddesinde, kurumların faaliyetleri ile ilgili doğan zararlarının maddede belirtilen şartların da gerçekleşmesi durumunda, sonraki dönemlerde doğan kazançlardan indirilmesine izin verilmektedir.

6.1. Zarar Mahsubu

Ekonomik faaliyetin ana amacı kâr elde etmek olmakla beraber, zaman zaman ticari faaliyet zararla sonuçlanmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9. maddesine göre zarar mahsubu; geçmiş yıl zararları, devralınan kurum zararları ve yurt dışı faaliyetlerden oluşan zararlar için düzenlenmiştir.

6.1.1. Geçmiş Yıllar Zararları

Mükelleflerce bir hesap dönemi içerisinde oluşan mali zarar 5 hesap dönemi boyunca oluşacak kârlara mahsup edilebilir.

6.1.2. Devir ve Bölünme Halinde Zarar Mahsubu

Devir ve bölünme durumunda zarar mahsubu devralan kurumlar, kendi bünyelerinde oluşan zararların yanı sıra;
- Devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları,
- Tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumun öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararları da kazançlarından indirebileceklerdir.
Öz sermaye tutarından kasıt, devralınan kuruma ilişkin bilanço aktif toplamından bilançoda yer alan borçların düşülmesi sonucu bulunacak tutardır. Ancak söz konusu zarar mahsubunun yapılabilmesi için:
- Devralınan veya bölünen kurumun son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,
- Devir veya bölünme neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun, devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam etmesi gerekmektedir.
Yukarıda yer alan "devralınan kurumun faaliyetine devam" şartı, "aynı sektörde faaliyet gösterme" şartından daha dar kapsamlı bir şart olup faaliyetin zarar mahsubu olanağını elde ettikten sonra herhangi bir şekilde faaliyetin sınırlandırılmamasını ifade etmektedir. Faaliyetin, zarar mahsubu yapıldıktan sonra arızi hale getirilmesi veya sona erdirilmesi halinde zarar mahsubu uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Şartların ihlali halinde zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından gerekli düzeltme işlemi yapılacak; yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyaı doğmuş sayılacaktır.

6.1.3. Yurt Dışı Zararların Mahsubu

Kurumların yurt dışı faaliyetlerinden zarar doğması halinde, Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, belirtilen koşullar dahilinde bu zararlar da kurum kazancından indirebilecektir. Ancak Türkiye'de indirim konusu yapılan yurt dışı zararların ilgili ülkede mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye'de beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup ya da gider yazılmadan önceki tutar olacaktır.

6.2. Diğer İndirimler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Diğer İndirimler" başlıklı 10. maddesinde yer alan;
- Sponsorluk Harcamaları,
- Bağış ve Yardımlar,
- Girişim Sermayesi Fonu,
- Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler,
- Korumalı iş yerlerine (ruhsal veya zihinsel engelli çalıştırmaya özel 5378 sayılı kanun kapsamında kurulan iletmeler) özel korumalı iş yeri indirimi,
- Nakit sermaye artışı indirimi,

kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kanunda ve ilgili genel tebliğlerde yer verilen sınırlama ve şartlara uymak kaydıyla ve kanundaki sırasıyla kurum kazancından indirilebilecektir.
Diğer indirimler, esasen kazancın bulunması halinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle (Ar-Ge İndirimleri ve nakit sermaye artışı indirimi hariç) sonraki yıllara devredilemeyen indirimlerdir.
Ar-Ge indirimi eskiden KVK'nun 10. maddesinde yer almaktaydı. Ancak yapılan yasal düzenleme ile Ar-Ge indirimi düzenlemesi hem KVK hem de GVK metinlerinden çıkarılmış ve 5746 sayılı Kanunda özel olarak düzenlenmiştir. 5746 sayılı Kanunda Ar-ge harcamalarının (kapsam dahilinde olan harcamaların) KVK'nun 10. maddesi kapsamında beyana tabi kazançtan indirilebileceği açıklanmıştır. Bu nedenle bu bölümde Ar-Ge indirimi konusuna girilmemekle birlikte, rehberde 5746 sayılı Kanuna ayrı bir başlık altında detaylı olarak yer verilmiştir.

6.2.1. Sponsorluk Harcamaları

Sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklam harcamalarından farklılık arz etmektedir. Firmalar, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilgili olan reklam harcamalarını gider olarak vergiden düşebiliyorken, KVK'nun 10/1-b maddesinde şartları belirtilen spor sponsorluğuna ilişkin harcamalar ve KVK'nun 10/1-d bendinde Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenmesi uygun görülen kültürel sponsorluk harcamaları gider olarak değil kazanç bulunması halinde beyanname üzerinde ayrıca göstermek suretiyle indirim şeklinde dikkate alabileceklerdir. Bunların dışındaki sponsorluk harcamalarının (sosyal sponsorluk, sanat sponsorluğu, çevre sponsorluğu ... v.b.) vergi mevzuatında buna ilişkin bir düzenleme olmaması nedeniyle vergiye tabi kazançtan indirilmesi veya reklam, tanıtım harcaması olarak değerlendirilip doğrudan gider yazılması mümkün bulunmamaktadır. Uygulamda mükellefler sponsorluk niteliğindeki harcamalarını sehven de olsa reklam, tanıtım harcaması olarak değerlendirip indirim konusu yapabilmektedirler. Belirtmeliyiz ki yasa maddelerinde sponsorluk harcamaları reklam harcaması olarak değerlendirilmemiştir. Hatta aksine sadece yeterli kazanç bulunması halinde indirimine esas verilen harcamalar olarak görülmüştür.
Sponsorluğun doğası gereği içerisinde reklamı da barındırıyor olması sponsorluk harcamalarının firmalar tarafından reklam harcaması mı yoksa sponsorluk harcaması mı olduğu zorluğunu ortaya çıkarabilmektedir. Vergi mevzuatında sadece spor sponsorluğuna ve kültürel sponsorluğa değinilmiş olup bunun haricindeki sponsorluklara hiç değinilmemiştir. Sponsorluğun doğası gereği içerisinde reklamı da barındırıyor olması (spronsor olunan faaliyete ilişkin alanlarda, etkinliklerde firmaya ait logo/marka yazılması..v.b.) ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan veya dolaylı ilgili olmayan bu harcamaların reklam harcaması olarak değerlendirilmesini gerektirmemelidir. Bu gibi harcamalar olması halinde mutlaka konusunda uzmanbir meslek mensubundan görüş alınması tavsiyemizdir.

6.2.1.1. Spor Sponsorluğu

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirilebilecektir.

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla,

• Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
• Sporcuların iaşe, seyahat ve ikamet giderleri,
• Spor malzemesi bedeli,
• Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar,
• Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
• Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde ayni ve nakdi ödemeler gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir.

Spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması olarak değerlendirilecektir.

Ayrıca, sponsorluk faaliyetinin yanında reklam ve tanıtım amacını da içeren işlemler nedeniyle yapılan harcamaların, sözleşmede belirtilmek ve emsaline uygun olmak şartıyla, reklam ve sponsorluk harcamaları olarak ayrıştırılabilmesi mümkündür. Örneğin, bir kurumun, bir kulübe bonservis bedelini karşılayarak transfer ettiği bir sporcuyu aynı zamanda şirketin veya ürünlerinin tanıtımına yönelik reklamlarda kullanması halinde, reklam faaliyetine ilişkin harcamalar, bonservis bedelinden sözleşmede belirtilmek ve emsallerine uygun olmak şartıyla ayrıştırılabilecek ve reklam gideri olarak dikkate alınacaktır.

Sponsorluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslar Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliğinde düzenlenmiştir. Buna göre, gerçek ve tüzel kişiler, federasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine veya sporculara, spor tesisleri ve faaliyetlerine ilişkin olarak anılan Yönetmelikte belirtilen usul ve esaslar dahilinde sponsor olabileceklerdir.

Yönetmeliğin 8. maddesine göre sponsorluk hizmeti alan ile sponsor arasında her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşme yapılması gerekmekte olup sponsorlar ile sözleşme yapmaya sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum veya kuruluş yetkilidir. Yapılacak sözleşmede yer alması gereken bilgiler anılan maddede belirtilmiştir.

Yönetmeliğin 4. ve 13. maddelerinin tetkikinden de anlaşılacağı üzere, sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara ayni ya da nakdi olarak verilen desteklerin, Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş belgelere bağlanmasının zorunlu olduğu hususunda özel bir düzenleme bulunmamaktadır.

Anılan Yönetmeliğin 4. maddesinde "belge", sponsorluk ve reklam hizmet ve işlemlerine ilişkin belge; "nakdi destek", sponsor tarafından sponsorluğu alana yapılan parasal ödeme; "ayni destek" ise sponsorluk konusu işle ilgili olarak sponsor tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin harcama olarak tanımlanmıştır.

Yönetmeliğin 12. maddesinde ise sponsorluğa konu hizmet ve işle ilgili yüklenilen sponsorluk bedelinin sponsor tarafından bizzat harcanabileceği gibi bu bedelin sponsorluğu alanın hesabına da yatırılabileceği; sponsorluğu alan tarafından gelir kaydedilen bu tutara ilişkin harcamalarda ise sponsorluğu alanın tabi olduğu mevzuat hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara sponsorlarca nakdi bir destekte bulunulması ve bu desteğin de hizmeti alanlar adına açılmış bir banka hesabına yatırılmış olunması durumunda, sponsorlara yatırılan tutarlar için bankalar tarafından verilecek makbuz veya dekontun yapılan bağışın tevsik edici belgesi olarak kabul edilmesi gerekir. Ancak, banka dekontu veya makbuzda paranın "sponsorluk amacıyla" yatırıldığına dair bir ifadeye yer verilmesi şarttır.

Söz konusu nakdi desteğin; sponsorluk hizmeti alanlara nakden elden teslim edilmiş olması halinde ise hizmeti alan kişi, kurum ve kuruluşlarca düzenlenecek alındı makbuzu, bağışa ilişkin tevsik edici belge olarak kabul edilebilecektir.

Diğer taraftan, desteğin nakdi olarak değil de ayni olarak yapılmış olunması durumunda;
• İşletmenin varlıklarından ayni olarak yapılan desteğin sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara teslim edilmesi halinde, teslimi yapılan değerler için fatura düzenlenmesi; faturada, teslimin sponsorluk maksatlı olduğuna, teslimi yapılan değerlerin cinsi, nev'i ve miktarına ilişkin olarak tereddüde mahal bırakmayacak bilgilere yer verilmesi; faturanın hizmeti alanlar adına düzenlenmiş olunması; faturanın arka yüzünün de hizmeti alan kişilere veya kanuni temsilcilerine imzalatılmış olunması,
• Ayni değerlerin, mükelleflerce dışarıdan sağlanarak sponsorluk hizmeti alanlara bağışlanmış olması durumunda da hizmeti alanlarca teslim alınacak bu değerler için alındı makbuzunun düzenlenmesi ve makbuzda, bağışlanan kıymetlerin değerlerinin, cinsinin, miktarlarının, adedinin v.b. hususların tereddüde mahal bırakmayacak şekilde yer alması
şarttır.
Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak mükellefler adına düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünün de yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde hizmeti alan kişi veya kanuni temsilcilere imzalatılmış olması gerekmektedir.
Ancak, makbuz karşılığı olmaksızın yapılan bağış veya yardımların mükelleflerce indirim olarak dikkate alınabilmesi mümkün değildir.
Sponsorluk Yönetmeliği kapsamında ayni ya da nakdi olarak yapılan harcamalar, kurumlar vergisi mükelleflerince harcamanın yapıldığı yılda indirim olarak dikkate alınabilecektir.
Yukarıda kapsamı belirtilen sponsorluk harcamalarının indirimi için söz konusu beyannamelerin ekinde herhangi bir belgenin ibraz zorunluluğu bulunmamaktadır.
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 bulundukları 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 bildirecektir.

6.2.1.2. Kültürel Sponsorluk

KVK'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendine göre, genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;
1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticarî olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,
2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarîsi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,
3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,
4) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,
5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,
6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,
7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,
8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,
9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,
10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,
ilişkin harcamaların % 100'ü yeterli kazanç bulunması halinde beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilecektir.

6.2.1.3. Sponsorluk Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi
Sponsorluk harcamaları, esasen kazancın bulunması halinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle de sonraki yıllara devredilemeyen indirimlerdir.
Yukarıda açıklanan sponsorluk harcamalarının muhasebe kaytlarında öncelikle kanunen kabul edilmeyen gider olarak muhasebeleştirilmesi, kurumlar vergisi beyannamesinde kazanç (indirime esas bir tutar) oluşması halinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek suretiyle kazançtan indirilmesi gerekmektedir. Mükellef kurumun indirime konu bir kazancının oluşmaması halinde söz konusu sponsorluk harcamaları kayıtlarda kanunen kabul edilmeyen gider olarak kalacak, bu sayede cari dönemde zarar oluşursa ertesi hesap dönemi devredilebilecek mali zarar içinde yer almayacaklardır.

6.2.2. Bağış ve Yardımlar
6.2.2.1. Kurum Kazancının %5'i ile Sınırlı Bağış ve Yardımlar
Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.
Matrahtan indirilmesi için bağış ve yardımın;
• Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılması,
• Makbuz karşılığı olması,
• Karşılıksız yapılması,
• Sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi
• Beyannamede ayrıca gösterilmesi
gerekir. İndirilemeyen kısım diğer yıla nakledilemez.
Kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımların tutarı, o yıla ait kurum kazancının %5'i ile sınırlıdır.
İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutardır.

6.2.2.2. Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile Dini Tesislere İlişkin Bağış ve Yardımlar
Eğitim, sağlık ve bakım hizmetleri ile dini hizmetleri geliştirmek ve devam ettirmek amacıyla yapılan harcamalar kurum kazancının tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınabilecektir.
• Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu, 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 inşası dolayısıyla yapılan harcamaların,
• Söz konusu tesislerin inşası için yukarıda belirtilen kamu kuruluşlarına yapılan her türlü bağış ve yardımların,
• Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtları 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 faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan nakdi ve ayni bağış ve yardımların
tamamı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.
Sözü edilen tesislerin yapımı için bentte sayılan kuruluşlar dışında yer alan kamuya yararlı dernekler ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar ise o yılki kurum kazancının %5'i ile sınırlı olmak üzere bu kapsamda indirim konusu yapılabilecektir.
Düzenlemedeki "okul" ifadesinden, doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerin anlaşılması gerekmekte olup rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilecektir.
Düzenlemedeki "sağlık tesisi" ifadesinden ise Sağlık Bakanlığınca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşların anlaşılması gerekmektedir.
Düzenlemedeki "ibadethane" ve "yaygın din eğitimi verilen tesis" ifadelerinden de Diyanet İşleri Başkanlığınca ibadethane sayılan yerler ile Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi olan ve din eğitimi verilen tesislerin anlaşılması gerekmektedir.

Mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethanelerin umuma açık olması, inşasının mülki idare amirlerinin iznine istinaden gerçekleştirilmesi, inşa ve faaliyetine devam etmesi için yapılan bağış ve yardımların da yine mülki idare amirlerinin denetiminde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Yaygın din eğitimi verilen tesisler için yapılan harcamaların da Diyanet İşleri Başkanlığı teşkilatınca denetlenmesi gerektiği tabiidir.

6.2.2.3. Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Cumhurbaşkanı'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

4) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına

ilişkin makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların %100'ü kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilebilecektir. Cumhurbaşkanı, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

Bu çerçevede yapılacak bağış ve yardımlar için bağış yapılan projenin Kültür Bakanlığı tarafından desteklendiği veya desteklenmesinin uygun görüldüğüne ilişkin ilgili Bakanlığın yazısının kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı bulunulan vergi dairelerine verilmesi gerekmektedir.

6.2.2.4. Doğal Afetlere İlişkin Bağış ve Yardımlar

Cumhurbaşkanı'nca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığında yapılan ayni ve nakdi bağışların tamamı kurum kazancından indirilebilecektir.

6.2.2.5. Türkiye Kızılay Derneği'ne ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne Yapılan Bağış veya Yardımlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/f maddesi uyarınca Türkiye Kızılay Derneği'ne ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından makbuz karşılığı yapılan nakdî bağış veya yardımların tamamı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilecektir.

Anılan Dernek ve Cemiyete yapılacak aynî bağış ve yardımlar ise 1 Sıra No.lu KVK Genel Tebliğinin "10.3.2.1. Kurum kazancının %5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar" başlıklı bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde değerlendirilecektir.Diğer taraftan, anılan Dernek ve Cemiyetin iktisadi işletmelerine yapılan bağış veya yardımların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

6.2.2.6. Yükseköğretim Kurumlarına Yapılacak Bağış ve Yardımlar

5904 sayılı Kanunla 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun 56. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin ikinci cümlesinde yer alan "nakdî" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır. Bu çerçevede 3.7.2009 tarihinden itibaren üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerine yapılan aynî veya nakdî bağış ve yardımların tamamı, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

6.2.2.7. Bağış ve Yardımların Muhasebeleştirilmesi
Bağış ve yardımlar, esasen kazancın bulunması halinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle de sonraki yıllara devredilemeyen indirimlerdir.
Yukarıda açıklanan bağış ve yardımların muhasebe kaytlarında öncelikle kanunen kabul edilmeyen gider olarak muhasebeleştirilmesi, kurumlar vergisi beyannamesinde kazanç (indirime esas bir tutar) oluşması halinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek suretiyle kazançtan indirilmesi gerekmektedir. Mükellef kurumun indirime konu bir kazancının oluşmaması halinde söz konusu bağış ve yardımlar kayıtlarda kanunen kabul edilmeyen gider olarak kalacak, bu sayede cari dönemde zarar oluşursa ertesi hesap dönemi devredilebilecek mali zarar içinde yer almayacaklardır.

6.2.3. Girişim Sermayesi Fonu
Vergi Usul Kanunu'nun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı beyanname üzerinden vergiye tabi kazançtan indirilebilecektir.

6.2.3.1. İndirim Şartları
Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için;
- İlgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unu, toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20'sini aşmaması (İki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.),
- Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması,
- Ayrılan fon tutarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

6.2.3.2. İndirim Tutarının Hesaplanması
İndirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] dikkate alınacaktır.
Vergi Usul Kanunu'nun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu ilgili dönem kazancından ayrılacağından, pasifte özel bir fon hesabına alınacak tutar hesap dönemi sonu itibarıyla tespit edilebilecektir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, izleyen hesap döneminin başından itibaren kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Bu şekilde, indirim konusu yapılacak olan kazanç tutarı, ilgili dönemin genel sonuç hesaplarına yansıyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle de indirimden yararlanılabilecektir.
Dolayısıyla geçici vergilendirme dönemlerinde fon ayrılması ve indirim uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.
Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların mükelleflerce pasifte geçici bir hesapta tutulması, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması gerekmektedir. Söz konusu yatırımın yapılmaması halinde, indirim konusu yapılan tutar nedeniyle tahakkuk ettirilecek vergi gecikme faizi ile birlikte mükelleften tahsil edilecektir.
Örnek: Hesap dönemi takvim yılı olan (A) A.Ş.'nin 2015 yılı dönem sonu öz sermayesi 800.000 TL olup, şirket 2015 yılında 170.000 TL kazanç elde etmiştir. Şirketin ayrıca, 30.000 TL kanunen kabul edilmeyen gideri, 50.000 TL istisna kapsamında serbest bölge kazancı, 20.000 TL yatırım indirimi tutarı ve 2014 yılından 30.000 TL geçmiş yıl zararı bulunmaktadır.
Şirket beyan edilen gelirin [170.000+30.000-50.000-30.000-20.000=100.000] %10'u olan 10.000 TL'nı girişim sermayesi fonu olarak ayırarak özel bir fon hesabına almıştır.
Bu durumda (A) A.Ş., beyan edilen gelirin %10'unu ve dönem sonu öz sermayesinin %20'sini aşmayacak şekilde ayırdığı girişim sermayesi fonunu, 25/4/2016 tarihine kadar vereceği 2015 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir. (A) A.Ş.'nin 2016 yılı sonuna kadar, ayırmış olduğu 10.000 TL fon tutarıyla girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapmaması halinde, indirim konusu yaptığı 10.000 TL fon tutarı nedeniyle eksik tahakkuk ettirilen (10.000 x %20) 2.000 TL vergi, gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.
İndirim konusu yapılacak tutarın tespitinde, her yıl girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar ayrı ayrı dikkate alınacak, önceki yıllarda ayrılan fon tutarları için tekrar indirim uygulanmayacaktır. Ancak, ayrılan toplam fon tutarı hiçbir suretle öz sermayenin %20'sini aşamayacaktır.

6.2.3.3. Fon Tutarının Vergilendirilmesi
Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılmakla birlikte, girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların;
- Amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi,
- İşletmeden çekilmesi,
- Ortaklara dağıtılması,
- Dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması,
- Mükelleflerce işin terki,
- İşletmenin tasfiyesi, devredilmesi veya bölünmesi,
- Girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde aynı amaçla yeniden kullanılmaması,

hallerinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde diğer kazançlarla ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla, bu fon tutarları, beyan edildiği döneme ilişkin dönem zararı, geçmiş yıl zararları, indirim ve istisnalar ile ilişkilendirilmeksizin vergilendirilecektir.
Yukarıda sayılan hallerde sadece girişim sermayesi fonu hesabında tutulan ve önceki yıllarda indirim konusu yapılan tutarlar vergiye tabi tutulacak olup daha önce beyannamede indirim konusu yapılan tutarlar bakımından ise herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

6.2.4. Türkiye'den Yurtdışı Mukimi Kişi ve Kurumlara Verilen Hizmetler
Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/ğ maddesi uyarınca Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, 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 Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle 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'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

6.2.4.1 İndirim Kapsamındaki Hizmetler
İlgili şirketler tarafından elde edilen kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebilmesi için bu kazancın aşağıda belirtilen faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekmektedir.
- Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetleri.
- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.

6.2.4.2. İndirimden Faydalanma Şartları
6.2.4.2.1. İndirimden Faydalanabilecek Şirketlerin Ana Sözleşmelerinde Yazılı Esas Faaliyet Konusu
İlgili şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, veri saklama, eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak olmalıdır. Şirket bünyesinde sözü edilen hizmetlerden sadece birisi verilebileceği gibi ana sözleşmelerinde yer almak şartıyla birden fazlası da verilebilir.
Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti ile Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığı'nın izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin Türkiye'de yerleşmiş olan kişilere de hizmet vermesi indirimden faydalanmaya engel teşkil etmeyecek, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın %50'sine indirim uygulanacaktır.
Sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin elde ettiği kazançlara indirim uygulanabilmesi için Sağlık Bakanlığı'ndan alınan ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunulması zorunludur. Eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelerin de Milli Eğitim Bakanlığı'ndan alınan izin belgesi veya ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunmaları gerekmektedir.
Sağlık Bakanlığı'nca ruhsatlandırılmış olmak şartıyla sağlık turizmi ile uğraşan işletmelerin de indirimden faydalanması mümkündür.

6.2.4.2.2. Hizmetin, Türkiye'den Münhasıran Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurum İçin Yapılmış Olması
Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinin, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara; eğitim veya sağlık hizmetlerinin de Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilmesi gerekmektedir.
Yukarıda belirtilen hizmetlerin fiilen verilmesi gerekmekte olup bu alanlarda sunulan asistanlık, danışmanlık ve aracılık gibi hizmetlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

6.2.4.2.3. Faturanın Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurum Adına Düzenlenmesi
Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yukarıda özellikleri açıklanan yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi gerekmektedir.
Sağlık alanında faaliyette bulunan şirketlerin ülkemiz ile ikili sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik olanlara verdikleri hizmetin bedelinin ülkemiz Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edilmesi nedeniyle, hizmet bedeli karşılığı faturanın Sosyal Güvenlik Kurumu'na düzenlenmesi durumunda da indirimden faydalanılabilecektir.

6.2.4.2.4. Türkiye'den Verilen, Mimarlık, Mühendislik, Tasarım, Yazılım, Tıbbi Raporlama, Muhasebe Kaydı Tutma, Çağrı Merkezi ve Veri Saklama Hizmetlerinden Yurt Dışında Yararlanılması
Verilen hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gerekir. Diğer bir anlatımla, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir.

6.2.4.2.5. İlgili Bakanlığın İzin ve Denetimine Tabi Olarak Türkiye'de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Verilen Eğitim ve Sağlık Hizmetlerinin Yararlanıcısının Yurt Dışında Olması
Bu hizmetler, fiziki olarak Türkiye'de verilmekle birlikte yararlanıcısının Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişiler olması gerekmektedir.

6.2.4.3. Türkiye'den Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Elde Edilen Kazancın Tespiti, Kayıtlarda İzlenmesi ve Beyanı
6.2.4.3.1. İndirim Tutarının Tespiti
İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasılattan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın %50'si, kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. Diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir. Faaliyet sonucunun zararlı olması halinde ise indirim söz konusu olmayacaktır.

6.2.4.3.2. Kazançların Kayıtlarda İzlenmesi
Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, veri saklama, eğitim ve sağlık hizmetleri ile ilgili olarak indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.
İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak kazanca ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi esastır.
Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde ise müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılata oranı esas alınarak dağıtılacaktır.
İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir.
Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtıma tabi tutulacaktır.

6.2.4.3.3. İlgili Bakanlığın İzni ve Denetimine Tabi Olarak Türkiye'de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Verilen Eğitim ve Sağlık Hizmetlerine İlişkin Bildirim ve Belgeler
Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığı'nın izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren ve yurt dışı yerleşik kişilere verdikleri hizmetlerden elde ettikleri kazançlarının %50'sini indirim konusu yapan işletmelerin, hizmet verilen yurt dışı yerleşik gerçek kişilere ilişkin ad-soyad ya da unvan, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport numarası, düzenlenen faturanın tarih ve sayısı, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli gibi bilgileri içeren formun, her bir geçici vergi beyannamesi ile birlikte beyanname eki olarak verilmesi gerekmektedir. İlgili geçici vergi beyannamesinin ekindeki forma dahil edilememiş bilgilerin bir sonraki geçici vergi beyannamesi ekindeki formla bildirilmesi mümkündür.

Bunun yanı sıra, sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelere Sağlık Bakanlığınca verilen ruhsatın, eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelere de Milli Eğitim Bakanlığınca verilen izin belgesi veya ruhsatın bir örneğinin, istisnadan faydalanılacak ilk yıl, yıllık kurumlar vergisi beyanname verme süresi içerisinde bağlı bulunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

6.2.4.3.4. Esas Faaliyet Konusu Dışındaki Gelirler

İlgili şirketlerin esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerinden elde ettikleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, kasadaki dövizlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

6.2.5. Nakit Sermaye Artışı Teşviki (Sermaye Artırımında İndirim)

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Diğer indirimler" başlıklı 10. maddesinin (ı) bendine göre, sermaye şirketlerinin 1 Temmuz 2015 tarihinden sonra yapacakları nakit sermaye artışları üzerinden ilgili yasa maddesinde açıklanan şekilde yapılacak hesaplama sonucunda bulunacak tutar, şirketlerin vergiye tabi kurum kazancından indirilebilecektir.

Söz konusu yasa maddesinde Cumhurbaşkanı'na verilen yetkiye istinaden, 2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile, indirim oranı halka açık şirketlerde yapılan sermaye artışları ile sermaye artışını yatırım teşvik belgeli yatırımlar için kullanan şirketler için artırılmış, bir kısım şirketler için de sermaye artışında indirim oranı sıfır olarak belirlenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde yer alan düzenlemelerden uygulama açısından önem arz edecek bazı hususlar aşağıda açıklanmaktadır.

6.2.5.1. İndirim Uygulamasına İlişkin Sınırlamalar

6.2.5.1.1. İndirimden yararlanamayacak olanlar

• Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri sermaye artırımı indiriminden yararlanamayacaklardır.

• Şahıs şirketleri (kollektif ile komandit şirketler) indirimden yararlanamayacaklardır.

Bu çerçevede indirimden sadece sermaye şirketleri (Anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler) yararlanabilecektir.

6.2.5.1.2. İndirim oranının %0 olarak uygulanacağı şirketler ve işlemler

• Gelirlerinin % 25 veya fazlası şirket faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve personel istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşan sermaye şirketleri için indirim oranı % 0 olarak uygulanacaktır.

• Aktif toplamının % 50 veya daha fazlası bağlı menkul kıymetler, bağlı ortaklıklar ve iştirak paylarından oluşan sermaye şirketleri için % 0 olarak uygulanacaktır.

• Artırılan nakdi sermayenin başka şirketlere sermaye olarak konulan veya kredi olarak kullandırılan kısmına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı % 0 olarak uygulanacaktır.

• Arsa ve arazi yatırımı yapan sermaye şirketlerinde arsa ve arazi yatırımına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı % 0 olarak uygulanacaktır.

• 9.03.2015 tarihinden, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinin yürürlüğe girdiği 1.7.2015 tarihine kadar olan dönemde, sermaye azaltımına gidilmiş olması halinde, azaltılan sermaye tutarına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı % 0 olarak uygulanacaktır.

6.2.5.1.3. İndirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacak 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,

• Ortaklardan veya Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesi (örtülü sermaye) kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerden 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 hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

6.2.5.2. İndirim Oranları

(1) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendi uyarınca uygulanacak indirim oranı % 50 olarak belirlenmiştir.

(2) Yukarıda yer verilen % 50 oranı;

a) Payları borsada işlem gören halka açık sermaye şirketlerinden, indirimden yararlanılan 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:

1) % 50 ve daha az olanlar için 25 puan,

2) % 50'nin üzerinde olanlar için 50 puan,

b) 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.

6.2.5.3. İndirim Uygulaması

Nakdi sermaye artışı üzerinden, indirimden yararlanılan yıl için Merkez Bankası tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın Cumhurbaşkanı'nca belirlenen orana isabet eden kısmı ilgili dönem kurum kazancından indirilebilecektir.

Kurum kazancından indirilebilecek tutar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

İndirim uygulamasında, artırılan sermayenin hesap dönemi içerisinde ortaklarca nakit olarak ödendiği (Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu) ay kesri tam ay sayılmak suretiyle, yılın kalan süresi için kıst dönem esasına göre indirim tutarı hesaplanacaktır.

A	B	C	Ç	D =(AxBxCxÇ)
Nakit sermaye artışı tutarı	Ticari krediler faiz oranı	İndirim Oranı	Süre	İndirim tutarı

Bu indirim uygulamasında,

- Nakdi sermaye artışı, sermaye şirketlerince ilgili hesap döneminde ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi artışlar ile yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakdi olarak karşılanan kısmını,

- Ticari krediler faiz oranı, Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı olarak dikkate alınacak olan ve Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan "Bankalarca Açılan Kredilere Uygulanan Ağırlıklı Ortalama Faiz Oranlarından "Ticari Krediler (TL Üzerinden Açılan) (Tüzel Kişi KMH ve Kurumsal Kredi Kartları Hariç)" faiz oranını,

- Süre, ticaret siciline tescil edilen sermaye artırımının nakit olarak karşılanan kısmının şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu (Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu) aydan hesap döneminin sonuna kadar olan ay sayısının 12 aya olan oranını,

ifade etmektedir.

6.2.5.4. Sermaye Artırımının Tescili ve Artırılan Tutarın Şirketin Banka Hesabına Yatırılması

Sermaye şirketleri, yetkili organlarının kısmen veya tamamen nakdi sermaye artışına ilişkin kararının ticaret siciline tescil edildiği hesap döneminden itibaren, bu indirim uygulamasından yararlanmaya başlayabileceklerdir.

[29] 2019 hesap dönemi için % 12,02
2018 hesap dönemi için %27,04
2017 hesap dönemi için %17,06
2016 hesap dönemi için %13,57
2015 hesap dönemi için %14,65

İndirim hesaplamasına konu edilebilecek sermaye artışı tutarı, artırılan sermayenin ortaklarca şirketin banka hesabına nakit olarak fiilen yatırılan kısmı ile sınırlı olup taahhüt edilen sermayenin, ortaklar tarafından nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırılmayan kısmı indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

- Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihi,
- Tescil tarihinden sonra şirketin banka hesabına yatırılan tutarlar için ise şirketin banka hesabına yatırılma tarihi,

esas alınarak bu indirimden yararlanılabilecektir.

Örnek 1: (B) A.Ş.'nin sermayesinin nakdi olarak 6.000.000 TL artırılmasına ilişkin 15.7.2016 tarihinde karar alınmış olup şirket ortaklarından Bay (F)'nin taahhüt ettiği tutar 2.000.000 TL, Bay (K)'nın taahhüt ettiği tutar ise 4.000.000 TL'dır. Taahhüt edilen tutarların % 25'i olan 1.500.000 TL 30.7.2016 tarihinde ortaklar tarafından şirketin banka hesabına yatırılmış ve daha sonra sermaye artırım kararı 3.8.2016 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir. Şirket ortağı Bay (F) taahhüt ettiği sermayenin kalan kısmı olan 1.500.000 TL'nı, sermaye artırımına ilişkin kararın tescil tarihinden sonra, 6.8.2016 tarihinde, şirketin diğer ortağı Bay (K) ise taahhüt ettiği sermayenin kalan 3.000.000 TL'lık kısmını 9.11.2016 tarihinde şirketin banka hesabına yatırmıştır. (B) A.Ş.'nin yararlanabileceği indirim oranı %50 olup 2016 yılı sonu itibarıyla Merkez Bankası tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı (örnek olarak varsayılan) %10'dur.

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 olan 3/8/2016 tarihi 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 tarihler dikkate alınarak indirim tutarı hesaplanacaktır.

Sermaye artırımına ilişkin karar 3.8.2016 tarihinde ticaret siciline tescil ettirildiğinden, taahhüt edilen sermayenin kararın tescil tarihinden önce şirketin banka hesabına yatırılan 1.500.000 TL'lık kısmı için bu aydan itibaren yıl sonuna kadar indirim tutarı hesaplanabilecektir.

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre
= 1.500.000 TL x 0,10 x 0,50 x (5/12)
= 31.250 TL

Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten sonra, taahhüt edilen sermayenin 1.500.000 TL'lık kısmı Bay (F) tarafından 6.8.2016 tarihinde, kalan 3.000.000 TL'lık kısmı ise şirketin diğer ortağı Bay (K) tarafından 9.11.2016 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılmış olduğundan; bu tutarların şirketin banka hesabına yatırıldıkları aylardan itibaren yıl sonuna kadar indirim tutarı hesaplanabilecektir.

Bay (F) tarafından yatırılan tutar için,
İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre
= 1.500.000 TL x 0,10 x 0,50 x (5/12)
= 31.250 TL

Bay (K) tarafından yatırılan tutar için,
İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre
= 3.000.000 TL x 0,10 x 0,50 x (2/12)
= 25.000 TL

Dolayısıyla, 2016 hesap döneminde 6.000.000 TL'lik sermaye artırımı üzerinden hesaplanan ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınacak toplam indirim tutarı (31.250 TL + 31.250 TL + 25.000 TL=) 87.500 TL olacaktır.

Ayrıca, (B) A.Ş. 2017 hesap döneminde sermaye azaltımına gitmediği ve diğer şartları da sağladığı takdirde 6.000.000 TL'lık bu sermaye artırımının tamamı üzerinden 12 ay için indirim tutarı hesaplayabilecektir.

Örnek 2: 22.12.2016 tarihli genel kurul kararı ile (C) A.Ş.'nin sermayesinin 12.000.000 TL artırılmasına karar verilmiş ve bu tutarın %25'i olan 3.000.000 TL 29.12.2016 tarihinde ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Söz konusu genel kurul kararı 13.1.2017 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilerek sermaye taahhüdünün kalan 9.000.000 TL'si nakit olarak 29.1.2017 tarihinde ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmıştır. (C) A.Ş.'nin indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alacağı indirim oranı %50 olup 2017 yılı sonu itibarıyla Merkez Bankası tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı (örnek olarak varsayılan) %10'dur.

Sermaye artırımına ilişkin karar her ne kadar 2016 hesap döneminde alınmış olsa da bu kararın ticaret siciline tescili 13.1.2017 tarihinde gerçekleştirildiğinden, taahhüt edilen sermayenin 29.12.2016 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılmış olan %25'lik kısmı için 2016 hesap dönemi itibarıyla indirimden faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, sermaye artırımına ilişkin karar Ocak 2017 döneminde ticaret siciline tescil edildiğinden ve sermaye taahhüdünün kalan kısmının tamamı da bu dönemde ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmış olduğundan, 2017 hesap dönemine ait kurumlar vergisi matrahının tespitinde (C) A.Ş., sermayesinin nakden artırılan tutarının tamamı üzerinden indirim uygulamasından faydalanabilecektir.

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre
= 12.000.000 TL x 0,10 x 0,50 x (12/12)
= 600.000 TL
(C) A.Ş. 2017 hesap dönemine ait kurumlar vergisi matrahının tespitinde 600.000 TL'lık tutar için indirim uygulamasından yararlanabilecektir.
6.2.5.5. Sermaye avanslarının durumu
İleride gerçekleştirilecek sermaye artırımından kaynaklanan sermaye taahhüdünün yerine getirilmesinde kullanılmak amacıyla, sermaye artırımına ilişkin karardan önce ortaklar tarafından sermaye avansı olarak şirketin banka hesabına yatırılan tutarların;
a) Banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren şirketin bilançosunda öz sermaye kalemleri arasında yer alan "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında izlenmesi ve
b) Banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminin sonuna kadar bu tutarlarla ilgili sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil ettirilmesi
şartıyla, söz konusu kararın ticaret siciline tescil ettirildiği tarih esas alınarak indirim uygulamasında dikkate alınması mümkündür.
Dolayısıyla, **şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminde sermaye artırımına konu edilmeyen sermaye avansı niteliğindeki tutarların, indirim uygulamasında dikkate alınması mümkün değildir**. Ayrıca, şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren bilançoda öz sermaye kalemleri arasında yer alan "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında izlenmeyen tutarlar için, ilgili hesap döneminde bu tutarlara ilişkin sermaye artırımı gerçekleştirilse dahi indirim uygulamasından faydalanılması mümkün bulunmamaktadır. [30]

[30] TCMB Sermaye Hareketleri Genelgesi'nin "Sermaye artırımında pay bedellerinin ödenmesi" başlıklı 6. Maddesinin 4. ve 5. Fıkraları aşağıdaki gibidir:
"(4) Yurt dışından bankalar aracılığıyla sermaye artırım beyanıyla getirilen dövizin sermayeye eklenmesi ve sermaye artırımının belgelenmesi işleminin en geç üç ay içinde gerçekleştirilmesi gerekir. Bu süre zarfında getirilen dövizin sermayeye eklenmemesi ve sermaye artırımının belgelendirilmemesi halinde gelen döviz kambiyo mevzuatına göre kredi işlemine tabi tutulur.
(5) Yabancı ortaklardan ileride gerçekleştirilecek sermaye artışı için şirket hesabına yatırılan tutarların sermayeye ilave edilebilmesi, sermaye artışı payı için ikinci fıkrada açıklanan işlem süreci çerçevesinde en geç üç ay içinde sermaye artışının gerçekleştirilmesi ve sermaye artırımının belgelenmesi suretiyle mümkündür."

Örnek: (B) A.Ş.'nin ortaklarından Bay (T)'nin, şirketin yürüttüğü proje için ihtiyaç duyulan finansmanın sağlanması amacıyla ve ileride sermayeye eklenmek üzere 10/5/2017 tarihinde şirketin banka hesabına yatırdığı 1.000.000 TL tutarındaki sermaye avansı, (B) A.Ş. tarafından 10/5/2017 tarihinde "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabına kaydedilmek suretiyle şirket kayıtlarına intikal ettirilmiştir. Daha sonra (B) A.Ş.'nin nakdi sermaye artışına ilişkin karar 30/6/2017 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilerek söz konusu tutarla ilgili sermaye artırımına ilişkin gerekli muhasebe kayıtları yapılmıştır.
Buna göre, ortak Bay (T) tarafından 10/5/2017 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılan ve aynı tarihte "Diğer Sermeye Yedekleri" hesabına kaydedilerek şirket kayıtlarına geçirilen bu tutar için nakdi sermaye artışına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği 30/6/2017 tarihinden itibaren indirim uygulamasından yararlanılması mümkündür.

6.2.5.6. Her Bir Hesap Dönemi İçin Ayrı Ayrı Yararlanma
Sermaye şirketleri gerçekleştirdikleri nakdi sermaye artışları üzerinden, nakdi sermaye artışının yapıldığı hesap döneminden itibaren başlamak üzere izleyen her bir hesap dönemi için ayrı ayrı indirim uygulamasından yararlanabileceklerdir.
Öte yandan, sonraki dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde nakdi sermaye artışının azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısmı indirim hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.
Örnek: (BA) A.Ş.'nin sermayesinin nakdi olarak 6.000.000 TL artırılmasına ilişkin 3.8.2016 tarihli genel kurul kararı 24.8.2016 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiş ve sermaye taahhüdünün tamamı ortaklarca bu ay içinde şirketin banka hesabına yatırılmıştır.
(BA) A.Ş. 2016 hesap döneminde 5 aylık süre için indirimden yararlanacak ve şartları sağlamaya devam ettiği sürece artırılan bu sermaye tutarı dolayısıyla izleyen hesap dönemlerinde de (her hesap dönemi için Merkez Bankası tarafından ilan edilecek faiz oranı üzerinden yeniden hesaplama yapılmak suretiyle) bu indirimden yararlanabilecektir.

6.2.5.7. Kazanç Yetersizliği Nedeniyle İndirim Konusu Edilemeyen Tutarın Sonraki Dönemlere Devri
Sermaye şirketleri tarafından nakdi sermaye artışına ilişkin hesaplanan indirim tutarının kazanç yetersizliği nedeniyle ilgili olduğu hesap dönemine ait matrahın tespitinde indirim konusu yapılamaması halinde, bu indirim tutarları, herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın izleyen hesap dönemlerine ilişkin matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.
Örnek: 2019 hesap döneminde gerçekleştirdiği nakdi sermaye artışları üzerinden 50.000 TL indirim tutarı hesaplamış olan (D) A.Ş. bu hesap dönemindeki mali zararı nedeniyle indirimden yararlanamamıştır. (D) A.Ş.'nin 2019 hesap döneminde kazanç yetersizliği nedeniyle kurum kazancından indiremediği 50.000 TL'lık indirim tutarı sonraki dönemlere devredecektir. İzleyen dönemlerde kazancın bulunması halinde, 2019 hesap döneminde indirilemeyen bu tutar herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın ilgili dönem matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

6.2.5.8. Geçici Vergi Dönemlerinde Uygulama

Buna göre, yabancı ortaklar tarafından ileride gerçekleştirilecek sermaye artışı için şirket hesabına yatırılan tutarların (sermaye artırım avanslarının) sermayeye eklenebilmesi için, en geç üç ay içinde sermaye artışının gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesi gereklidir. Aksi halde söz konusu tutarlar kredi işlemine tabi tutulacaktır.
Bilindiği üzere 15.09.2018 tarih ve 30536 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 376. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ" ile "Sermaye Tamamlama Fonu" ilk defa Türk Ticaret Mevzuatında açık ve net bir şekilde yerini almıştır. Bununa birlikte vergi mevzuatında buna paralel düzenlemeler yapılmamış; aksine, ilgili takvim yılı sonuna kadar sermayeye eklenmeyen sermaye avansı/sermaye tamamlama fonu/zarar telafi fonu..v.b. adlar ile kayıtlara alınmış tutarların vergiye tabi kazancın tespitinde gelir olarak dikkate alınacağı yönünde görüşler içeren özelgeler bulunmaktadır. (Örnek: Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 01.06.2012 tarih ve B.07.1.GİB.0.06.49-010.01-11 sayılı, 12.02.2013 tarih ve 64597866-KDV-1/1-21 sayılı ve 19.07.2019 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01-105[3]-14081 sayılı özelgelerini örnek olarak verebiliriz.)

İndirim tutarının hesaplanmasında Merkez Bankası tarafından "yararlanılan yıl için en son açıklanan" ticari krediler faiz oranı dikkate alınacağından geçici vergi dönemlerinden sadece dördüncü geçici vergilendirme dönemi itibarıyla bu indirimden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.
Öte yandan, kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutarlar, izleyen hesap dönemine ilişkin geçici vergilendirme dönemlerine ait geçici vergi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

6.2.5.9. Özel Hesap Dönemi
Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan sermaye şirketleri, şartların sağlanması kaydıyla, hesap dönemlerinin sona erdiği ay itibarıyla Merkez Bankası tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranını dikkate alarak indirimden yararlanabileceklerdir.

6.2.5.10. Sermaye Artışına İlişkin Vergi Dairesine İbraz Edilecek Evraklar, Kurumlar Vergisi Beyannamesi Ekinde Verilecek Bilgiler
İndirimden faydalanmak isteyen sermaye şirketlerinin, taahhüt edilen sermaye artırımı tutarının nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırıldığına ilişkin olarak bu işlemleri içeren ve ilgili banka şubesi tarafından onaylanmış banka hesap özetini kağıt ortamında veya elektronik ortamda ilgili dönem kurumlar vergisi beyannamesi verme süresi içerisinde kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz etmeleri gerekmektedir.
Ayrıca, Tebliğde yer alan açıklamalar çerçevesinde indirimden faydalanmak isteyen sermaye şirketlerinin, nakdi olarak artırdıkları sermaye ile indirime konu edecekleri tutara ilişkin bilgileri, kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bildirmeleri gerekmektedir.

6.2.5.11. Sermaye Azaltımı
İndirimden yararlanan sermaye şirketlerinin daha sonra sermaye azaltımı yapmaları halinde, nakdi sermaye artışının azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısmı için sermaye azaltımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği ayı izleyen aydan itibaren bu indirimden yararlanmaları mümkün olmayacaktır.
Öte yandan, nakdi sermaye artışı yapılmadan önce sermaye şirketlerinin sermaye azaltımına gitmiş olmaları halinde, bu indirimin hesaplanmasında azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısım dikkate alınmayacaktır.
Şirketlerin sonraki dönemlerde sermaye artırımına gitmeleri halinde, şartları taşımaları kaydıyla, artırılan bu sermaye tutarları için indirim uygulamasından yararlanabileceklerdir.

Örnek: (E) A.Ş.'nin sermayesinin 150.000 TL artırılmasına ilişkin olarak 9/5/2016 tarihinde genel kurul kararı alınmış, sermaye taahhüdünün %25'i olan 37.500 TL 11/5/2016 tarihinde ortaklar tarafından şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Karar, 23/5/2016 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilerek, taahhüt edilen sermayenin geri kalan kısmı olan 112.500 TL ise ortaklarca nakit olarak 27/6/2016 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılmıştır. (E) A.Ş.'nin yararlanabileceği indirim oranı %50 olup 2016 yılı sonu itibarıyla Merkez Bankası tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı (örnek olarak varsayılan) %10'dur.
(E) A.Ş.'nin sermayesinin 120.000 TL azaltılmasına ilişkin genel kurul kararı 10/7/2019 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir.
(E) A.Ş.'nin 2016 hesap döneminde yararlanabileceği indirim tutarı; taahhüt edilen sermayenin 37.500 TL'lık kısmı için kararın tescil tarihi olan 23/5/2016 tarihi, 112.500 TL'lık kısmı için ise bu tutarın ortaklar tarafından şirketin banka hesabına yatırıldığı 27/6/2016 tarihi dikkate alınarak hesaplanacaktır.
37.500 TL için;
İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre
= 37.500 TL x 0,10 x 0,50 x (8/12)
= 1.250 TL
112.500 TL için;
İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre
= 112.500 TL x 0,10 x 0,50 x (7/12)
= 3.281,25 TL
(E) A.Ş. 2016 hesap döneminde (1.250 TL + 3.281,25 TL=) 4.531,25 TL'lık indirim tutarını kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapabilecektir. 2017 ve 2018 hesap dönemlerinde ise diğer şartların da sağlanması kaydıyla, Merkez Bankası tarafından bu dönemler için açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınmak suretiyle söz konusu nakdi sermaye artışı üzerinden 12 ay için indirim tutarı hesaplanabilecektir. 10/7/2019 tarihinde sermaye azaltımı yapılmış olduğundan Ocak-Temmuz 2019 dönemi için 150.000 TL'lık sermaye tutarı üzerinden, Ağustos-Aralık 2019 dönemi için ise sermaye azaltımı dikkate alınmak suretiyle (150.000 TL – 120.000 TL=) 30.000 TL'lık sermaye tutarı üzerinden indirim tutarı hesaplanabilecektir.
Öte yandan, (E) A.Ş. sonraki dönemlerde sermaye artırımına gitmesi halinde, şartları taşıması kaydıyla, artırılan bu sermaye tutarları için indirim uygulamasından yararlanabilecektir.

7. Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler

7.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre İndirilemeyecek Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'na göre gider kabul edilmeyen ödemeler 41. maddede sayılmıştır. Bunlar ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmediklerinden hasılattan indirilmeleri mümkün değildir. (Tabii KKEG'ler sadece GVK Madde 41 ile sınırlı değildir. Rehberin GVK bölümünde Ticari Kazançlar kısmında belirttiğimiz üzere KKEG'ler GVK Madde 40'da giderleri kısıtlanan binek oto masraf ve malieytleri, MTVK kapsamında binek oto MTV'leri, özel iletişim vergileri, dönemsellik gereği cari döneme ait olmlayan masraf ve malieyleri gibi oldukça geniş bir yelpazeye yayılmıştır.) Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da bu giderler için Gelir Vergisi Kanunu'na paralel düzenlemeler yapılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde sayılan giderlerin büyük bir kısmı teşebbüs sahibinin ticari varlığı ile özel varlığı arasındaki ayrımla ilgilidir. Rehberimizin, Gelir Vergisi Kanunu başlıklı bölümünün "Ticari Kazançlar" bölümünde GVK'na göre indirilemeyecek giderler açıklanmıştır.

7.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre İndirilemeyecek Giderler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinde, kurum kazancının tespiti sırasında indirilmesine izin verilmeyen giderler aşağıdaki gibi sıralanmıştır.
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.
ç. Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (Türk Ticaret Kanunu'na, kurumların kuruluş kanunlarına, Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerine, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanunu'na göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dahil).
d. Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri.
e. Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler.

f. 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.

[31] KKEG mevzuu vergi mevzuatı açısından çok geniş bir şekilde ele alınmalıdır. Örneğin Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.10.2018 tarih ve 16700543-125[17-515-80]-57752 sayılı özelgesinde şu görüş verilmiştir: "Öte yandan, Şirketinizin nakit **ihtiyacı olmadığı halde gerçek kişi ortağınızdan alınan paralara** ilişkin ortaya çıkan kur farklarının, ticari kazancınızın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgisi olmadığından, kurum kazancının tespitinde **gider olarak dikkate alınması mümkün değildir."**

g. Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderleri.
h. Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.
ı. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si. Cumhurbaşkanı bu oranı % 100'e kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Söz konusu oran 90/1081 sayılı BKK ile %0 olarak belirlenmiştir. (4207 sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanun'un 5727 sayılı Kanunla değişik 5. maddesi uyarınca; tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderleri gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak gösterilemez.
i. 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 Cumhurbaşkanı'nca kararlaştırılan kısmı. Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir. [32]

8. Örtülü Sermaye Uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesi uyarıca kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılmakta ve örtülü sermayeye isabet eden faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurumlar vergisi kanunu uygulamasında gider olarak kabul edilmemesi olarak tanımlayabiliriz.
İşletmede kullanılan borçların örtülü sermaye sayılabilmesi, bu borçların ortak veya ortakla ilişkili kişiden alınması ve belirlenen borç/öz sermaye oranını aşması koşullarına bağlanmıştır.
Örtülü sermaye, ortakların işletmeye verdiği borçların öz sermayenin üç katını aşan kısmı olarak belirlenmiştir. Buna göre ortaklar ve ortakla ilişkili kişilerden yapılan toplam borçlanmaların, kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, diğer şartların da gerçekleşmesi halinde örtülü sermaye sayılmıştır. Bu karşılaştırma sırasında:
- Ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve
- Ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan,

[32] Uygulamada "finansman gider kısıtlaması" olarak da adlandırılan bu yasal düzenleme, 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmiş olsa da madde metninde yer verilen faiz oranının belirlenmesine ilişkin yetki kullanılmadığı için bugün hâlen işlevsiz bir şekilde yürürlükte bulunmaktadır.

[33] Konu hakkında 1 Sıra No.lu KVK Genel Tebliğinde oldukça detaylı düzenlemeler ve özellikli durumlara dair açıklamalar bulunmaktadır.

[34] Ortakla ilişkili kişi;
- Ortağın, doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu veya en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkına ya da hisselerine sahip olduğu bir kurumu 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 kurumu,
ifade etmektedir.
"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 işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.

banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar %50 oranında dikkate alınacaktır. Yalnızca ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketleri için %50 oranı değil, genel kurallar çerçevesinde işlem yapılacaktır.

Ayrıca öz sermaye karşılaştırmasında, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesi dikkate alınacaktır.
Örtülü sermaye uygulamasında kapsama giren borcun tümünün değil, sadece dönem başı öz sermayenin üç katını aşan kısmının örtülü sermaye sayılması ve bu kısma ilişkin faizlerin ve kur farklarının gider olarak kabul edilmemesi gereklidir. Böylece borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edildiğinden, bu limiti aşan kısma isabet eden faizin ve kur farkının geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere vergi matrahından indirilmesi mümkün olmayacaktır.
Kurumların ortaklarının veya %10 veya daha fazla payı bulunan ortaklarla ilişkili olan kişilerin sağladığı **gayrinakdi** teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden temin ettikleri borçlanmalar örtülü sermaye sayılacak tutarın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Kurumların ortaklarının veya %10 veya daha fazla payı bulunan ortaklarla ilişkili olan kişilerin sağladığı **nakdi teminatlar** karşılığında sağlanan krediler ise kötüye kullanımı engellemek amacıyla, borç/öz sermaye oranın hesabında işletmeye verilen borç olarak dikkate alınacak; diğer bir ifadeyle örtülü sermaye kapsamında değerlendirilecektir.
Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya %10 veya daha fazla payı bulunan ortaklarla ilişkili olan kişilerin banka veya finans kurumlarından veya sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla, yani kredi sözleşmesinin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullandırılma şartlarında herhangi bir değişiklik yapılmadan kısmen veya tamamen kullandırdığı borçlanmalar, örtülü sermaye kapsamı dışındadır.
Örtülü sermaye kapsamında olsun veya olmasın borçlanmaların, transfer fiyatlandırması açısından normal koşullar altında değerlendirileceği ve örtülü sermaye düzenlemelerinin transfer fiyatlandırması işlemleri için bir istisna getirilmediği tabiidir.
Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Bu şekilde dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır. Kur farkları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.
Ödenen faizin reddedilmesi nedeniyle her borç veren yönünden kâr payı olarak kabul edilecek tutarlar, reddedilen faiz tutarına, borç verenlerin verdikleri borçların toplam borca oranı dikkate alınarak belirlenecektir.
Örneğin,
- Ortak (A)'nın borç verdiği tutar 100.
- Ortak (B)'nin borç verdiği tutar 200.
- Ortak (C) Bankasının borç verdiği tutar ise 400 ve

İşletme öz sermayesinin 150 birim olduğu varsayımı ile, toplam borcun 450 birimi aşan kısmı örtülü sermaye sayılacak; bu hesaplamada ortak (C)'nin banka olması nedeniyle verdiği borç tutarının % 50'si olan (400/2=) 200 birim dikkate alınacaktır.
Buna göre örtülü sermaye sayılacak olan tutar [(100+200+200) - (3 x 150) =] 50 birim olup bu tutarın dağılımı aşağıdaki gibidir: {Ortaklara isabet eden örtülü sermaye tutarı = (Ortağın borç verdiği tutar/Örtülü sermayenin hesabında dikkate alınacak toplam borç tutarı) x Örtülü sermaye tutarı}

[35] Bu nokta önemlidir. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tanzim edilmiş bilançodan tespit edilecek dönembaşı özkaynak tutarı esas alınacaktır. Bu durumda Vergi Usul Kanunu değerleme hükümlerine aykırı şekilde kayıtlara alınan özkaynak tuarını azaltıcı veya arttırıcı rakamlar dikkate alınmamalıdır.

- Ortak (A) için {(100/500) x 50= }10,
- Ortak (B) için {(200/500) x 50= } 20,
- Ortak (C) için {(200/500) x 50= } 20 ve

birime isabet eden tutarlar, ortaklara isabet eden kısım olarak dikkate alınacaktır.

8.1. Örtülü Sermaye Üzerinden Yapılan Ödemeler veya Hesaplanan Tutarların Kâr Payı Sayılması ve Yapılacak Düzeltme İşlemleri

8.1.1. Borç Verenin Tam Mükellef Kurum Olması

Kullanılan borç nedeniyle, geçici vergi dönemi içinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmesi halinde, o dönemde daha önce borç alan kurum tarafından giderleştirilen faiz, kur farkı ve benzeri giderler, bu işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltmeye tabi tutulabilecektir. Borç veren kurum tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür.

Düzeltmenin, gider yazılan geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, borç alan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, borç veren kurum tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir.
Borç veren tarafından düzeltme yapılırken, faiz gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden kısımlar kâr payı geliri olarak dikkate alınacak ve şartların varlığı halinde **iştirak kazançları istisnası olarak vergiden istisna edilecek** [36] ; kur farkı gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden herhangi bir tutar var ise bu gelirler de vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacak; TL'nın değer kazanması sonucu örtülü olarak konulmuş sermayeye isabet eden bir kur farkı giderinin mevcut bulunması halinde de bu gider vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.
Hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kullanan kurumun yapacağı düzeltme talebi, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafın da gerekli düzeltme işlemini kendiliğinden yapması mümkün olacaktır.
Verginin kesinleşmesi; dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle, verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek duruma gelmesidir. Örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır. Örtülü sermaye kapsamında borç kullanan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

8.1.2. Borç Verenin Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan Veya Vergiden Muaf Herhangi Bir Kişi Olması

[36] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.08.2013 tarih ve 84098128-125[12-2012/1]-499 sayılı özelgesinde verilen görüş: "Öte yandan, hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum tarafından düzeltme yapabilmesi için, örtülü sermaye kullanan kurum nezdinde yapılan düzeltme neticesinde bir tarhiyatın olması ve bu tarhiyata konu verginin de kesinleşmesi gerekmekte olup düzeltmede dikkate alınacak tutar ise kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır. Bu itibarla, şirketiniz tarafından grup şirketlerine verilen borçlarla ilgili olarak, bu şirketler tarafından yapılan düzeltme neticesinde dönem zararının bulunması ya da indirim ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi veya geçici vergi matrahı oluşmaması nedeniyle yapılan bir tarhiyat ile kesinleşen ve ödenen bir vergiden söz edilemeyeceğinden, şirketiniz tarafından da düzeltme yapılarak iştirak kazançları istisnasından faydalanılması söz konusu olmayacaktır."
İstanbul Vergi Başkanlığı'nın 11.07.2013 tarih ve 39044742-KDV.1-1021 sayılı özelgesinde verilen görüş: "Bu açıklamalara göre, hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum tarafından düzeltme yapabilmesi için, örtülü sermaye kullanan kurum nezdinde yapılan düzeltme neticesinde bir tarhiyatın olması ve bu tarhiyata konu verginin de kesinleşmesi gerekmekte olup düzeltmede dikkate alınacak tutar ise kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır."

Borç para verenin dar mükellef kurum, gerçek kişi veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması durumunda, örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payı, net kâr payı tutarı olarak dikkate alınacak ve brüte tamamlanarak belirlenen oranlarda vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Örtülü sermayeye isabet eden kur farkı giderlerinin kâr payı olarak kabul edilmesi ve dolayısıyla vergi kesintisine tabi tutulması söz konusu değildir.
Ayrıca, mükellefler, örtülü sermaye uygulaması nedeniyle kullandıkları borçların örtülü sermayeye isabet eden tutarına ilişkin faizleri giderleştirmemeleri ve tahakkuk eden bu faiz tutarlarını ödememeleri halinde, tahakkuk eden ancak ödenmemiş olan bu tutarların henüz dağıtılmış bir kâr payı olarak değerlendirilmesi mümkün olamayacağından, kâr payı stopajına tabi tutulması da söz konusu olmayacaktır. Anılan faiz tutarlarının ödenmesi halinde ise kâr payının dağıtıldığı kabul edilecektir.
Örneğin, (A) A.Ş., cari dönemde kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye niteliğinde olduğunu bilerek örtülü sermayeye isabet eden borçlara ilişkin olarak hesapladığı faizleri finansman gideri olarak dikkate almamıştır. Bu durumda, söz konusu faiz ödemeleri yapılmadığı sürece kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır.
Öte yandan, hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kullanımı nedeniyle herhangi bir faiz reddi veya düzeltme yapılması durumunda, faiz tutarlarının ödenip ödenmediğine bakılmaksızın, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla söz konusu tutarlar üzerinden kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin yapılması gerekmektedir.

Örneğin, hesap dönemi takvim yılı olan (A) A.Ş. hakkında 2017 yılında yapılan vergi incelemesi sonucu 2016 yılında tam mükellef gerçek kişi ortağından almış olduğu borçlara ilişkin gider kaydedilen faiz tutarları, örtülü sermaye uygulaması kapsamında kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmiş ve mükellef hakkında kurumlar vergisi tarhiyatı yapılmıştır. Ayrıca, söz konusu faiz giderlerinin örtülü sermayeye isabet eden kısmı, hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış net kâr payı olarak değerlendireceğinden, mükellef hakkında Aralık 2016 vergilendirme dönemine ilişkin olarak kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi tarhiyatı da yapılması gerekecektir.
Örtülü sermaye sayılan borçlara ilişkin dar mükellef kurumlara ödenen faizler üzerinden yapılmış vergi kesintisi, düzeltme neticesine göre kâr payından yapılması gereken vergi kesintisine mahsup edilebilecektir.

9. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

9.1. Genel Değerlendirme

İlişkili kişiler arasında gerçekleşen alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemelerde uygulanan fiyatlara "transfer fiyatı" denmektedir. Transfer fiyatlandırması mevzuatında ilişkili kişi ise, kurumların kendi ortakları, ortakların 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. Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan 6728 sayılı "Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranacağı belirtilmiştir. % 10'luk alt sınır uygulaması ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu durumlarda uygulanacak olup ilişkili kişi tanımında yer alan "idare", "denetim" ve "nüfusu altında bulundurmak" gibi tanımlamalar için söz konusu % 10'luk sınır geçerli değildir.
Transfer fiyatının "Emsallerine Uygunluk "İlkesi" ne göre belirlenmemesi durumunda mükelleflere iki farklı yaptırım uygulanmaktadır. İlk olarak, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde kazancın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığı haller sayılmış ve aynı kanunun 11. maddesinin 1 fıkrasının (c) bendinde söz konusu kazançların kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmemiştir. Buna ilaveten kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım veya satımı işlemlerinde bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır.
Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde Hazine Zararı, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen veya uygulanan fiyat nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi olarak

tanımlanmış bulunmaktadır.

9.2. Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedelin Tespitinde Kullanılan Yöntemler

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinin 4. Fıkrası ne göre;
"Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:
a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi
b) Maliyet artı yöntemi
c) Yeniden satış fiyatı yöntemi
ç) İşlemsel kâr yöntemleri, bu yöntemler, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir."
Bununla beraber OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi "Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi" ve diğer yöntemlerden her hangi birinin eşit derecede uygulanabildiği bir durumda, Karşılaştırılabilir Fiyat Yönteminin tercih edilmesi gerektiğinin de altını çizmiştir.

9.2.1. 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.
Karşılaştırılabilirlik analizi, genel olarak ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki koşullarla, aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki benzer nitelikteki işlemlerin koşullarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır.

Emsallere uygun fiyatlara ulaşabilmek için önce iç emsallerin kontrolü gereklidir. Eğer emsal fiyatlara iç emsaller kullanılarak ulaşılamıyorsa dış emsallere başvurulmalıdır.
İç emsal, kurumların ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı fiyatları ifade etmekte, dış emsal ise kurumların ilişkili firmalar ile yaptığı işlemlerde ilişkisiz firmaların aralarında benzer işlemlerde uygulanan fiyatlar olarak nitelendirilmektedir.

9.2.2. Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal ya da hizmet maliyet bedelinin uygun bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade etmektedir. Buradaki uygun brüt kâr oranı, söz konusu mal veya hizmet alım veya satım anında ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kâr oranını ifade etmektedir. Eğer koşullar uygunsa, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr marjı (iç emsal), emsal alınacak oran olacaktır. Ancak, böyle bir kâr marjı mevcut değilse ya da karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, aynı koşullarda karşılaştırılabilir olmak şartıyla dış emsal de kullanılabilecektir. Brüt kâr marjının hesaplanması sırasında maliyet bazının kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde aynı olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, maliyet bazının az ya da çok olması brüt kâr marjını etkileyeceğinden maliyetler kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde aynı olmalıdır.

9.2.3. 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.
Bu yöntem, ilişkili kişiden satın alınan bir ürünün, ilişkisiz bir gerçek veya tüzel kişiye yeniden satılması durumunda uygulanan fiyatı esas almaktadır. Bu fiyattan (yeniden satış fiyatı) makul bir brüt satış kârı düşülecektir. Makul brüt satış kârı hesaplanırken yeniden satışı gerçekleştiren satıcının satış ve diğer faaliyet giderleri ile üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar göz önüne alınacaktır. Diğer bir ifadeyle, makul brüt satış kârı söz konusu mal veya hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen veya üstlenilen işlev ve riskleri dikkate alarak belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir. Bu kâr düşüldükten sonra mal veya hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılacaktır.

9.2.4. Kâr Bölüşüm Yöntemi

Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesini esas almaktadır. Bu çerçevede, kâr bölüşüm yöntemine başvurulması durumunda aşağıdaki faktörler dikkate alınır:
a. Bir ürünün edinimi, üretimi veya satımı ya da hizmet sunumu için yapılan harcamalar,
b. Bir ürünün geliştirilmesi veya hizmet sunumu esnasında ihtiyaç duyulan sermaye veya kullanılan varlıklar ya da üstlenilen risk derecesi,
c. İşlemin her aşamasında gerçekleştirilen işlevlerin göreceli önemi,
d. Ölçülebilir nitelikteki diğer faktörler.
Bu yöntem, geleneksel işlem yöntemlerinin (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi) kullanılamadığı özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılmalıdır.

9.2.5. İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemden; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir.
İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına benzerlik göstermektedir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi ile bu yöntemler arasındaki fark, diğer iki yöntemde brüt kâr marjı hesaplanırken, bu yöntemde net faaliyet kâr marjının hesaplanmasıdır. Bu yöntemde de karşılaştırılabilirlik analizi yapılacaktır. Ancak işlevlerde farklılık olsa dahi, net faaliyet kâr marjı, bu farklılıktan maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminde dikkate alınan brüt kâr marjına göre daha az etkilenmektedir.

9.2.6. Mükellefçe Belirlenen Yöntem

Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyeceği bir yöntemi de kullanabilir.

9.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması

Gelir İdaresi, yerel ve uluslararası platformlarda, peşin fiyatlandırma anlaşması müessesesine verdiği önemi birçok kez tekrarlamış, mükelleflerin peşin fiyatlandırma anlaşması sürecini daha etkin bir şekilde kullanmalarının yollarını arttırma yoluna gideceğini belirtmiştir.

Peşin Fiyatlandırma Anlaşması; ilişkili kişilerle yapılan işlemlere ilişkin transfer fiyatlandırmasının tespit edilmesinde belli bir süre için uygulanacak yöntemin mükellef ile İdare (Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından anlaşılarak belirlenmesini ifade etmektedir.

Bu anlaşmaların temel amacı, mükelleflerin ilişkili kişilerle yapacakları mal veya hizmet alım ya da satımında uygulayacakları transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak karşılaşılabilecek olası vergi ihtilaflarının önüne geçmektir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin başvuruda bulunan mükellef, tek taraflı, iki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması talep edebilir. İdarenin, iki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin talebi değerlendirmesi sonucu birden fazla ülkeyi ilgilendirdiğini tespit etmesi durumunda, ilgili ülke veya ülkelerle anlaşma/anlaşmalar bulunması şartıyla bu anlaşmalar çerçevesinde değerlendirme yapması mümkün bulunmaktadır.

İdare ile mükellef arasında peşin fiyatlandırma anlaşmasının yapılmış olması, anlaşma konusuyla ilgili olarak mükellefin incelenmeyeceği anlamına gelmemektedir. Anlaşma kapsamındaki işlemlere ilişkin belirlenen yöntemin uygulama şeklini, idare, inceleme konusu yapabilir. Dolayısıyla, anlaşmada belirlenen yöntem idarece eleştirilmeyecek, ancak bu yöntemin uygulanma şeklinin doğru olup olmadığı, yöntem uygulanırken anlaşma koşullarına uyulup uyulmadığı inceleme konusu yapılabilecektir.

Bu sistemin en büyük avantajı, mükellefler açısından belli bir süre için uygulanacak yöntemin kesinlik taşıması ve herhangi bir eleştiri, ceza riski olmadan plan yapabilme, önünü görebilme olanağı vermesidir. İdare açısından en büyük avantaj ise konunun başlangıçta belli bir anlaşma ile belirlenmesi ve eleştiri sürecinden başlayarak yargı sürecine kadar taşınabilecek bir işlemin getirdiği zaman ve iş yükünden tasarruf sağlanmasıdır.

07/12/2017 tarihli ve 30263 sayılı Resmî Gazete'de Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair (Seri No: 3) Tebliğ yayınlanmıştır. Söz konusu tebliğ ile 1 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'in "6- Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ile Anlaşma Usulü" başlıklı bölümü değiştirilmiştir. Özet olarak 3 Seri No'lı tebliğ, peşin fiyatlandırma anlaşmalarının hızlı ve etkin bir şekilde uygulanabilir olması ile peşin fiyatlandırma anlaşmalarının vergi incelemelerine olan etkisine ilişkin mükellef nezdindeki algıları netleştirmek adına atılmış somut bir adım olarak yorumlanabilir. Yapılan düzenleme ile Gelir idaresi Başkanlığı tarafından gelişmiş ülke uygulamalarında olduğu gibi mükelleflerin peşin fiyatlandırma anlaşması taleplerinde öngörülebilir bir zaman çizelgesi yapmalarına olanak sağlanmıştır. Bu doğrultuda peşin fiyatlandırma anlaşmalarının tek taraflı, iki taraflı ve çok taraflı olmasına bağlı olarak peşin fiyatlandırma anlaşmalarının değerlendirme ve sonuçlandırılmasına ilişkin süreler belirtilmiştir. Peşin fiyatlandırma anlaşması sürecinde İdare ile anlaşamamanın otomatik vergi incelemesine sebep olabileceğine dair çekinceler Tebliğde giderilmeye çalışılmıştır. Peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusunun İdare tarafından reddedilmesinin veya anlaşma süreci içinde her hangi bir zamanda mükellef tarafından başvurunun geri çekilmesinin mükellefin otomatik olarak İdare tarafından vergi incelemesine sevk edilmesini gerektirmeyeceği Tebliğde açıkça belirtilmiştir. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının geçmişe yönelik olarak da yürütülebilir olması ve bu uygulamanın Vergi Usul Kanunu'nun pişmanlık ve ıslah hükümleri kapsamında değerlendirileceği Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde yer almıştır. İlgili Tebliğ ile peşin fiyatlandırma anlaşmasının imzalandığı tarihten başlayarak 15 gün içinde kayıt, beyan ve ödeme işlemlerinin tamamlanması durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının gerçekleşmemiş olacağı belirtilmiştir.

9.4. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının uygulamasında, şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Buna göre, transfer fiyatlandırması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımı yapan mükellef nezdinde bir eleştiri getirildiği zaman, örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde de bir düzeltme yapılması gerekecektir. Bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır. 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.

Böylece, aynı işlem üzerinden mükerrer vergilemenin önüne de geçilmektedir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır.
6728 Sayılı Kanun ile KDV Kanunu'nun 30. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendine yapılan değişiklik ile Transfer fiyatlandırması incelemelerinde tartışmalı bir konu olan katma değer vergisi düzeltmelerine ilişkin açıklık getirilmiştir. Buna göre; Kurumlar vergisi kanunu uyarınca 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 vergisinin indirilebileceği netleşmiştir.

9.5. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporları
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin, bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemleri ile diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemlere ilişkin olarak, 1 numaralı tebliğ ekinde yer alan formata uygun şekilde Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu'nu Kurumlar Vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri gerekmektedir. Ayrıca serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin de bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemler için transfer fiyatlandırması raporu hazırlama zorunlulukları bulunmaktadır.Transfer Fiyatlandırması Raporu, Gelir İdaresi tarafından bir risk değerlendirme raporu olarak görülmektedir. Zira, mevcut rapor mükellefin ve bağlı bulunduğu grubun ne kadar güçlü ya da zayıf bir transfer fiyatlandırması mekanizmasına sahip olduğunu gösteren en önemli belge niteliğindedir. Bu sebeple, transfer fiyatlandırması raporuna sadece bir uyumluluk raporu olarak bakmak çok doğru bir yaklaşım olmayıp, raporun asıl niteliğinin ilişkili işlemlerin emsallerine uygunluğunu kanıtlayıcı bir belge niteliğinde olmasıdır.
OECD, BEPS eylem planı içerisinde yer alan Genel Rapor (master file), ülke Raporu (local file) ve ülke bazlı rapor (country by country report), 2018 sonu itibari ile vergi kanunlarımızda henüz yerini almamıştır.

9.6. Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form
Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin, bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, kontrol edilen yabancı kurum ve ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç bulunması halinde, yaptıkları işlemler ile ilgili olarak "Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form"u doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı bulundukları vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

9.7. Belgelendirme Yükümlülüğünün Tam ve Zamanında Yerine Getirilmiş Olması Şartıyla Cezanın İndirimli Uygulanması
6728 sayılı Kanun ile KVK'nun 13. maddesine eklenen düzenleme "Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi zıyaı cezası (Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yazılı fiillerle vergi zıyaına sebebiyet verilmesi hali hariç) %50 indirimli olarak uygulanır." şeklindedir.
6728 Sayılı Kanun ile değişen yedinci fıkra ile mükelleflerin transfer fiyatlandırması konusuna verdikleri önem ve ciddiyet, mevzuattaki yıllık rapor ve belgelendirme yükümlülüklerini ne ölçüde yerine getirip getirmediklerini bir anlamda ölçülmektedir. Örnek vermek gerekirse, mükellef tarafından hazırlanan transfer fiyatlandırması raporunun sadece usulen hazırlanmış bir transfer fiyatlandırması raporu değil de, mevzuatın gerektirdiği donanıma sahip, gerekli işlev, risk ve varlık analizlerinin yapıldığı, kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgelerin yer aldığı (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi), yani kısaca mükellefin transfer fiyatlandırması ile ilgili hassasiyet ve ciddiyetin gösterildiği bir rapor olması gerekir. Aynı şekilde ilişkili işlemler ile ilgili olarak destekleyici tüm bilgi ve belgelerin eksiksiz olması gerekmektedir.

10. Tam Mükellef ve Dar Mükellef Kurumlarda Vergi Kesintisi
10.1. Genel Olarak
KVK'nun 15. maddesine istinaden, bu maddede sayılan kişi, kurum ve kuruluşlarca tam mükellef kurumların elde ettikleri bazı kazançlar üzerinden vergi tevkifatı yapılacaktır. Tevkifata tabi bu kazançlar ve tevkifat oranları rehberimizin pratik bilgiler bölümünde verilmiştir. KVK'nun 30. maddesine istinaden de dar mükellef kurumların Türkiye'de elde etmiş oldukları bazı kazançlar üzerinden bu kazançları sağlayanlar tarafından tevkifat yapılması ve beyan edilmesi gerekmektedir.

Dar mükellef kurumlarda vergi tevkifatı yapılırken çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına da dikkat edilmesi gerekmektedir. Tevkifata tabi bu kazançlar ve tevkifat oranları rehberimizin pratik bilgiler bölümünde verilmiştir.
GVK'nun 94 ve geçici 67. maddeleri uyarınca tevkifat yapılmış ise KVK'nun 15. ve 30.maddeleri kapsamında ayrıca tevkifat yapılmayacaktır.

10.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA)
Yurt dışındaki kişi ya da kurumlardan alınan hizmetler karşılığı ya da bu kişilere ödenen gayri maddi hak bedelleri üzerinden KVK kapsamında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Dar mükellef statüsündeki bir kişiye yapılacak ödemeden tevkifat yapılabilmesi için, dar mükellefin Türkiye'de bir kazanç elde etmiş olması gerekmektedir.
Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi gereği, yurt dışında mukim dar mükellef kurum ya da kişilere nakden ya da hesaben yapılan aşağıdaki ödemeler, vergi kesintisine tabidir:
- Yıllara sari inşaat ve onarım işleri (hakediş bedelleri)
- Serbest meslek kazançları
- Gayrimenkul sermaye iratları
- Menkul sermaye iratları
- Telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka, know-how (teknik bilgi, üretim formülü..v.b.), royalty (telif ücreti, peştemallık, patent..v.b.) ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temliki karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller,
- Kâr payları

Bu kapsamda yapılacak vergi kesinti oranları rehberin pratik bilgiler bölümünde verilmiştir.
Dar mükellefiyette vergi kesintisi konusunda, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da büyük önem arz etmektedir. Ancak, ÇVÖA'nda yer alan vergi avantajlarından yararlanmak için yurt dışındaki kişi ya da kurumun, Türkiye'deki kuruma "mukimlik belgesi"ni ibraz etmesi zorunludur. Aksi halde yapılacak ödeme KVK'nun 30. maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulacaktır.
Yurt dışından gelen fatura ya da benzeri vesikada yer alan açıklamalar ya da bu belge ile ilgili diğer bilgi verici belgelerden, alınan hizmetin ya da yapılan ödemenin yukarıda yer verilen unsurlardan birisine girdiği tespit edilirse stopaj gündeme gelecektir. Burada önemli olan hizmet alınan ya da ödeme yapılan kurumun kimliği, hukuki statüsü değil, işlemin mahiyetidir.

10.2.1. Mukimlik Belgesi
Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gereği dar mükellef bir gerçek kişi veya kurumun anlaşmaya göre Türkiye'de vergilenemeyeceği veya Türk Vergi Kanunlarında yer alan vergi oranının anlaşmalarda yer alan oran sınırlamalarını aştığı durumlarda, ÇVÖA'ndaki düşük oranlardan vergilenebilmesi için, bu kişi ve kuruluşların diğer ülke mukimi olduklarını kanıtlayabilmeleri gerekir.
Dar mükelleflerin gelirleri genellikle stopaj suretiyle vergilenmektedir. Örneğin serbest meslek, faiz, gayrimaddi hak ve temettü ödemelerinde bu durum ortaya çıkmaktadır.
Çoğu durumda, ödemeyi yapanlar, dar mükellef kurum ya da kişi ile sürekli iş ilişkisi içinde olduklarından ve diğer ülke mukimi olduğunu bildiklerinden mukimlik belgesini aramamaktadırlar. Örneğin; kâr payı ödemesi yapan taraf, ortağının diğer ülke mukimi olduğunu çeşitli vesilelerle bildiği için, ÇVÖA'ndaki düşük orana göre stopaj hesaplayabilmektedir. Maliye İdaresi, bu tür ödemelerde, anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için mukimlik belgesinin teminini ve bunun gerektiğinde ibraz edilmek üzere saklanmasını şart koşmaktadır.
Nitekim (1) seri no.lu Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri'nde, vergi anlaşması hükümlerinin uygulanabilmesi için, diğer ülke mukimlerinin kendi ülke yetkili makamlarından alınmış mukimlik belgesi ile noterce veya bu ülkelerdeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilecek Türkçe tercümelerinin bir örneğinin ödemeyi yapana ibrazının ve ödemeyi yapan tarafından saklanmasının gerektiği, bu belgenin temin edilmediği durumlarda vergi anlaşması hükümlerinin yerine iç mevzuat hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

10.2.1.1. Mukimlik Belgelerinin Geçerlilik Süresi
Mukimlik belgelerinin geçerlilik süreleri hakkında mevzuatımızda GVK Geçici 67. maddenin uygulanması kapsamında 257 ve 258 Sıra No.lı GVK Genel Tebliğlerinde düzenlemelere yer verilmiştir. 257 No.lu tebliğin *(10) no.lı bölümünde "Bir takvim yılına ilişkin mukimlik belgesi, izleyen yılın dördüncü ayına kadar geçerli olup, söz konusu belgenin her yıl yenilenmesi gerekmektedir." hükmüne yer verilmişken 258 No.lı tebliğde "Öte yandan, anılan Tebliğin (10) numaralı bölümünde; bir takvim yılına ilişkin mukimlik belgesinin, izleyen yılın dördüncü ayına kadar geçerli olduğu ve söz konusu belgenin her yıl yenilenmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu belge, dar mükellef gerçek kişiler tarafından her yıl yenilenecek olup, dar mükellef kurumlar tarafından ise üç yılda bir yenilenecektir."* hükmüne yer verilmiştir.

Bununla birlikte, anlaşmaya taraf diğer ülkenin mukimi gerçek veya tüzel kişilerin Türkiye'de icra ettikleri serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler nedeniyle elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin açıklamaların yer aldığı 4 Seri Numaralı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğinde, *"Bir takvim yılına ilişkin mukimlik belgesi, izleyen yılın dördüncü ayına kadar geçerli olacaktır."* düzenlemesi yer almıştır.
Yukarıdaki düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, GVK Geçici 67. Madde ile serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki faaliyetler nedeniyle ödeme yapılması halinde yurt dışında mukim gerçek veya tüzel kişilerin mukimlik belgelerinin **her yıl yenilenmesinin** zorunlu olduğu görüldüğünden, bize göre her türlü ödeme ve faaliyet cinsinden mukimlik belgelerinin **her yıl için yeniden temin edilmesi** yerinde olacaktır.

10.2.2. Debit Note / Credit Note (Dekontlar)
Uygulamada şirketlere, yurt dışındaki ilişkili firmalardan ya da müşteri veya alıcılarından sürekli bir şekilde fatura (invoice) haricinde, borç dekontu (debit note) ya da alacak dekontu (credit note) geldiği görülmektedir. Vergi Usul Kanunu, ticari kazancın tespitinde gider, maliyet ve harcamaların hangi vesikalar ile belgelenebileceğini belirlemiştir. Vergi mevzuatımıza göre gider ya da maliyet yazılacak bir unsur kesinlikle fatura ya da benzeri vesikaya dayanmalıdır. Ancak, uygulamada yurt dışındaki firmalarla olan ilişkilerde debit note/credit note temini ve gönderimi ile gelir ve gider kayıtları yapıldığı sıklıkla görülmektedir. Dekont, yerel muhasebe uygulamamızda cari hesaplar arası ilişkiler için kullanılmaktadır. Yurt dışı ilişkiler mümkün olduğu ölçüde fatura ile belgelenmelidir. Özelgelerde, yurt dışındaki firmanın mukimi olduğu ülkenin mevzuatına göre söz konusu işlemler için fatura düzenlenmesinin mümkün olmaması halinde debit note/credit note'ların yasal belge olarak kabul edilebileceği açıklanmaktadır.

10.2.3. Sorumlu Sıfatıyla KDV Hesaplanması
KDV Kanunu'na göre Türkiye'de yapılan işlemler KDV'nin konusuna girmektedir. İşlemlerin Türkiye'de yapılmasından anlaşılması gereken ise;
- Malların teslim anında Türkiye'de olması
- Hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasıdır.

KDV Kanunu'na göre işlemi yapan kişi verginin mükellefidir. Ancak, mükellefin Türkiye'de ikâmetgahının, işyerinin, kanuni merkezinin ve iş merkezinin bulunmaması halinde, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi bu işlemlere taraf olanlar verginin ödenmesinden sorumludurlar.
İşte bu kanuni gerekçeler sonucunda; (KDV'nin konusuna girmeyen işlemler ile istisna hükümleri saklı kalmak koşulu ile) yurt dışından gelen bir fatura ya da benzeri vesikada yer alan hizmetten Türkiye'de faydalanılıyorsa ya da bu hizmet Türkiye'de verilmişse, Türkiye'de ödemeyi yapacak taraf sorumlu sıfatıyla KDV beyanı hesaplamak ve beyan ederek ödemek zorundadır.

10.2.4. Serbest Meslek Faaliyetlerinde 183 Gün Hesabı
Hazine ve Maliye Bakanlığı yurt dışından temin edilen serbest meslek faaliyeti kapsamındaki hizmet alımlarında stopaj konusunda 26.09.2017 tarihinde yayınlamış olduğu 4 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği ile önemli değişiklikler yapmıştır. Buna göre uzun yıllardır Türkiye'de yabancı ülke mukimi vergi mükelleflerinin yürütmüş olduğu faaliyetler nedeniyle vergileme hakkını belirleyen 183 gün kuralının değiştirilmiş ve "Adam x Gün" kuralının terkedilmiştir. Bunun sonucunda Türkiye'de de, diğer OECD ülkeleri gibi serbest meslek kazançlarının kaynak ülkede vergilendirilmesi için kurumlar açısından o ülkede yürütülen hizmetin süresine bakılacak ve bu hizmet için kaç kişinin fiili olarak o ülkede bulunduğuna artık bakılmayacaktır. Diğer taraftan söz konusu tebliğde aynı kişiler aynı tarihlerde farklı projeler için Türkiye'de gelmişler ise veya farklı tarihlerde farklı projeler için gelmişler ise süre hesabının nasıl yapılacağına dair açıklamalara da yer verilmiştir.

10.2.5. Vergi Kesintisi Yapılmayan Hallerde Verilmesi Gereken Formlar
Hazine ve Maliye Bakanlığı bir önceki bölümde bahsettiğimiz 4 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği ile Türkiye'de icra edilen serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki faaliyetler dolayısıyla yurt dışı mukime yapılacak ödeme için vergi tevkifatı yapılmayacak ise, gerek geliri elde eden dar mükellef kişi ya da kurum gerekse Türkiye'de ödeme yapan kurum tarafından bazı formların doldurulması ve İdareye verilmesi zorunluluğunu getirmiştir.

[37] Süre hesabına ilişkin 4 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği'nde detaylı açıklamalara ve örneklere yer verilmiştir.

1 No.lu Form: Türkiye'de vergi kesintisi yapılması gerekmediği durumda Türkiye kaynaklı serbest meslek kazancı elde eden dar mükellefler tarafından doldurularak mukimlik belgesi ile birlikte vergi sorumlularına verilecek form tebliğ ekinde 1 No.lu Form olarak yer almaktadır.
2 No.lu Form: Ödeme yapan vergi sorumluları tarafından 1 No.lu Form, mukimlik belgesi ve varsa hizmet sözleşmesi ek yapılmak suretiyle ödeme yapılmadan önce vergi dairesine ibraz edilecek form tebliğ ekinde 1 No.lu Form olarak yer almaktadır.
4 Seri No.lu ÇVÖA Genel Tebliği'nin 4.2.2.1 bölümü faaliyetin Türkiye'ye gelinmeksizin sunulması halinde nasıl bir işlem yapılacağını belirlemiş ve buna göre *"Genel kural olarak, diğer ülke mukimi bir kişinin (gerçek veya tüzel kişi) Türkiye'ye gelmeksizin icra edeceği ve ülkemize sunulan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı ÇVÖ Anlaşması uyarınca yalnızca mukim olunan ülkeye aittir. Bu faaliyetler karşılığında elde edilen gelirler üzerinden Türkiye'de vergilendirme yapılmayacağından bu kapsamdaki ödemeler üzerinden herhangi bir vergi tevkifatı yapılması da gündeme gelmeyecektir. Bu durumda Tebliğin ekinde yer alan 1 no.lu form ile 2 no.lu formun doldurulmasına gerek bulunmamaktadır."* [38]

10.2.6. Diğer Hususlar
Yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratlar gayrisafi tutarları üzerinden dikkate alınacaktır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanacaktır.
Bu maddede belirtilen ödemelerden yapılan vergi kesintisi, kesinti yapanların kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterilecektir.
KVK'nun 30. maddesi kapsamında yapılacak vergi kesintileri gösterir tablo rehberimizin pratik bilgiler bölümüne ayrıca eklenmiştir.

10.3. Dağıtılan Kâr Paylarında Vergi Kesintisi
10.3.1. Genel Açıklama
- Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara,
-Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç dar mükellef kurumlara,
- Kurum statüsünde olup Kurumlar Vergisi Kanunu veya özel kanunlarla kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere,
dağıtılan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre vergi kesintisi yapılacaktır.
Öte yandan;
– Tam mükellef gerçek kişilere,
– Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,
– Gelir vergisinden muaf olanlara,
– Dar mükellef gerçek kişilere,
– Gelir vergisinden muaf olan dar mükellef gerçek kişilere
dağıtılan kâr payları üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 2. fıkrası ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b-i maddesinde parantez içinde karın sermayeye ilavesinin kar dağıtımı sayılmayacağı başka bir deyişle karın sermayeye ilavesinin kar dağıtımı sayılmaması nedeniyle kar dağıtımına bağlı stopajın da söz konusu olmayacağı belirtilmiştir. Bu nedenle dönem karının veya geçmiş yıllara ait karların sermayeye ilavesi halinde kar dağıtımına bağlı stopaj söz konusu

[38] Konu hakkında 4 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği'ndeki açıklamalar ve tebliğ eki formda yer verilen açıklamaların incelenmesi uygulamada hatalı işlem tesis edilmemesi açısından faydalı olacaktır.

olmayacaktır. Kurumlar vergisinden istisna kazançların sermayeye ilavesinde de, bu istisna kazançlar için kar dağıtımına bağlı stopaj söz konusu olmayacaktır.
Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (d) bendi hükmü kapsamında vergiden istisna edilen kazançlar üzerinden, vergi kesintisi yapılacağından, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır. (Bkz. 5520 s.k. 1 sıra numaralı G.T.'nin 15.3.9. numaralı kısmındaki açıklamalar.)
Bu hükümler uyarınca, kâr dağıtımına ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu uyarınca yapılacak vergi kesintisine ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.
Kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi, kazancın istisna olup olmadığına bakılmaksızın, kârın dağıtılması aşamasında yapılacaktır.

Bu şekilde kâr payı elde eden tam mükellef kurumun söz konusu kâr paylarını yukarıda sayılan gerçek veya tüzel kişilere (tam mükellef kurumlar ile Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlar hariç) dağıtması halinde ise dağıtılan kısım üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır. Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden yapılan vergi kesintisi de söz konusu kurumlar için nihai vergi olmaktadır.
Dönem kârının vergi ve diğer yasal yükümlülükten ayrıldıktan sonra dağıtılmayıp bilançoda geçmiş yıl kârları veya olağanüstü yedekler v.b. gibi, bir pasif hesapta bekletilmesi halinde de kâr dağıtımına bağlı stopaj söz konusu olmayacaktır.
Dar mükellef statüsündeki yabancı ortaklara kâr dağıtımı yapılırken tevkifat oranının belirlenmesi aşamasında varsa çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasındaki açıklama ve oranlara da dikkat edilmelidir.

10.3.2. Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 62. Maddesi Uygulaması
Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 62. maddesine göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin;
- 31.12.1998 ve önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilmiş kârlarının dağıtımı halinde, kâr payları üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.
- 01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasındaki hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna kazançlar için tevkifat yapılmayacaktır. Ancak belirtilen tarihler arasındaki normal kazançların dağıtıma tâbi tutulması halinde, dağıtılan ve istisnaya konu olmayan kâr payları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.
- Ayrıca, 2003 ve izleyen yıllardaki hesap dönemlerinde elde edilen söz konusu istisna kazançların dağıtılması halinde, kâr dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

10.3.3. İstisna Kazançların Vergi Kesintisi Karşısındaki Durumu
İstisna kazançlar üzerinden tevkifat yapılmaz; ancak, bu kazançların kâr dağıtımına konu edilmesi halinde bu kâr paylarından Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b maddesine göre tevkifat yapılacaktır.
Ancak, dağıtılan kâr 01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasında elde edilen istisna kazançlarla ilgili ise, dağıtılan karın bu kazançlara isabet eden kısmı üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.
Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 61 inci maddesine göre , "Bu maddenin yürürlülük tarihinden (24.04.2003) önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadi kıymetler için yapılan harcamalar hariç), yatırım indirimi uygulamasına ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun bu tarihten önceki hükümleri uygulanır.
Yukarıda belirtilen şekilde yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar ile bu maddenin yürürlülük tarihinden önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın %19.8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır."

11. Kurumlar Vergisinin Oranı ve Beyanı
Kurumlar vergisi beyannamesi hesap dönemini takip eden dördüncü ayın son günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine verilir ve ödenmesi gereken vergi aynı ayın sonuna kadar ödenir. Kurumlar vergisi oranı %20'dir.
Gelir vergisi kanunu bölümünde bahsedilen geçici vergi uygulaması kurumlar vergisi mükellefleri de için de geçerlidir. Kurumlar vergisi mükellefleri için uygulanacak geçici vergi oranı %20 dir. Ancak, KVK'na eklenen geçici bir madde ile 2018, 2019 ve 2020 yılları için (özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için ilgili yıl içinde başlayan hesap dönemlerine) kurumlar vergisi ve geçici vergi oranları % 22 olarak belirlenmiştir.

12. Kesilen Vergilerin Kurumlar Vergisinden Mahsubu
12.1. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu
KVK'nun 33. maddesine göre; yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir.
Kanunun 7. maddesinin uygulandığı hallerde, yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, kontrol edilen yabancı şirketin Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.
Öncelikle belirtmek isteriz ki, yurt dışında ödenen verginin mutlaka yasal mevzuatta, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yeri olması gerekir. Diğer bir ifadeyle, **yersiz veya fazla tevkif edilen vergilerin**, Türkiye'de beyan edilecek kazanç üzerinden hesaplanan vergiden mahsubu **mümkün değildir.**

Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının % 25'ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kar payları üzerinden Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kar payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kar payı tutarına isabet eden kısmı mahsup edilebilir. Kazanca ilave edilen kar payı, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dahil edilmek suretiyle dikkate alınır.
Yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutar, hiç bir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Kanunun 32. maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz. Bu sınır dahilinde, ilgili bulunduğu kazancın Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde tamamen veya kısmen indirilemeyen vergiler, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabilir.
Geçici vergilendirme dönemi içinde yurt dışından elde edilen gelirlerin bulunması halinde, bu gelirler üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilir. İndirilecek tutar, yurt dışında elde edilen kazançlara Kanunun 32. maddesinde belirtilen geçici vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz.
Yabancı ülkelerde vergi ödendiği, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik olunmadıkça, yabancı ülkede ödenen vergiler Türkiye'de tarh olunan vergiden indirilemez.
Kurumlar vergisinden indirim konusu yapılan vergilerin yabancı ülkelerde ödendiğini gösterir belgelerin, tarhiyat sırasında mükellef tarafından ibraz edilememesi halinde, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan vergi, Kanunun 32. maddesindeki kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o ülkede geçerli olan oran üzerinden hesaplanır ve tarhiyatın bu suretle hesaplanan tutara isabet eden kısmı ertelenir. İbraz edilmesi gereken belgeler, tarh tarihinden itibaren en geç bir yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edildiği takdirde, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyat düzeltilir.
Mücbir sebepler olmaksızın belgelerin bu süre zarfında ibraz edilmemesi veya bu belgelerin ibrazından sonra ertelenen vergi tutarından daha düşük bir mahsup hakkı olduğunun anlaşılması halinde, ertelenen vergiler için Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre gecikme zammı hesaplanır.
Bu madde hükmünün uygulanmasında, yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanır.

12.2. Yurt İçinde Kesilen Vergilerin Mahsubu

KVK'nun 34. maddesine göre; beyannamede gösterilen kazançlardan, Kanunun 15. maddesinin birinci fıkrasına ve 30. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre kaynağında kesilmiş olan vergiler (hayat sigorta şirketlerinde matematik karşılıkların yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılan kesintiler dahil), beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir.
Kanunun 15. maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi kesintisi yapılan kurum kazancından kar payı alan kurumlar, aldıkları kar payının içerdiği kesintiyi mahsup edebilirler. Mahsup edilecek tutar, ele geçen net kar payının geçerli kesinti oranı kullanılarak brütleştirilmesi suretiyle hesaplanır.
Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden Kanunun 30. maddesinin yedinci fıkrası uyarınca kesilen vergiler, bu şirketin Türkiye'deki beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilir. Ancak mahsup edilecek vergi, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden kurumlar vergisini aşamaz.
Geçici vergilendirme dönemi içinde elde edilen gelirler üzerinden kesinti yoluyla ödenmiş vergilerin bulunması halinde bu vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilir. İlgili hesap dönemine ilişkin tahakkuk ettirilen geçici verginin sadece ödenen kısmı yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir.
Bu maddede belirtilen sınırlar dahilinde mahsup edilecek vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde, bu durum vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilir. Aradaki fark, mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu halinde kendisine iade olunur. Bir yıl içinde başvurmayan mükelleflerin bu farktan doğan alacakları düşer. Hazine ve Maliye Bakanlığı; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkilidir. Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabilir. Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması şartıyla, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınarak yapılır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden düzeltme yapılmaz.

Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde belirtilen fon ve ortaklıklar, aynı bentte yer alan kazançların elde edilmesi sırasında, Kanunun 15. maddesi uyarınca kendilerinden kesilen vergileri, vergi kesintisi yapanlarca ilgili vergi dairesine ödenmiş olmak şartıyla, Kanunun 15. maddesinin üçüncü fıkrasına göre kurum bünyesinde yapacakları vergi kesintisinden mahsup edebilirler. Mahsup edilemeyen kesinti tutarı mükellefin başvurusu halinde red ve iade edilir.

13. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

KVK'nun 32/A maddesinde düzenlenen indirimli kurumlar vergisi hakkında 1 Sıra No.lu KVK Genel Tebliğinin "32.2. İndirimli kurumlar vergisi" başlığı altında detaylı açıklamalar yapılmıştır. Aşağıda uygulama genel hatları itibariyle kısaca anlatılacaktır.

13.1. İndirimli Kurumlar Vergisi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesine uyarınca Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançların, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

13.2. Kapsam

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nca yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlarından, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren elde ettikleri kazançları dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanmaları mümkündür.
Ayrıca, 6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına eklenen (c) bendinin 6745 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrası şekline göre, yatırıma başlanılan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırını harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulatmak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için bölgesel, büyük ölçekli, stratejik ve öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için sıfıra kadar indirmeye veya % 100'e kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır.
Buna göre, mükelleflerin, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarından elde ettikleri kazançlarının yanı sıra toplam yatırıma katkı tutarının Kararname ile belirlenen kısmına ilişkin olarak yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün hale gelmiştir. İndirimli vergi oranı uygulamasından gelir vergisi mükellefleri de yararlanabilecektir.

13.3. İndirimli Vergi Oranından Yararlanamayacaklar

Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile iş ortaklıklarının indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanması mümkün değildir.
Ayrıca taahhüt işlerinden, Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlardan elde edilen kazançlar dolayısıyla da mükelleflerin indirimli vergi oranı uygulamasından yararlanması mümkün değildir.

[39] İndirimli kurumlar vergisi uygulamasına yönelik olarak Cumhurbaşkanına verilen yetki dahilinde, yatırıma katkı oranları başta olmak üzere diğer konularda Cumhurbaşkanı tarafından yapılan düzenlemeler (Örneğin; bölgesel ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirimi desteğinde uygulanacak yatırıma katkı oranlarının her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indiriminin tüm bölgelerde yüzde yüz oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranın yüzde yüz olarak uygulanmasına dair düzenlemeler...v.d.) hakkında rehberin "XX. YATIRIMLARDA DEVLET YARDIMLARI" başlıklı bölümünde güncel ve ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir. Bu bölümde yer verilen bilgiler ise daha çok KVK 32/A maddesi ile KVK Genel Tebliğinde yer alan düzenlemelerden ibarettir.

13.4. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren, yatırıma katkı tutarına ulaşılıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.
Cumhurbaşkanı'nca 2009/15199 ve 2012/3305 sayılı Kararlar başta olmak üzere indirimli vergi oranı uygulamasına ilişkin belirlemeler yapılmıştır.

Yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırım tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade etmektedir.
Örnek 1: (A) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının toplam tutarı 5.000.000 TL ve yatırıma katkı oranı %25'tir. Bu durumda toplam yatırıma katkı tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.
Toplam yatırıma katkı tutarı = Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı
= 5.000.000 TL x %25
= 1.250.000 TL
Söz konusu toplam yatırıma katkı tutarı, yatırımdan elde edilen kazanca indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle Devletin tahsilinden vazgeçeceği kurumlar vergisi tutarını ifade etmektedir.
Yatırıma katkı tutarının hesaplanmasında arazi, arsa, royalti ve yedek parça harcamaları ile amortismana tabi olmayan diğer harcamalar dikkate alınmayacaktır.
Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlarla ilgili olarak indirimli kurumlar vergisi uygulamasına, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmeye başlandığı geçici vergi döneminden itibaren başlanılır. Yatırımın işletilmeye başlandığı geçici vergi döneminden itibaren yatırımdan elde edilen kazanca, teşvik belgesinde yer alan ve vergi indirimi içeren yatırım tutarını aşmamak üzere, gerçekleştirilen yatırım harcaması dolayısıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarına ulaşılıncaya kadar indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanır.
Örnek 2: Yeni kurulan (B) A.Ş.'nin 2014 hesap döneminde başlamış olduğu ve yatırım teşvik belgesi kapsamındaki komple yeni yatırımının toplam tutarı 8.000.000 TL'dır. 2015 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın 1.000.000 TL'lık kısmı gerçekleştirilmiş ve (B) A.Ş. söz konusu yatırımdan bu hesap döneminde 300.000 TL kazanç elde etmiştir. (Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %60)
Toplam yatırıma katkı tutarı = Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı
= 8.000,000 TL x%40
= 3.200,000 TL
2015 hesap döneminde hak kazanılan yatırıma katkı tutarı = Gerçekleştirilen yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı
= 1.000.000 TL x%40
= 400.000 TL
Buna göre, (B) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bu yatırımından 2015 hesap döneminde elde ettiği kazanca uygulanacak indirimli kurumlar vergisi oranı ile yararlanılan yatırıma katkı tutarı aşağıdaki gibi olacaktır
İndirimli KV oranı : [KV oranı - (KV oranı x Vergi indirim oranı)]
: [%20 - (%20 x %60)] = [%20 - %12] = %8
-Yatırımdan elde edilen kazanç : 300.000 TL
- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV (300.000 TL x %20) : 60.000 TL
- İndirimli orana göre hesaplanan KV (300.000 TL x %8) : 24.000 TL
- Yararlanılan yatırıma katkı tutarı (60.000 TL - 24.000 TL) : 36.000 TL
(B) A.Ş'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının kısmen işletilmesinden 2015 hesap döneminde elde ettiği 300.000 TL kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle faydalandığı yatırıma katkı tutarı 36.000 TL'dır. Dolayısıyla, yapılan yatırım harcaması nedeniyle 2015 hesap döneminde hak kazanılan 400.000 TL'lık yatırıma katkı tutarının bu dönemde faydalanılmayan (400.000 TL - 36.000 TL) 364.000 TL'lık kısmından izleyen hesap dönemlerinde bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yararlanılabilecektir.

13.5. Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması
Yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak ilgili teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması esastır.
Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına 6322 sayılı Kanunla eklenen (c) bendi hükmüyle, mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarının yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 01.01.2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına, indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yatırıma katkı tutarının kısmen kullandırılması mümkün hale gelmiştir.
Mükelleflerin, 6322 sayılı Kanunla yapılan bu değişiklikten sonra yayımlanan 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarına fiilen başladıkları tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;

a. Toplam yatırıma katkı tutarının Kararname ile belirlenen oranını geçmemek ve
b. Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak üzere, yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 01.01.2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına
indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.
Buna göre, 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımların yatırım döneminde, mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı, en fazla toplam yatırıma katkı tutarının Kararname ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı kadar olabilecektir. Yatırım döneminde, yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırım harcamasının, bu dönemde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarından (toplam yatırıma katkı tutarının Kararname ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı) daha düşük olması halinde diğer faaliyetlerden yatırım döneminde elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılacak yatırıma katkı tutarı, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşamayacaktır.
Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması açısından **"yatırım dönemi" ifadesin**den, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki **yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından tamamlama vizesi yapılması amacıyla** Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan sürenin anlaşılması gerekmektedir.
Öte yandan yatırımın fiilen tamamlandığı tarihin, tamamlama vizesinin yapılmasına ilişkin olarak **Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na müracaat tarihinden önceki bir geçici vergilendirme dönemine isabet etmesi halinde ise yatırımın fiilen tamamlandığı tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin son gününün** yatırım döneminin sona erdiği tarih olarak dikkate alınması gerekmektedir.

13.6. Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazancın Kapsamı ve İndirimli Vergi Oranı Uygulamasında Öncelik Sırası
İndirimli vergi oranı uygulamasında, mükelleflerin gerek 2009/15199 sayılı ve gerekse 2012/3305 sayılı Kararlara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarının işletilmesinden elde edilen kazançları dışında kalan tüm kazançları diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak kabul edilecektir.
Dolayısıyla, söz konusu Kararlara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli vergi uygulanması esas olup anılan Kararlar uyarınca düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilmeyecektir.
Ancak, 2009/15199 veya 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların tamamlanmış ve indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yatırıma katkı tutarlarının tamamının kullanılmış olması halinde, bu yatırımlardan, hak kazanılan yatırıma katkı tutarının tamamının kullanıldığı hesap döneminden itibaren elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilebilecektir.
Mükelleflerin 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş birden fazla yatırım teşvik belgesinin bulunması ve yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın yetersiz olması durumunda, hangi teşvik belgesine öncelik verileceği mükellefler tarafından serbestçe belirlenebilecektir. Mükelleflerin tercih ettikleri teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranına göre ve anılan Kararın 15. maddesinin beşinci fıkrası ile belirlenen oranlar dahilinde, diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli vergi oranı uygulanabilecektir.

13.7. Tevsi Yatırımlardan Doğan Kazançlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı Uygulaması
Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, bu kazanca indirimli vergi oranı uygulanacaktır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise tevsi yatırım dolayısıyla indirimli vergi oranı uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenecektir.
Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın bu şekilde oranlama yapılmak suretiyle belirlenmesi seçimlik bir hak olmayıp, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle mükellefçe tespit edilmesi esastır.
"Dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet" ifadesinden Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması, dolayısıyla boş arazi-arsa ve amortismana tabi olmayan diğer kıymetlerle ilgili tutarların bu hesaplamada dikkate alınmaması; sabit kıymet tutarının hesabında ise bu kıymetlerin birikmiş amortismanları düşülmeden önceki brüt tutarlarının dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri olarak, gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan değerleri dikkate alınacaktır.
Birden fazla tevsi yatırımı bulunan kurumların oranlama yaparken sadece tevsi yatırıma konu hizmet ve üretim işletmesiyle ilgili sabit kıymetleri değil, kurumun aktifine kayıtlı olan ve amortisman mevzuunu oluşturan tüm sabit kıymetlerin toplamını dikkate almaları gerekmektedir.
Hak kazanılan yatırıma katkı tutarına birden fazla yılda ulaşılması halinde her bir dönem itibarıyla indirimli oran uygulanacak kazanç, tevsi yatırım tutarının her bir dönem sonu itibarıyla kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına oranlanması suretiyle belirlenecektir.
Ayrıca mevcut sabit kıymet tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın tespit edileceği geçici vergilendirme dönemleri için, ilgili geçici vergilendirme döneminin son günü, hesap dönemleri için ise ilgili hesap döneminin son günü itibariyle tespit edilecek ve indirimli oran uygulanacak kazancın hesaplanmasında dikkate alınacaktır.
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 karı ile çarpılması sureliyle hesaplanacaktır. Ancak, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın, kurumlar vergisi matrahını aşamayacağı tabiidir.

13.8. Kanunda Belirtilen Şartlara Uyulmaması Halinde Yapılacak İşlemler
Hesap dönemi itibarıyla 32/A maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen şartların sağlanamadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi zıyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.
Dolayısıyla, anılan maddenin ikinci fıkrasında verilen yetki çerçevesinde Kararname ile belirlenen hususlara uyulmaması halinde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi zıyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilecektir. Ancak, mezkur ikinci fıkrada belirtilen şartların sağlanamaması dışında, haksız bir nedenle indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergilere ilişkin olarak vergi ziyaının gerçekleşeceği tabiidir.

14. Kurumlar Vergisi Hesabına ve Kâr Dağıtımına Dair Örnekler
14.1. Kurumlar Vergisi Hesabı
Genel olarak kurumlar vergisi hesabı aşağıdaki şekilde özetlenebilir:
1- Kurum Kazancı
(Ticari bilanço kârı/zararı)
2- İlaveler (+)
(Kanunen kabul edilmeyen giderler)
3- Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler (-)
- Tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançları **(KVK Md. 5/1-a)**
- KVK Madde 12'den kaynaklanan iştirak kazançları (örtülü sermaye)
- KVK Madde 13'den kaynaklanan iştirak kazançları (transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı)
- **KVK'nun 5/1-b** maddesinde belirtilen koşulları taşıyan yurtdışı iştirak kazançları
- **KVK'nun 5/1-c** maddesinde belirtilen koşulları taşıyan tam mükellefiyete tabi anonim ortaklıkların, aktiflerinde en az 2 yıl süre ile yer almış yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları
- Emisyon primi kazancı **(KVK Md. 5/1-ç)**
- Yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançları (KVK Md. 5/1-d)
- En az 2 tam yıl süreyle aktifte yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların % 50'lik kısmı. **(KVK. Md. 5/1-e)**
- En az 2 tam yıl süreyle aktifte yer alan iştirak hisselerinin, kurucu senetlerinin, intifa senetlerinin ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı. **(KVK. Md. 5/1-e)**
- Bankalara, finansal kiralama şirketlerine ve finansman şirketlerine 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, finansal kiralama şirketlerine ve finansman şirketlerine veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların, finansal kiralama şirketlerinin ve finansman şirketlerinin bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançlarında; taşınmazlar için %50'lik, diğer kıymetler için %75'lik kısmı. **(KVK Md. 5/1-f)**

- Kurumların yurtdışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ve söz konusu maddede belirtilen koşulları taşıyan kazançları **(KVK'nın 5/1-g)**
- Yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar **(KVK Md. 5/1-h)**
- Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları, özel kreş ve gündüz bakımevleri ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar **(KVK Md. 5/1-ı)**
- Sat-Geri Kirala Kazançlarında (finansal kiralama) İstisna **(KVK Md.5/1-j)**
- 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. **(KVK Md.5/1-k)**
- Serbest bölgeler istisnasına tabi kazançlar **(3218 Sayılı Kanun Geç. Md. 3/a)**
- Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazançlar **(4691 sayılı Kanun Geçici Md. 2)**
- Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar **(4490 sayılı Kanun)**
- Yabancı Fon ve Kazançların Vergilendirilmesinde yönetici şirketlere ilişkin istisna (KVK Md. 5/A-3)
- Sına Mülkiyet Haklarında istisna **(KVK Md. 5/B-1)**
- Diğer İndirimler ve İstisnalar

4- İndirim ve istisnalar sonrası mali kâr/zarar (1+2-3)

5- Geçmiş yıllar zararları (-)
- Diğer geçmiş yıl zararları
- İstisnadan kaynaklanan geçmiş yıl zararları

6- Zarar mahsubu sonrası mali kâr/zarar (İndirime esas tutar) (4-5)

7- Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler (-)
- Kooperatiflerce ortaklarına dağıtılan risturnlar **(KVK 5/1-i)**
- AR-GE İndirimi **(5746 s.k. Md.3)**
- AR-GE İndirimi **(5746 s.k. Md.3/A)**
- Tasarım İndirimi **(5746 s.k. Md.3)**
- Sponsorluk harcamaları **(KVK Md. 10/1-b)**
- Bağış ve yardımlar **(KVK Md. 10/1-c)**
- Eğitim, sağlık tesisleri, yurt, ibadethane ve dini tesislerin inşaatına ve faaliyetlerinin devamına yönelik bağış ve yardımlar **(KVK Md. 10/1-ç)**
- Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar **(KVK Md. 10/1-d)**

---

[40] Burada sözü geçen zarar, bilançoda 580-Geçmiş Yıllar Zararları Hesabında gözüken "ticari zarar" değildir. Burada yer alacak zarar, geçmiş yıl kurumlar vergisi beyannamesinde yer alıp, cari yıla devreden ve uygulamada genellikle "mali zarar" olarak adlandırılan tutardır. Bazı şirketlerin bilançolarında 580 hesapta bir tutar yer alıyor olsa bile, kurumlar vergisi beyannamelerinde (kanunen kabul edilmeyen giderlerin zararlardan tenzili nedeniyle) zarar (mali zarar) oluşmayabilir; aksine bilanço ve gelir tablosunda zarar çıkmış olsa dahi beyanname üzerinde vergiye tabi kazancı (kurumlar vergisi matrahı) oluşabilir.

[41] Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından E-beyanname sisteminde kurumlar vergisi beyannamesine dair yer alan formatta her yıl "istisnadan kaynaklanan zararlar" satırına yer veriliyor olsa da, pratikte bu satırın pek bir anlamı bulunmamaktadır diyebiliriz. Zira, KVK'nun 5. Maddesinin 3. Fıkrasına yönelik olarak gerek özelgelerde gerekse 1 Sıra No.lu KVKGT'nin "5.15 – Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara isabet eden giderlerin diğer kazançlardan indirilememesi" başlıklı bölümünde izah edildiği üzere, istisna bir işlemden (örneğin taşınmaz ya da iştirak hissesi satışı) ya da istisna bir faaliyetten (örneğin serbest bölge faaliyetleri, teknopark faaliyetleri, yurtdışı inşaat faaliyetleri gibi) kaynaklanan zararlar ilgili kurum kazancının tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate alınmakta ve böylece cari yıl vergiye tabi kazancına olan negatif etkisi beyanname üzerinde giderilmekte; diğer bir ifadeyle, ertesi yıla devreden "istisna kaynaklı bir zarar" oluşmamaktadır.
1 No.lu KVKGT'nin 5.15 no.lu kısmında şu açıklamalara yer verilmiştir: "....söz konusu hüküm Kurumlar Vergisi Kanunu ile özel kanunlarda yer alan kurumlar vergisinden müstesna kazançları kapsamaktadır. İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararların da istisna kapsamı dışındaki gelirlerden indirilmemesi gerekmektedir.

Kanunun anılan hükmü, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin olarak yapılan giderlerin, kurumun vergiye tabi diğer kazanç tutarının tespitinde kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararlı ise bu zararı artırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılamayacağını ifade etmektedir. Bu nedenle, bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderlerin sadece kurumlar vergisinden istisna edilen söz konusu kazançların tespitinde indirim konusu yapılacağı tabiidir. İstisna kazançlar ile diğer faaliyetlerden doğan kazançların, işletme kayıtlarında ayrımının yapılması ve istisna kazançlara ilişkin maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarla ilişkilendirilmemesi gerekmektedir. Diğer taraftan, istisna kapsamındaki faaliyetlerin zararla sonuçlanması halinde, zarar tutarı "kanunen kabul edilmeyen gider" olarak dikkate alınacaktır."

- Başbakanlıkça veya Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan bağış ve yardımlar **(KVK Md. 10/1-e)**
- Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Ajansı ile Expo 2016 Antalya Ajansına Yapılan Her Türlü Nakdi ve Ayni Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları
- Türkiye Kızılay Derneğine ve Türk Yeşilay Cemiyetine yapılan nakdi bağış ve yardımlar **(KVK Md. 10/1-f)**
- VUK 325/A'ya göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar **(KVK Md. 10/1-g)**
- Yurt dışında mukim kişilere verilen sağlık, eğitim ve diğer hizmetlere ilişkin indirim **(KVK Md. 10/1-ğ)**
- 5378 s.k. Korumalı iş yeri indirimi **(KVK Md. 10/1-h)**
- Nakit sermaye artışı indirimi **(KVK Md.10/1-ı)**
- Diğer indirimler

8- Dönem safi kurum kazancı (6-7)

9- İşletmeden çekilen enflasyon düzeltmesi farkları

10- Kurumlar vergisi matrahı (8+9)
- KVK'nun 32/A Mad. kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrah
- KVK'nun Geçici 4. Mad. kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrah
- Genel orana tabi matrah

11- Hesaplanan kurumlar vergisi

12-Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı (Hesaplanan Kurumlar Vergisi x %5) (11 x %5)

13- Mahsup edilecek vergiler (-)
- Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısım
- Yurt İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler
- Ödenmiş Olan Geçici Vergi

---

[42] Vergi Usul Kanunu'nun gerek geçici 25. maddesi gerekse de mükerrer 298. maddesinde pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi durumunda, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulacağı hükmü bulunmaktadır. Buna göre firmanın dönem faaliyeti zararla sonuçlanmış olsa dahi işletmeden çekilen enflasyon düzeltme farkının bulunması durumunda bu tutar genel oranda kurumlar vergisine tabi tutulup, vergilendirilecektir.

[43] Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesine göre, kurumlar vergisi oranı %20 olmakla birlikte, KVK'nun 32/A ve Geçici 4. maddelerinde belirtilen indirimli kurumlar vergisine tabi matraha uygulanacak oranlar belirli şartlar dahilinde Cumhurbaşkanı tarafından belirlenir. Ayrıca KVK'na eklenen geçici madde ile 2018, 2019 ve 2020 yılları için kurumlar vergi oranının %22 olarak uygulanması öngörülmüş, Cumhurbaşkanına söz konusu geçici madde ile %22 olarak belirlenen oranı %20'ye indirme yetkisi verilmiştir.

[44] Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi hakkında Rehberimizin "IV- Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" başlıklı bölümünde detaylı açıklamalara yer verilmiştir.

[45] 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan düzenlemelere göre, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden ilgili hesap dönemine ilişkin geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi mahsup edilir.
Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir. Geçici vergi dönemleri itibariyle tahakkuk ettirilmiş, ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.
Tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş olması dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkanı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilir. Terkin edilen geçici vergi tutarı için vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarih olan yıllık beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin başlangıç tarihine kadar gecikme zammı uygulanır.
Tebliğin anılan hükmüne göre, gelir vergisi mükellefleri için beyan döneminin başlangıcı 1 Mart, Kurumlar vergisi mükellefleri için beyan döneminin başlangıcı 1 Nisan tarihine kadar ödenmeyen geçici vergilerin, ilgili tarihler itibarıyla vergi dairesince gecikme zammı hesaplanarak terkin edilmesi, dolayısıyla verginin ödenemeyecek hale gelmesi ve ödenmediğinden dolayı mahsuba konu edilmemesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Beyannamelerini düzenlenirken, geçici vergilerin ödenip ödenmediğinin, e-beyanname sisteminde "Önceki yıl gelir geçici tahsilat miktarları" ve "Önceki yıl kurum geçici tahsilat miktarları" sekmesinden ya da bu ekranlara bağlı olarak oluşturulan muhasebe kayıtlarından takip edebilmelidir. Bahse konu ekranda sadece ödenen toplam tutar bilgisi yer almakta, ödenen tarihlere ilişkin herhangi bir bilgi ise yer almamaktadır. Geçici vergilerin yıllık beyanname dönemi başlangıç tarihinden sonra ödenmesi halinde ise, ilgili tahsilatlar tahsilat ekranlarında yer almamaktadır. Bir başka deyişle, geçici vergi tutarının gelir vergisi mükelleflerinde 1 Mart, kurumlar vergisi mükelleflerinde ise 1 Nisan tarihinden sonra ödenmesi halinde, geçici vergi, vergi beyanname dönemleri başlangıç tarihinden sonra ödendiği için, tahsilat bilgileri ekranında ödenmiş

14- Ödenmesi gereken kurumlar vergisi [11-(12+13)]

15- İadesi gereken kurumlar vergisi ve/veya geçici vergi (13-11)

14- Kalan Vergi İndirimi [(12+13)-11] veya (=12)

Örnek-1: (B) A.Ş'nin 2019 takvim yılı ticari kazancı 500.000 TL olup, KKEG'leri 30.000 TL'dır. Cari yıl içinde 75.000 TL geçici vergi ödemesi yapılmış, ayrıca kazancına dâhil ettiği faiz gelirleri için de 5.000 TL vergi tevkif edilmiştir.

Ticari Kazanç	: 500.000
KKEG (+)	: 30.000
Matrah	: 530.000
Kurumlar Vergisi (%22)	: 116.600
Geçici Vergi (-)	: 75.000
Faiz Vergi Tevkifatı (-)	: 5.000
Ödenecek Kurumlar Vergisi	: 36.600

Örnek-2: (A) A.Ş.'nin 2019 takvim yılına ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir:

- Ticari bilanço kârı 10.000.000 TL
- Kanunen kabul edilmeyen giderler 1.450.000 TL
- VUK gereği zorunlu olmayan gelir tahakkukları 50.000 TL
- VUK açısından kabul edilmeyen karşılıklar 150.000 TL
- Örtülü sermaye faiz giderleri 125.000 TL
- İştirak kazançları 350.000 TL
- İştirak hissesi satış kazancı (%75'i) 1.200.000 TL
- Bağış ve yardımlar 500.000 TL
- Ar-Ge İndirimi 800.000 TL
- Önceki dönemde gider kabul edilmeyen karşılıklardan iptaller 325.000 TL
- 2019 yılı içinde ödenen geçici vergi 1.200.000 TL
- 2019 yılı içinde kesinti suretiyle ödenen vergiler 700.000 TL
- Geçmiş yıllar mali zararları 130.000 TL

1- Kurum Kazancı **: 10.000.000.-**
(Ticari bilanço kârı/zararı)
2- İlaveler (+) **: 2.225.000.-**
- Kanunen kabul edilmeyen giderler : 1.450.000.-

olarak görünmemektedir. Bu durum bilhassa geçici vergi ödemelerini KDV iade alacaklarına ya da diğer vergi iade alacaklarına mahsuben ödeyen firmalar için elzemdir. Zira, vergi mahuplarında "mahsup talep dilekçesi" verilmesi mahsubun yapıldığı anlamına gelmez, sadece talep yapıldığını gösterir. Bu nedenle, yıllık beyan dönemleri başlamadan önce bilhassa geçici vergilerini mahsuben ödeyen mükelleflerin mahsuplarının yapılıp yapılmadığını, GİB e-beyanname sisteminde ödeneyen geçici vergi borçlarının bulunup bulunmadığını kontrol etmeleri, herhangi bir hata varsa ya da mahsup sonucu reddilen bir kıskm varsa, yıllık beyan dönemi başlamadan önce eksik ödenen geçici vergi miktarının tamamlanması, geçici verginin yıllık beyannamede mahsu edilebilmesi için şarttır.

[46] Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulaması ve bu uygulama sonucunda kalan bir tutar olması halinde bunun 12 ay içinde "mahsuben" iade talep edilebilmesi konusunda rehberimizin "IV- Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" başlıklı bölümünde detaylı açıklamalara yer verilmiştir.

[47] KVK Md. 5/1-e bendi kapsamında taşınmaz veya iştirak hissesi satış kârının tamamının 679 hesapta gelir olarak kaydedilmesi ve ticari kazanca etki etmesi, beyanname üzerinde ise doğrudan (sadece) ilgili istisna satırında taşınmazlar için %50'lik, diğer kıymetler için %75'lik kısmının düşülmesi, beyannamenin verildiği tarihe kadar 590 hesaptan 54 no.lu hesap grubuna %50'lik veya %75'lik kısmın aktarılması gerekmektedir. Eğer ticari zarar oluşmuşsa bu durumda, 580 hesaba borç kayıt verilerek yine 54 no.lu hesap grubuna kayıt yapılacaktır. (3. no.lu KVKGT ile muhasebe kayıtlarının bu şekilde yapılması gerektiği Mali İdare tarafından da açıklanmıştır.)

- VUK açısından kabul edilmeyen
Karşılıklar : 150.000.-
- Örtülü sermaye faiz gideri : 125.000.-
- Bağış ve yardımlar : 500.000.-

3- Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler (-) : 1.925.000.-

- Tam mükellef kurumlardan 350.000.-
elde edilen iştirak kazançları **(KVK Md. 5/1-a)**
- En az 2 yıl süreyle aktifte yer alan iştirak 1.200.000.-
hissesinin satışından doğan kazancın % 75'lik kısmı. **(KVK. Md. 5/1-e)**
- Diğer indirim ve istisnalar 375.000,00.-
VUK açısından zorunlu olmayan
gelir tahakkukları : 50.000.-
Önceki dönemlerde gider kabul
Edilmeyen karşılık iptalleri : 325.000.-

4- İndirim ve istisnalar sonrası mali kâr/zarar (1+2-3) : 10.300.000.-

5- Geçmiş yıllar mali zararları : 130.000.-

- Diğer geçmiş yıl zararları 130.000.-

6- Zarar mahsubu sonrası mali kâr/zarar (İndirime esas tutar): 10.170.000.-
(4-5)

7- Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve
indirimler (-) : 1.276.000.-

- AR-GE İndirimi **(5746 S.k. Md.3)** 800.000.-
- Genel bağış ve yardımlar (KVK Md. 10/1-c) 476.000.-

(Ticari bilanço karı - (iştirak kazançları istisnası+geçmiş yıl zararları)* %5)
(10.000.000 – (350.000+130.000)*%5)

8- Kurumlar vergisi matrahı (6-7) : 8.894.000.-

9- Hesaplanan kurumlar vergisi (%22) : 1.956.680.-

10- Mahsup edilecek vergiler (-) : 1.900.000.-

- Yurt İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler : 700.000.-
- Ödenmiş Olan Geçici Vergi : 1.200.000.-

11- Ödenmesi gereken kurumlar vergisi (9-10) : 56.680.-

12- İadesi gereken kurumlar vergisi ve/veya geçici vergi (10-9): ---

14.2. Kâr Dağıtımı

14.2.1. Genel olarak kâr dağıtımı

Kâr dağıtımı kararı Anonim şirketlerde genel kurul, Limited şirketlerde ise ortaklar genel kurulu tarafından alınır.

Türk Ticaret Kanunu'nun 523. maddesine göre kanuni ve esas sözleşmede öngörülen isteğe bağlı yedek akçeler ayrılmadıkça pay sahiplerine dağıtılacak kâr payı belirlenemez.

Kanuni ve ihtiyari yedek akçeler ayrıldıktan sonra ayrıca ana sözleşmede belirtilen fonlar kanunlara aykırı olmamak üzere ayrılabilir. Kanuni ve ihtiyari yedek akçeler ile ana sözleşmede ayrılması hüküm altına alınan fonlardan sonra arta kalan şirket kârı üzerinde genel kurulun veya ortaklar kurulunun karar yetkisi vardır. TTK'nun 519. maddesinin 2 numaralı fıkrasının (c) bendinde sermayenin % 5'i oranında birinci temettünün ödenmesi gerekliliğine dair yasal hüküm bulunmaktadır.

14.2.2. Genel kurul kararı "hesaben ödeme" sayılır mı?

[48] 1 seri nolu KVK Genel Tebliği'nin 10.3. maddesinde açıklandığı üzere, Kurumlar tarafından yapılan bağış ve yardımlar, harcamanın veya bağış ve yardımın yapıldığı tarihte kayıtlarda gider olarak dikkate alındığından, söz konusu harcamalar ile bağış ve yardımların kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve kurum kazancının yeterli olması halinde, Kanun'un izin verdiği tutarların kurumlar vergisinin matrahından indirilmesi gerekir.

GVK Madde 94'de "hesaben ödeme"; "……vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder" şeklinde, KVK Madde 15 ve 30'da ise "hesaben ödeme"; "….kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır. KVK madde 15 ve 30'da ayrıca "….aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından…oranında kesinti yapılır", GVK Madde 94'de ise "….. aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar." hükmü yer almaktadır.
Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 15.05.2015 tarih ve 38418978-120[94-14/25]-503 sayılı özelgede,
"İlgide kayıtlı özelge talep formunda 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan ve sermayesinin tamamı Hazine Müsteşarlığı'na ait olan kuruluşunuz tarafından anılan Kanun Hükmünde Kararnamenin kar dağıtımına ilişkin maddesine istinaden her yıl itibarıyla gerçekleşen dönem net kârının Hazine Müsteşarlığı'na temettü olarak aktarıldığı, 2013 yılı kârından doğan ve 2014 yılında ödenecek olan temettüye ilişkin ödeme takviminin anılan Müsteşarlıkça Mayıs 2014 tarihli yazı ile bildirildiği, söz konusu takvimde 2013 yılı net temettü ödemelerinin Ağustos 2014 tarihinden başlamak üzere beş taksitte yapılmasının istenildiği belirtilerek ödenecek temettü üzerinden gelir vergisi tevkifatının hangi tarihte yapılması gerektiği hususunda Başkanlığımız görüşü edilmektedir.
Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesiyle gerçekleşmekte olup, gelirin elde edilmesi ticari ve zirai kazançlarda tahakkuk esasına, serbest meslek kazancı ve gayrimenkul sermaye iradında tahsil esasına, menkul sermaye iratları ile ücret gelirlerinde ise hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleşmesine bağlanmıştır. Menkul sermaye iratları açısından vergiyi doğuran olay niteliğinde olan hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleşmesinde, gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesi anlamına gelen hukuki tasarruf aşaması, gelirin istendiği anda sahibine ödenecek hale gelmesi anlamına gelen ekonomik tasarruf aşamasınca izlenmekte olup, söz konusu menkul sermaye iradı gelirinin fiilen tahsil edilip edilmemesi gelirin elde edilmesine etki etmemektedir. Buna göre, kar payı dağıtımına ilişkin yazı her ne kadar 12.05.2014 tarihinde Genel Müdürlüğünüze gönderilmiş olsa da kâr payı dağıtımı yapılacak tarihler ayrıca belirtilmiş olduğundan bu tarihte Hazine Müsteşarlığı'na nakden veya hesaben kâr payı ödemesi yapılmamış olması halinde tevkifat da yapılmayacaktır. Dolayısıyla, hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleştiği başka bir deyişle Hazine Müsteşarlığı tarafından söz konusu temettülerin talep edilebilir hale geldiği tarih itibarıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6/b-i) bendi uyarınca vergi tevkifatı yapılacağı tabiidir."
Menkul sermaye iratlarında elde etme hukuki ve ekonomik tasarruf ile meydana gelir.Genel kurulun kâr dağıtım kararı almış olması hukuki tasarruftur. Ancak kâr payının elde edilmiş sayılabilmesi için pay sahibinin ekonomik olarak da kâr payına tasarruf edebilmesi gerekir. Kâr payı açısından ekonomik tasarruf ise kâr payının nakden veya hesaben dağıtıldığı anda meydan gelir. Bu konuda farklı yaklaşım ve değerlendirmeler bulunmaktadır. Kâr dağıtımına ilişkin genel kurul kararında kârın fiilen ödeneceği tarih veya tarihler ayrıca belirtilmemiş ya da kâr payı ödeme tarihlerini belirlemesi konusunda Yönetim Kuruluna yetki verilmemiş ise, Genel Kurul Kararın alındığı tarihe ait muhtasar beyanname ile gerekli vergi kesintilerin beyan edilmesi oldukça sağlamcı bir yaklaşım olup, olası farklı değerlendirmeler kaynaklı vergisel riskleri önleyecektir.
Genel Kurul Kararında kâr payı ödeme tarihi veya tarihleri ayrıca belirtilmiş ise (bu tarihler gelmeden önce olağanüstü bir toplantı yapılıp tarih değişikliği ya da kâr dağıtım kararının iptali yönünde karar alınmaz ise) bu tarih ya da tarihler geldiğinde fiilen ödeme yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın hesaben ödeme gerçekleşmiş olacağından vergi kesintisinin beyan edilmesi gerekmektedir. Yönetim Kuruluna yetki verilmiş ise bu yetkinin kullanıldığı tarih (Yönetim Kurulu Karar tarihi) itibariyle vergi kesintisinin hesaplanması ve beyan edilmesi gerekmektedir. Tavsiyemiz kâr dağıtımına ilişkin karar metinlerinin Genel Kurul toplantısı öncesinde konusunda uzman bir mali müşavir ile birlikte değerlendirilmesidir.

14.2.3. Kâr dağıtım tablosu

Kâr dağıtım tablosu, işletmenin dönem karının dağıtım biçimini gösteren tablodur. Amacı ise özellikle sermaye şirketlerinde dönem karından, ödenecek vergilerin ayrılan yedeklerin ve ortaklara dağıtılacak kar paylarının açıkça gösterilmesi ve şirketlerin hisse başına kâr ile temettü tutarının hesaplanmasıdır. Genel olarak (Tüm detaylar aşağıdaki tabloda yer almamaktadır.) kâr dağıtımına bağlı tevkifat hesabının bir tablo halinde görünümü aşağıdaki gibi olacaktır.

1	DÖNEM KÂRI	Ticari bilanço kârıdır
2	ÖDENECEK VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER (-) - Kurumlar Vergisi - Gelir Vergisi Kesintisi - Diğer Vergi ve Yasal Yükümlülükler	Dönem kârı üzerinden ödenecek kurumlar vergisi, istisnalar dolayısıyla yapılacak tevkifatlar ve diğer yükümlülüklerden oluşur
3	Vergi Sonrası Kâr	(1 – 2) Net Dönem Kârı
4	GEÇMİŞ DÖNEMLER ZARARI (-)	Geçmiş yıl zararlarından oluşur
5	I. TERTİP YASAL YEDEK AKÇE (-)	[(3-4) x % 5]Vergi sonrası net kardan geçmiş yıl zararları düşüldükten sonraki tutarın % 5'i kadar hesaplanır. Ancak daha önceden ayrılan I. Tertip Yedek Akçelerle birlikte ödenmiş sermayenin % 20'sini aşamaz. Ödenmiş sermayenin % 20'sine ulaşılmış ise ayrılmaz.
6	İŞLETMEDE BIRAKILMASI VE TASARRUFU ZORUNLU YASAL FONLAR (-)	Dağıtılması ana sözleşme veya yasalara göre mümkün olmayan kazançlardır. Örneğin yenileme fonu, gayri menkul kazanç istisnası v.b.
7	DAĞITILABİLİR NET DÖNEM KÂRI	[(3 – 4 – 5 – 6)]
8	ORTAKLARA I. TEMETTÜ (-)	Ödenmiş sermayenin % 5'i kadarıdır. TTK Hükmüne göre ortaklara dağıtılacak kardır.
9	II. TERTİP YEDEK AKÇE (-)	TTK hükmü uyarınca pay sahiplerine yüzde beş oranında kar payı ödendikten sonra, kardan pay alacak kişilere dağıtılacak toplam tutarın yüzde onu.
10	ORTAKLARA II. TEMETTÜ (-)	[(7 – 8 – 9)] Dağıtılabilir kârın hepsinin dağıtılması zorunlu değildir. Böyle bir halde dağıtılması kararlaştırılmış kâr üzerinden hesaplama yapılır.
11	ORTAKLARA VERİLEN PAY	1. ve 2. temettü toplamları
12	GVK 94/6-b, KVK 15/2 VE KVK 30/3'E GÖRE YAPILACAK TEVKİFATIN MATRAHI	11. satır stopaja tabi matrah olmaktadır. Şayet dağıtılan kârlar içerisinde daha önce tevkifat uygulamasına konu olmuş kazançlar var ise dağıtılan kârın önce bu kazançlardan oluştuğu kabul edilecek ve daha önce tevkifat yapılan bu tutarlar düşüldükten sonraki kısım tevkifat matrahını oluşturacaktır.

Kâr dağıtımında önemli bir husus da kârdan personele pay veriliyor ise bu tutar ücret olarak değerlendirilecek, gelir vergisi tevkifatı, 94/6-b'ye göre değil 94/1. bendine göre yapılacaktır. Ayrıca tablodan da görüleceği üzere, şirketler ticari bilançolarında gözüken

[49] **Personele Kârdan Pay Verilmesi:**
1 Sıra No.lu KVK Genel Tebliğinin 11.11 no.lu maddesinde şu açıklamalara yer verilmiştir: "Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesi uyarınca, idare meclisi başkan ve üyelerine ödenen kâr payları menkul sermaye iradı sayılmıştır. Bu itibarla, söz konusu ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi

geçmiş yıllar ticari zararlarını, elde ettikleri ticari kârlarla kapamadıkça ortaklara hiçbir şekilde kâr dağıtımı yapılamaz. İşletmelerin yasal olarak tabi oldukları özel kanunlarda (SPK, BDDK...gibi) yer alan hükümler (yedek ayrımı, zorunlu fonlar gibi...) kâr dağıtımında bilahare dikkate alınmalıdır.

mümkün bulunmamaktadır. Öte yandan, kurum personeline ödenen temettü ikramiyeleri Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesine göre ücret sayıldığından bu ödemeler kurum kazancının tespitinde ücret gideri olarak dikkate alınmaya devam edilecektir. Söz konusu temettü ikramiyelerinin bilanço günü itibarıyla ödenecek toplam tutarı kesinleştiğinden, çalışanlara o yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar ödenecek temettü ikramiyeleri, ilgili olduğu yılın kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Aynı husus çalışanlara ödenen performans değerlemelerine bağlı olarak verilecek prim ve ikramiyeler için de geçerlidir. Diğer taraftan, ücret niteliğindeki bu ödemelerin nakden veya hesaben yapıldığı dönemde vergi kesintisine tabi tutulması gerekeceği tabiidir."

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 05.07.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-8-1-470 sayılı özelgede şu açıklamalar yapılmıştır: "İlgide kayıtlı özelge talep formunda, 2009 yılı kârıyla ilgili temettü ikramiyelerinin personele dağıtımına ilişkin kararın 2010 yılı Mayıs veya Haziran ayında alınacağı ve ödemelerin fiilen bu aylarda gerçekleştirileceği belirtildiğinden henüz personele nakden ya da hesaben bir ücret ödemesinde bulunulmadığı anlaşılmıştır. Bu itibarla, 2009 dönem karıyla ilgili personelinize yapacağınız temettü ikramiyeleri ödemenin yapıldığı ayın ücreti olarak kabul edileceğinden, söz konusu temettü ikramiyesi ödemelerinin, ödemenin yapıldığı 2010 hesap dönemine ait kurum kazancınızın tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrası kapsamında ücret gideri olarak indirim konusu yapılması gerekmektedir. Öte yandan 2009 hesap dönemi kurumlar vergisi beyanname verme süresi olan 26/4/2010 tarihine kadar personelinize 2009 yılı kârıyla ilgili olarak temettü ikramiye ödemesi yapılmadığından 2009 kurum kazancınızın tespitinde temettü ikramiyesi yönünden indirim konusu yapılacak bir gider de söz konusu olmayacaktır."

IV. VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE VERGİ İNDİRİMİ

1. Yasa Metni

6824 sayılı kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga mükerrer 121. maddesi başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir. Bu madde 1.1.2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere kanunun yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir. Düzenleme hakkında 301 Sıra No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklamalar yapılmıştır.

"Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi

MÜKERRER MADDE 121- Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere), bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şartları taşıyanların yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilir. Şu kadar ki hesaplanan indirim tutarı, her hâl ve takdirde 1 milyon Türk lirasından fazla olamaz. İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilir. Bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmez. Gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı indirim tutarı, ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edilir.

Söz konusu indirimden faydalanabilmek için;

*1. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait **vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş** (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) olması,*

2. (1) numaralı bentte belirtilen süre içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz),

*3. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, (1) numaralı bent kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine **tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması** (Ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği **doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla,** eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),* **ayrıca, vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması,"***şarttır. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilenler, bu madde hükümlerinden yararlanamazlar. Bu madde kapsamında vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilir.*

indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanların gerçek durumu yansıtmadığının indirimden yararlanıldıktan sonra tespiti üzerine yapılan tarhiyatların kesinleşmesi hâlinde de uygulanır ve bu takdirde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler açısından zamanaşımı, yapılan tarhiyatın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.
*Bu maddede geçen **vergi beyannameleri ibaresi, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri,** muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken **katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini;** vergi ibaresi, anılan Bakanlığa bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade eder."*
Birinci fıkrada yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan tutarın %5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yer alan oranı ve tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, kanuni oran ve tutarına getirmeye; Hazine ve Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

2. Uygulama Usul ve Esasları
Düzenleme ile ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi verenler ile kurumlar vergisi mükelleflerine yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan ettikleri vergi üzerinden % 5 indirim sağlanacaktır.
Yukarıda belirtilen mükelleflerin yıllık beyanları üzerinden hesaplanan verginin yüzde 5'i bu mükelleflerin ödenecek vergilerinden mahsup edilecektir. Azami indirim tutarı 2018 yılında verilen yıllık beyannameler için 1.000.000 TL, 01.01.2019 tarihinden itibaren verilen beyannameler için 1.200.000 TL olarak uygulanmış olup, 0101.2020 tarihinden itibvaren verilecek yıllık beyannameler için 1.400.000 TL ile sınırlı olacaktır. Mahsup edilen vergilerden, indirim sonrası arta kalan bir tutar söz konusu olursa, bu tutar bir yıl içerisinde mükellefin ödenecek diğer vergilerine mahsup edilebilecektir. Ancak bir yıl içerisinde mahsup edilemeyen bir tutar olursa bu tutar iade edilmeyecektir.
Yararlanma koşulları ve sınırlamalar:
• % 5'lik vergi indirimi sadece yıllık olarak verilen Kurumlar Vergisi ile Gelir Vergisi Beyannamelerinde hesaplanan vergiler üzerinden yapılacaktır. Geçici vergi beyannameleri üzerinden hesaplanan vergilerden ise herhangi bir indirim uygulaması söz konusu değildir.
• Finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları bu indirimden yararlanamayacaklardır.
• Gelir vergisi mükelleflerinden ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar kapsamında beyanname veren mükellefler % 5'lik vergi indiriminden yararlanamayacaklardır.
• Hesaplanacak indirim tutarı 2018 yılında verilen beyannameler için 1.000.000 TL, 2019 yılında verilen beyannameler için 1.200.000 TL'den, 2020 yılında verileek beyannameler için 1.400.000 TL'den fazla olmayacaktır.
• İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile vergi dairelerine verilmesi gereken KDV ve ÖTV beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ise indirimin hesaplanacağı yıllık gelir vergisi veya yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarih itibariyle ödenmiş olması gerekmektedir.
Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler şartların ihlali sayılmayacaktır.
• Mükelleflerin indirimin uygulanacağı tarih itibarıyla 1.000 TL'nin üzerinde vadesi geçmiş borcu bulunmamalıdır.
• İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanunu'nun "Kaçakçılık suçları ve cezaları" başlıklı 359. maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilenler, bu indirimden yararlanamayacaklardır.
• Mükellefler için ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlar olması durumunda yararlanılan indirimler cezasız olarak, ancak gecikme zammı veya gecikme faizi uygulanarak geri alınacaktır (yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmayacaktır).
• Gelir vergisi mükellefleri bakımından indirim sadece beyan edilen gelirin içerisindeki ticari, zirai ve mesleki kazançlara ilişkin beyan edilen tutarın toplam içerisindeki oranı dahilinde hesaplanacaktır.

Yasal düzenleme 1/1/2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.
Yasal düzenlemenin uygulama usul ve esaslarına ilişkin detaylı açıklamalar 301 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır.
Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı'nın https://intvrg.gib.gov.tr internet adresinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun "Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi" başlıklı Mükerrer 121. maddesi kapsamında Gelir ve Kurumlar vergisi mükelleflerinin mahsuben iade işlemlerinin yapılabilmesi için Gelir / Kurumlar Vergisi İade Talep Dilekçesi (1 A) ve Gelir/Kurumlar Vergisi İade Talebi Girişi (GEKSİS) ekranlarında gerekli değişiklikler yapılarak https://intvrg.gib.gov.tr adresindeki İnternet Vergi Dairesi ekranlarında mükelleflerin kullanımına açılmıştır.
Düzeltme beyannameleri ile tenzil taleplerinin vergi indirimine etkisi konusunda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan 2019/1 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesinde;
• Kanuni süresi içerisinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak, kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannamelerin vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmediği,
• Ayrıca, mükelleflerin nakden iade taleplerinin gerçekleştirilmesinden sonra fazladan iade edildiği "KDV İadesi Kontrol Raporu" veya diğer suretlerle tespit edilen tutarların kendilerinden geri alınmasına ilişkin olarak yazılı talepte bulunmaları (KDV iade uygulamasında kullanılan haliyle mükelleflerin tenzil dilekçesi vermeleri) halinde, bu taleplerin Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinde yer alan vergi indirimi açısından kanuni süresi içerisinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen beyanname olarak değerlendirileceği, dolayısıyla, haksız yapılan iadenin geri alınmasına yönelik olarak mükelleflerin söz konusu yazılı taleplerine istinaden yapılan ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyatların vergiye uyumlu mükelleflerin vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyeceği,
açıklanmıştır.

3. 7194 Sayılı Kanun ile Yapılan Düzenlemeler

7194 sayılı Kanunun 18. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinin ikinci fıkrasının 1 ve 3 numaralı bentleri ve 5. fıkrası değiştirilmiştir.
Maddede geçen "vergi beyannameleri" ibaresi,
• Yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri,
• Geçici vergi beyannameleri,
• Muhtasar,
• Muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile
• Vergi dairelerine verilmesi gereken KDV ve ÖTV beyannameleri
şeklinde sınırlandırılmıştır. Buna göre indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait yukarıda yer alan vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması gerekmektedir. Bu beyannameler dışındaki örneğin, damga vergisi beyannamesinin zamanında verilmemesi söz konusu indirimden yararlanmaya bir engel teşkil etmeyecektir.
Yine "Her bir beyanname itibarıyla 250 Türk lirasına kadar yapılan eksik ödemeler bu şartın ihlali sayılmaz." ifadesi kaldırılmış olup, yeni düzenleme ile söz konusu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere ilişkin ödeme koşulu da gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme tarihine çekilmiştir. Yukarıda sayılan beyannameler üzerine tahakkuk edilen verginin gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme tarihine kadar ödenmemesi halinde söz konusu % 5 indirimden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.
Örneğin; (A) A.Ş. 2019 yılı Ekim dönemi muhtasar beyannamesi ile tahakkuk eden vergileri yasal süresi içinde ödenememiştir. (A) A.Ş. 2019 yılı kurumlar vergisi beyannamesini 15.04.2020 tarihinde e-beyanname ile vermiştir. Bu durumda eğer (A) A.Ş Ekim 2019 dönemine ait muhtasar beyanname borcunu, Kurumlar vergisi beyannamesini vermiş olduğu 15.04.2020 tarihinden önce ödemiş ise %5 vergi indiriminden yararlanabilecek, ödememiş ise yaralanamayacaktır.
Ayrıca, maddeyle, mahsuben yapılan ödemelerde, daha sonra yapılan tespitler üzerine mahsuben ödenmek istenen tutarın %10'una kadar yapılan eksik ödemelerin indirimden faydalanılmasına engel teşkil etmemesi sağlanmaktadır. Böylece madde kapsamına girecek uyumlu mükellef sayısının artırılması amaçlanmaktadır.
Yukarıdaki düzenlemeler, 01.01.2020 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerine uygulanmak üzere, kanunun yayın tarihinde (07.12.2019) yürürlüğe girmiştir.

V. GEKSİS (Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi)

Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde yayınlanan 99 Numaralı Gelir Vergisi Kanunu Sirkülerinde, gelir ve kurumlar vergisine yönelik iade taleplerinde, mükelleflerin elektronik ortamda gönderecekleri bilgi ve belgeler esas alınarak, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sisteminin (GEKSİS) kullanılmasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Sirkülerde yapılan açıklamaya göre, gelir ve kurumlar vergisi iade talepleri ile ilgili olarak iade işlemlerine hız kazandırılması, iade işlemleri açısından asgarî bir standart getirilmesi ve uygulama birliğinin sağlanması amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi ile mükelleflerin elektronik ortamda gönderecekleri bilgi ve belgeler esas alınarak Gelir-Kurumlar Vergisi iadelerine yönelik kontrol ve analizler elektronik ortamda yapılarak özet bir rapor halinde iadeyi yapacak birime ve mükellefe sunulacaktır.

Bu itibarla, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri 2015 ve izleyen vergilendirme dönemlerine yönelik iade taleplerini bahse konu sistemi kullanmak suretiyle yapacaklardır.

Bu çerçevede;

Gelir Vergisi Kanunu'nun;

• Mükerrer 120. maddesi kapsamında iadesi gereken geçici vergilerden ve

• 121. maddesi kapsamında, Kanunun 94. ve geçici 67. maddeleri uyarınca tevkif edilmiş vergilerden kaynaklanan gelir vergisi iade talepleri ile

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun;

• 32. maddesi kapsamında Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre ödenen geçici vergilere ilişkin iade taleplerinde ve

• 34. maddesi kapsamında Kanunun 15 ve 30. maddeleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi uyarınca tevkif edilmiş vergilerden kaynaklanan kurumlar vergisi iade taleplerinde,

söz konusu maddelerde yer alan yetki çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen bilgi ve belgeler elektronik ortamda alınacaktır.

Mükellefler talep ettikleri iadenin konusuna ve beyan ettikleri kazanç türlerine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın uygun göreceği liste ve tabloları aşağıdaki esaslara uygun olarak elektronik ortamda göndereceklerdir:

a) Her bir tevsik edici belge, fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi, bu liste ve tablolara ayrı ayrı girilecektir.

b) Aynı mükelleften yapılan alımlar, bu liste ve tablolara belge bazında ayrı ayrı girilecektir.

Liste ve tabloların doldurulmasında uyulacak kurallara internet vergi dairesinden ulaşılması mümkündür. Elektronik ortamda alınan belgelerin ayrıca kâğıt ortamında verilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak iade talebine ilişkin olarak elektronik ortamda alınması uygun görülen liste ve/veya tablolar dışında kalan diğer belgelerin önceden olduğu gibi vergi dairesine intikal ettirilmesi gerekecektir.

Vergi daireleri mükelleflerin iade taleplerini, sistem tarafından üretilecek Gelir ve Kurumlar Vergisi İadesi Kontrol Raporu çerçevesinde değerlendirerek ilgili Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde ve Sirkülerlerinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde sonuçlandıracaktır.

Beyannamelerini elektronik ortamda verme zorunluluğu bulunmayan mükelleflerin (Kazançları yalnızca GMSİ-MSİ-Diğer Kazanç ve İratlar-Ücret olan mükellefler (0012 kodundan beyanname verenler)) iade taleplerinde bu sistemi kullanma zorunluluğu bulunmamaktadır.

VI. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU

1. Katma Değer Vergisinin Konusu

Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı ile Kanunun 1. maddesinin üçüncü fıkrasında ayrıca sekiz bent halinde sayılan teslim ve hizmetler KDV'nin konusunu oluşturmaktadır. Katma Değer Vergisi, harcamalar üzerinden alınan en yaygın vergidir. KDV'nin doğası gereği, bir mal ya da hizmetin ilk kaynağından nihai tüketiciye ulaşma aşamasına kadar yaratılmış olan katma değer, verginin konusuna girmektedir.

Örneğin; (A) pamuk üretmektedir. (B) bu pamuktan iplik üretmektedir. (C) bu iplikten kumaş üretmektedir. (Ç) bu kumaştan giysi üretmektedir. (D) bu giysileri mağazasında satmaktadır. (E) ise nihai tüketicidir.

(A) pamuğu 100 TL'na satmıştır. (A)'nın bu malı üretmek için yaptığı (KDV'li) maliyetler toplamı 30 TL'dir. (B) üretimi sonrasında ipliği 120 TL'na satmıştır. (C) üretmiş olduğu kumaşı 150 TL'na satmıştır. (Ç) ürettiği giysiyi 200 TL'na satmıştır. (D) giysiyi 300 TL'na satmıştır. (Her aşamada KDV'nin %18 olduğu varsayılmıştır.)

Bu süreçte oluşan katma değer, tarafların indirimleri ve toplamda hazineye ödenen vergi aşağıdaki gibidir.

Mükellef	Hesaplanan KDV	İndirilen KDV	Ödenen KDV
(A)	18,00	5,40	12,60
(B)	21,60	18,00	3,60
(C)	27,00	21,60	5,40
(Ç)	36,00	27,00	9,00
(D)	54,00	36,00	18,00
		Toplam ödenen KDV :	**48,60**

Nihai tüketici (E)'ye ulaşana kadar, KDV'li ilk bedeli 30 TL olan iktisadi unsur 300 TL'na ulaşmıştır. Toplam 270 TL katma değer yaratılmıştır. 270 TL x %18 = 48,60.- KDV'nin barındırdığı indirim mekanizması sayesinde bu iktisadi unsur için ekonomide yaratılan katma değer vergilendirilmiştir.

2. Teslim Sayılan Haller

Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdii teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeci veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir.

Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde, aradaki safhaların her biri ayrı bir teslimdir.

Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimidir.

Kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutat olduğu hallerde teslim, bunlar dışında kalan maddeler itibariyle yapılmış sayılır. Bunların yerine aynı cins ve mahiyette kap ve ambalajlar ile döküntü tali maddelerin geri verilmesinde de aynı hüküm uygulanır.

Trampa iki ayrı teslim hükmündedir. Bu Kanunun uygulanmasında arsa karşılığı inşaat işlerinde; arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi, müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya işyeri teslimi yapılmış sayılır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre aşağıdaki haller teslim sayılır:

a) Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,

b) Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfı,

c) Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri,

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 gerçekleşebilir.

Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilirler.

Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır.

4. Vergiyi Doğuran Olay

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda vergiyi doğuran olayın hangi hallerde gerçekleşeceği aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

- 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 nakliyeci veya sürücüye tevdii,

- 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,
- İkametgâhı, işyeri, kanunî 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,
- 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi. .

5. Verginin Mükellefi

Katma değer vergisinin mükellefi:
- Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,
- İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,
- Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,
- Müzayede mahallerinde yapılan satışlarda bu satışları yapanlar
- PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,
- Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,
- Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetleri, maçları, yarışları tertipleyenler ve gösterenler,
- İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.

Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir.

6. Vergi Sorumlusu

KDV Kanunu'nda vergi sorumlusu aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.

Şu kadar ki Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Hazine ve Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Fiilî yada kaydî envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır.

Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarhedilir. Bu tarhiyata vergi ziyaı cezası uygulanır. Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz.

5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait katma değer vergisinin ödenmesinden lisanslı depo işleticileri sorumludur.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, KDV Kanunu'ndan aldığı yetki ile birçok vergi sorumluluğu tesis etmiştir. Vergi sorumlulukları uygulamada genel tebliğlerde açıklanan esas ve oranlara uygun olarak, alıcılar, mal ya da hizmet satın aldıkları kişilerin fatura da göstermiş oldukları KDV'nin belli bir yüzdesini satıcıya ödememekte, bu tutarı (2) numaralı KDV beyannamesi ile kendileri beyan etmekte ve ödemektedirler. Hazine ve Maliye Bakanlığı, daha çok KDV gelirlerinin azaldığı, sahte veya yanıltıcı belge kullanımının yüksek olduğu sektörlerde, bu hizmeti veren ya da malı satan kişilerden hizmet ya da mal alan kişilere vergi sorumluluğu tesis ederek vergi alacağını belli bir oranda güvence altına almayı uygun görmektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde KDV tevkifatı hakkında detaylı açıklamalar yapılmıştır. Güncel KDV tevkifat oranları ve tevkifata konu işlemlere dair özet tablo rehberin ekinde pratik bilgiler bölümünde verilmiştir.

7. Yurtdışında Mukim Firmalardan Alınan Hizmetlerde Sorumlu Sıfatıyla KDV Beyanı

[50] Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanlar, bu hizmetlere ilişkin KDV'ni, "Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti" tesis ettirmek suretiyle ve tanzim edecekleri faturalarda hesaplamaları gereken KDV'ni 3 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan ederek ödemeleri gerekecektir. Düzenlemenin uygulama usul ve esasları KDV Genel Uygulama Genel Tebliğinin "I/C. 2.1.2.1.2.1. Elektronik Hizmet Sunucularının KDV Mükellefiyeti" başlıklı bölümünde ve devamında açıklanmıştır.

Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde, vergiye tabi işlemlere taraf olanlar verginin ödenmesinden sorumludur.
KDV Kanunu gereği Türkiye'de yapılan işlemler verginin konusuna girmektedir. İşlemlerin Türkiye'de yapılması ise Kanunda aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:
"İşlemlerin Türkiye'de yapılması:
Malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, Hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını, ifade eder."
"...hizmetten Türkiye'de faydalanılması" ifadesi oldukça önemlidir. Türkiye'de mukim bir firma, yurt dışındaki bir firmadan aldığı hizmetten Türkiye'de faydalanıyorsa ya da hizmet zaten Türkiye'de verilmişse; yurt dışı firmanın göndereceği fatura bedeli üzerinden Türkiye'deki firma sorumlu sıfatıyla KDV hesaplayacak ve (2) numaralı KDV beyannamesi ile beyan ederek ödeyecektir. Elbette söz konusu hizmet KDV Kanunundan vergiden istisna edilmiş ise sorumlu sıfatıyla KDV de söz konusu olmayacaktır. Diğer bir husus ise söz konusu işlem için KDV mevzuatında genel KDV oranından (%18) farklı bir oran (%8 veya %1) belirlenmiş ise sorumlu sıfatıyla KDV'nin de bu oran üzerinden hesaplanması gerekecektir.

8. Katma Değer Vergisinde İstisnalar
KDV Kanunu'nda 11 ilâ 17. maddeler arasında KDV'den istisna olan işlemler düzenlenmiştir. Bunlar;
- Mal ve hizmet ihracatı
- İhracat teslimi ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler
- Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna
- Transit taşımacılık
- Diplomatik istisnalar
- İthalat istisnası
- Sosyal ve askeri amaçlı istisnalarla diğer istisnalar

Ayrıca kanunun geçici maddelerinde de çeşitli istisna düzenlemelerine yer verilmiştir. Örneğin: Geçici Madde -30: "Büyük yatırımlarda iade"; Geçici Madde-20: "Teknoparklarda KDV istisnası"; Geçici Madde-17: "Dahilde İşleme ve Geçiçi Kabul rejimleri kapsamında belge sahiplerine yapılan yurt içi teslimlerde KDV istisnası".

8.1. Tam İstisna
KDV Kanunu'nda "tam istisna" kavramı yer almamaktadır. Kanunda yer verilen "....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 indirilemez." hükmüne bazı istisnalar getirilmiştir. Bunlar, mal ve hizmet ihracatı, araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna, transit taşımacılık, diplomatik istisnalardır.
İşte bu istisna tutulan teslim ve hizmetler sebebiyle yüklenilen KDV indirilebilir, indirimi mümkün olmazsa iade edilebilir. Bunlara uygulamada "tam istisna" denmektedir.

8.1.1. KDV İadesini Talep Etme Süresi
Kanunun 11, 13, 14 ve 15. maddeleri ile 17. maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV'den indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV, **işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar** talep edilmesi şartıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit edilen esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.
Bakanlık tarafından yayınlanan tebliğde belirlenen kurallara göre, 2019 ve izleyen yılların vergilendirme dönemlerine ilişkin işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki iade talep sürelerine uyulacaktır.

a) İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade talepleri: En geç indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın Kasım ayı KDV-1 beyannamesinde ilgili alanda bu iade talebinin yer alması gerekmekte ve yılsonuna kadar standart iade talep dilekçesiyle (İade için gerekli diğer belgeler dahil) iade talebinin yapılması gerekecektir. Bu sürelere uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunlu olacaktır. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilecektir.
b) Tam istisna kapsamında işlemlerden kaynaklanan iade talepleri: İstisnaya tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar ilgili dönem beyannamelerinde istisnaya ilişkin yüklenilen KDV sütununun doldurulması ve en geç bu süre içinde standart iade talep dilekçesiyle (İade için gerekli diğer belgeler dahil) iade talebinin yapılması gerekecektir. Bu sürelere uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, istisnaya tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunlu olacaktır. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilecektir.
c) Kısmi tevkifat uygulanan işlemlere ilişkin iade talepleri: Tevkifata tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar ilgili dönem beyannamelerinde iadeye konu olan KDV alanında iadeye ilişkin beyanın yapılması ve en geç bu süre içinde standart iade talep dilekçesiyle (İade için gerekli diğer belgeler dahil) iade talebinin yapılması gerekecektir. YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, tevkifata tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunlu olacaktır. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilecektir.
İade talep süresinin dolmasından sonra, geçmiş dönemler için düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle ve/veya standart iade talep dilekçesi ve ilgili belgeler ibraz edilmek suretiyle iade talep edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak, Tebliğin ilgili bölümlerinde aranan belgeler süresinde ibraz edilmekle birlikte, bu belgelerin muhteviyatında eksiklikler bulunması halinde, eksikliklerin bu süreden sonra tamamlanabilmesi mümkündür.

8.2. Kısmi İstisna

Tam istisna bölümünde açıklanan sebeple ve sayılan istisnalar dışında kalan diğer istisnai teslim ve hizmetler ise kısmi istisna hükmündedir. Kısmi istisna kapsamında teslim edilen mallar veya ifa edilen hizmetler için zamanında indirilen KDV'lerinin teslim ya da hizmetin yapıldığı dönemde düzeltilmesi gerekir.

8.2.1. Bazı Kısmi İstisna Mahiyetindeki İşlemler Nedeniyle Yüklenilen KDV İndirim Konusu Yapılabilecektir

KDV Kanunu'nun 30/1. maddesine göre, 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 KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemez. KDV Kanunu'nun 30/1. maddesine eklenen parantez içi hüküm sonucu Kanunun (17/2-b), (17/2-c), (17/2-d), (17/4-ı), (17/4-ö) bentleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün hale gelmiştir. Ancak, bu kapsamdaki işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV mükelleflere iade edilmeyecektir. Bu düzenleme 1.1.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

8.2.2. Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki KDV'den İstisna Olan Faaliyetler Nedeniyle Yüklenilen KDV İndirim Konusu Yapılabilecektir

7104 sayılı Kanunun 14. maddesi ile Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde KDV istisnasını düzenleyen KDV Kanunu'nun geçici 20/1. maddesine "internet," ibaresinden sonra gelmek üzere "oyun," ibaresi ve aynı paragrafa "Bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından bu Kanunun 30. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz." ibaresi eklenmişti. Bu düzenlemelerin yürürlük tarihi 01.01.2019 olarak belirlenmişti. Bu düzenlemeye bağlı olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin "Teknoloji Geliştirme Bölgesinde ve İhtisas Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Verilen Teslim ve Hizmetler" başlıklı (II/G-2.) bölümünde düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu bölümde "1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez." açıklaması yer almıştır.

9. Vergi İndirimi

Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:

a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,

b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,

c) Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,

Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28. madde uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Ancak mahsuben iade edilmeyen vergi, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebilir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Cumhurbaşkanı, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortismana tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanunî defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.

KDV'nin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde vergi indiriminin nasıl belgelendirileceği Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca tespit olunur.

Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez.

9.1. 01.01.2019'dan İtibaren İndirim Hakkı Vergiyi Doğuran Olayın Vuku Bulduğu Takvim Yılını Takip Eden Takvim Yılı Aşılmamak Şartıyla Kullanılabilecektir

İndirim hakkı **vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla,** ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. (Bu düzenleme 1.1.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.)

Bu hükme göre, 2018 takvim yılına ilişkin mal ve hizmet alımlarına (vergiyi doğuran olayı 2018 yılında gerçekleşen işlemlere) ait belgelerin 2019 takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili defterlere kaydedilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen KDV tutarları indirim konusu yapılabilecektir.

Diğer taraftan, özel hesap dönemine tabi olan KDV mükelleflerinin yüklendikleri KDV'ni özel hesap dönemini takip eden özel hesap dönemini aşmamak kaydıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği dönemde indirmeleri mümkün olacaktır.

KDV indiriminde süre her ne kadar bir yıl uzatılmış olsa da, geçmiş yıl tarihli bir belgenin ertesi yıl kayıtlara alınması halinde işlem bedelinin (dönemsellik ilkesi gereği) vergisel yönden KKEG olması gerekeceği tabiidir. İşte bu durumda, KDV Kanunu 30/d maddesinden hareketle, işlem bedeli için bir önceki yılda karşılık ayrılmamış ise (gider tahakkuku yapılmamış ise) ve cari yılda KKEG yazılması gerekiyor ise, bu durumda KKEG yazılan tutara ait KDV'nin de indirim konusu olmaması, KKEG olması gerektiği yönünde görüşler mevcuttur. Maliye Bakanlığı yayınladığı tebliğde bu konuya dair somut bir açıklama ve örneğe yer vermemiştir diyebiliriz.

9.2. Şüpheli Alacaklarda ve Değersiz Alacaklarda KDV İndirimi

7104 sayılı Kanun ile KDV Kanunu'nun 29. maddesine "Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen katma değer vergisi, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilir (Şu kadar ki Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan katma değer vergisinin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması şarttır.)" hükmü eklenmişti. Düzenlemenin yürürlük tarihi 01.01.2019 olarak belirlenmişti.

KDV Genel Uygulama Tebliğine bu yasa maddesi hakkında eklenen açıklamalara göre, 01.01.2019 tarihinden itibaren, Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün olabilecektir. Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilecektir.
KDV Kanunu'nun 30/e maddesi uyarınca VUK'un 322. maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde satıcı tarafından indirim konusu yapılabildiğinden mükerrer vergi indirimine yol açmayacak şekilde değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen ve daha önce indirim konusu yapılmış KDV, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde 1 No.lu KDV Beyannamesinin "Matrah" kulakçığında "Diğer İşlemler" tablosunda 505 kod numaralı "VUK 322 Kapsamına Giren Borçlara Ait KDV" satırı aracılığıyla beyan edilecektir.
Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV'nin, Kanunun 29/4. maddesi kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması şart olacaktır. Söz konusu KDV tutarı, alacağın zarar yazıldığı tarihi kapsayan vergilendirme dönemi 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İndirimler" kulakçığında "İndirimler" tablosunda 111 kod numaralı "Değersiz Hale Gelen Alacaklara İlişkin İndirilecek KDV" satırı aracılığıyla indirim konusu yapılacak ve değersiz hale gelen alacağa ilişkin borçlu mükellef bilgilerini içeren beyanname eki form doldurulacaktır.

9.3. Özel Hesap Dönemine Tabi Mükeleflerde Vergi İndirimi

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/C-5.6.) bölümünün son paragrafında aşağıdaki düzenleme yer almaktadır. "213 sayılı Vergi Usul Kanununun 174 üncü maddesinde "Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir." hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, gelir veya kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tabi olan KDV mükelleflerinin yüklendikleri KDV'yi özel hesap dönemini takip eden özel hesap dönemini aşmamak kaydıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği dönemde indirmeleri mümkündür."

10. İndirilemeyecek KDV

Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez:
a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası (Bu Kanunun 17. maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fıkrasının (ı) ve (ö) bentleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler hariç) ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi, **(Parantez içi hüküm 1.1.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.)**
b) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,
c) Deprem, sel felaketi ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi (Şu kadar ki Vergi Usul Kanunu'nun 315. maddesine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismana tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismana tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin kullanılan süreye isabet eden kısmı indirilebilir.)
d) Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi 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. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi ile

[51] 7/2-b: Belirli bir kapasiteye kadar bedelsiz verilen eğitim öğretim hizmetleri ile yurt hizmetleri; kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları; 17/1 fırkasında sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları; gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi,
17/2-c: Yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarına, 17/1 fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler,
17/2-d: 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerine münhasır olmak üzere, bu projelendirmelerden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimler,
17/4-ı: Serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri,
17/4-ö: Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda, ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri,

yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen katma değer vergisi hariç)
e) Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen katma değer vergisi. **(01.01.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.)**

11. Verginin Beyanı ve Ödenmesi

Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar Katma Değer Vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takip eden ayın 26. günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler.
Katma Değer Vergisi beyanının gümrük giriş beyannamesi veya özel beyanname ile yapılması gerektiği hallerde bu beyannameler vergi mükellefiyetinin başladığı anda ilgili gümrük idaresine verilir.
İşi bırakan mükellefin Katma Değer Vergisi beyannamesi, işin bırakıldığı tarihi izleyen ayın 26. günü akşamına kadar verilir ve tahakkuk eden bir vergi olması halinde aynı süre içinde ödenir.
Herhangi bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmayan mükellefler de beyanname vermek mecburiyetindedirler. Beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler ile vergi kesmekle sorumlu tutulanlar, bir vergilendirme dönemine ait katma değer vergilerini beyanname verecekleri ayın 26. günü akşamına kadar ödemeye mecburdurlar.
İthalde alınan katma değer vergisi, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenir.

12. Verginin Matrahı

12.1. Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah

1. Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir.
2. Bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder.
3. Belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli Katma Değer Vergisi dahil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez.

12.2. İthalatta Matrah

İthalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır:
a) İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,
b) İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,
c) Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler. (Bu bent hükmüne göre, ithal edilen mal için alınan hizmetler KDV'den istisna olsa dahi ithal edilen malın KDV matrahına dahil edilecektir.)

12.3. Uluslararası Yük ve Yolcu Taşımalarında Matrah

KDV Kanunu'nun 22. maddesi şu şekildedir: *"İkametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta şahıs ve ton başına kilometre itibariyle yurt içi emsalleri göz önüne alınmak suretiyle matrah tespitine Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir."*

12.4. Özel Matrah Şekilleri

Özel matrah şekilleri şunlardır:

a) Spor-Toto oyununda ve Millî Piyango dahil her türlü piyangoda, oyuna ve piyangoya katılma bedeli,

b) At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bu yarış ve oyunlara katılma karşılığında alınan bedel ile bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel,

c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar ve yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesinde bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel ile bu mahallerde yapılan teslim ve hizmetlerin bedeli,

d) Gümrük depolarında ve müzayede mahallerinde yapılan satışlarda kesin satış bedeli ile 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminde, senedin en son işlem gördüğü borsada oluşan değeri,

e) Altından mamül veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithalinde matrah, külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktardır,

f) İkinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticaretiyle iştigal eden mükelleflerce, katma değer vergisi mükellefi olmayanlardan (mükellef olanlardan istisna kapsamında yapılan alımlar dâhil) alınarak vasfında değişiklik yapılmaksızın satılan ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmazların tesliminde matrah, alış bedeli düşüldükten sonra kalan tutardır,

g) Hazine ve Maliye Bakanlığı işin mahiyetini gözönünde tutarak özel matrah şekilleri tespit etmeye yetkilidir.

12.5. Matraha Dahil Olan Unsurlar

Aşağıda yazılı unsurlar matraha dahildir:

a) Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,

b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,

c) Vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan hertürlü menfaat, hizmet ve değerler.

12.5.1. Kur Farklarının KDV'ne Tabi Olduğuna Dair Yasal Düzenleme Yapılmıştır

7161 sayılı Kanunun 18. maddesinde yer verilen düzenleme ile yurtiçinde yabancı paraya dayalı olarak yapılan teslim ve hizmetlerde bedelin tamamen veya kısmen sonradan tahsil edildiği durumlarda, kur farklarının da matraha dahil olduğu hususu KDV Kanunu'nun 24/c maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme 18.01.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bilindiği üzere geçici vergi dönemlerinde ve yılsonlarında (veya özel hesap dönemi sonu itibariyle) Vergi Usul Kanunu gereğince yapılan kur değerlemesi sonucu ortaya çıkan kur farkları KDV'ne tabi değildir. Ancak, döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak belirlenen işlemlerde vergiyi doğuran olay ile ödeme/tahsilat tarihi arasında doğan kur farkı KDV'ne tabi olacaktır.

Söz konusu yasal düzenleme sonrasında, bilhassa KDV dahil toplam bedelin dövize endeksli olarak belirlenmesi durumunda, KDV'ne tabi olacak kur farkının iç yüzde yoluyla hesaplanıp hesaplanamayacağı, KDV'ne isabet eden kur farkının da matraha dahil olup olmayacağına dair tereddütler oluşmuştu. Zira Mali İdare mülga 105 seri no.lı KDV Genel Tebliğinde bu konuda düzenleme yapmış olmasına rağmen, bu tebliği yürürlükten kaldıran KDV Genel Uygulama tebliğinde bu konuya dair herhangi bir açıklamaya yer vermemişti. Bu defa KDV Genel Uygulama Tebliğinde yapılan düzenleme ve verilen hesaplama örneği ile geçmiş yıllardaki "iç yüzde" yoluyla KDV'ne esas olacak kur farkının tespitine dair hesaplama yönteminin aynen geçerli olacağı açıklanmıştır. KDV Genel Uygulama Tebliğinde "III/A-5.3." No.lu kısmında aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

"5.3.Kur Farkları

[52] KDV Genel Uygulama Tebliğinin "Özel Matrah Şekilleri" başlıklı II/A.4 numaralı bölümünün sonuna "4.9. İkinci El Araç ve Taşınmaz Ticareti" başlığı altında KDV Kanununun 23/f bendi kapsamında ikinci el araç ve taşınmaz ticaretinde KDV matrahının nasıl belirleneceğine aşağıdaki açıklamalara ve örneklere yer verilmiştir.

Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkları KDV matrahına dahildir. Buna göre, matraha dahil olacak kur farklarının hesabında, mal ve hizmet bedeline isabet eden kur farkları dikkate alınır, hesaplanan KDV'ye ilişkin ortaya çıkan kur farkları matraha dahil edilmez.

Örnek: (A) Ltd. Şti., (B) A.Ş.'ye mal tesliminde bulunmuş, bu teslime ilişkin 1.000 Dolar üzerinden 180 Dolar KDV hesaplamıştır. Teslim tarihinde döviz kuru 4 TL iken 6 ay sonra yapılan ödeme sırasında döviz kuru 4,40 TL olmuştur.
Buna göre, teslime konu malın bedeli 1.000 Dolar üzerinden ortaya çıkan kur farkı 400 TL [(4,40-4)x1.000] olup, bu fark üzerinden 72 TL KDV hesaplanacaktır.
(A) Ltd. Şti. tarafından, (B) A.Ş.'ye düzenlenecek kur farkı faturasında; matrah 400 TL, hesaplanan KDV ise 72 TL olacaktır.
Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.
Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.
Yılsonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz."

12.6. Matraha Dahil Olmayan Unsurlar
Aşağıda yazılı unsurlar matraha dahil değildir:
a) Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticarî teamüllere uygun miktardaki iskontolar,
b) Hesaplanan katma değer vergisi.
c) Özel iletişim vergisi

13. Hasılat Esaslı Vergilendirme
7104 sayılı Kanun ile KDV Kanunu'nun mülga 38. maddesi "Hasılat esaslı vergilendirme" başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. KDV Kanunu'nun 38. maddesi 01.01.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre;
• İşletme hesabı esasına tabi ticari kazanç mükellefleri ile serbest meslek kazancı mükellefiyeti bulunanlar,
• Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecek sektör ve meslek grupları kapsamında yer almaları halinde ve talepte bulunmaları koşuluyla,
• KDV dahil toplam işlem bedelleri üzerinden,
• Cumhurbaşkanınca ilgili sektör veya meslek grubu için belirlenecek oranı uygulamak suretiyle hesaplayacakları KDV'ni, indirilecek KDV ile ilişkilendirmeksizin beyan ederek ödeyebileceklerdir.
Bu mükellefler, yüklendikleri KDV ile hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre beyan ederek ödedikleri KDV'ni gider veya maliyet olarak dikkate alacaklardır. Yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla hesapladıkları katma değer vergisini ise gelir olarak dikkate alacaklardır.
Hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler iki yıl geçmedikçe bu usulden çıkamayacaklardır.
Hazine ve Maliye Bakanlığı hasılat esaslı vergilendirme usulünün uygulanmasına dair usul ve esasları belirleme konusunda yetkili kılınmıştır.
Bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinden, yıllık iş hacimleri ikinci sınıf tüccarlar için VUK Madde 178'de belirlenen ilgili haddin iki katına kadar olanları hasılat esaslı vergilendirme usulü kapsamına almaya Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır. Diğer bir ifadeyle, gelir vergisi mükellefi I. Sınıf Tüccarlardan (VUK Madde 177'ye göre ihtiyari olarak da olsa bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler I. Sınıf Tüccar sayılır) yıllık iş hacimleri VUK Madde 177'deki limitlerin iki katına kadar olanları Cumhurbaşkanı "Hasılat esaslı vergilendirme" kapsamına alabilecektir.
Uygulamanın usul ve esasları hakkında KDV Genel Uygulama Tebliğinin "V/A.2- Hasılat Esaslı Vergilendirme" başlıklı kısmında düzenlemeler yapılmıştır.
KDV Kanunu'nun 38. maddesinde düzenlenen «Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulü» için oluşturulan 4 No.lu KDV beyannamesi Beyanname Düzenleme Programına eklenmiştir.
Hasılat esaslı vergilendirme usulü talebi için başvuru dilekçesi İnteraktif Vergi Dairesinde (www.ivd.gib.gov.tr) uygulamaya açılmıştır. Katma Değer Vergisinde hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçmek isteyen mükellefler, bağlı oldukları vergi dairesine elden veya İnteraktif Vergi Dairesi (www.ivd.gib.gov.tr) üzerinden başvurabileceklerdir.

13.1. Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulü Uygulanacak Sektör ve Vergi Oranı Hakkında Cumhurbaşkanı Kararı
07.02.2019 tarih ve 30679 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 718 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile KDV Kanunu kapsamında hasılat esaslı vergilendirme usulü uygulanacak sektör ve vergi oranı belirlenmiştir.
718 sayılı Karar ile 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile 5393 sayılı Belediye Kanunu kapsamında belediyeler tarafından ruhsat verilen, toplu taşıma hatlarını kiralayan, toplu taşıma hizmetinin hizmet satın alma yollarıyla yerine getirilmesi halinde bu hizmeti sunan ve gelirlerinin tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla tahsil eden otobüs işletmelerinin (belediyelerin otobüs işletmeleri ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin %51 veya daha fazlası belediyelere ait şirketler hariç) münhasıran il sınırları içinde, otobüsle (sürücüsü dâhil en az on sekiz oturma yeri olan) yapmış oldukları toplu taşıma faaliyetlerine ilişkin 3065 sayılı Kanunun 38. maddesinde yer alan hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre hasılatlarına uygulayacakları vergi oranı %1,5 olarak belirlenmiştir.
Mükelleflerin bu kapsamda vergilendirilebilmeleri için münhasıran yukarıda tanımlanan faaliyetle iştigal etmeleri gerekmektedir. Bu faaliyetlerin yanında, kapsama girmeyen başka faaliyetleri de bulunan mükellefler bu uygulamadan faydalanamayacaktır. .
Karar 1 Mart 2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

13.2. Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulünün Uygulanması
Hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler, vergiye tabi işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeller üzerinden mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki listelerde belirlenen oranlara göre KDV hesaplar, fatura ve benzeri belgeler üzerinde bu KDV'yi gösterirler
Bu usule tabi mükelleflerin ödeyecekleri vergi, vergiye tabi işlemlerin bedeli ve buna ilişkin hesaplanan KDV tutarlarının toplamına ilgili Cumhurbaşkanı Kararında belirlenen oran uygulanmak suretiyle hesaplanır.
Hasılat esaslı vergilendirme usulüne tabi mükellefler, bu usule göre hesapladıkları vergiyi 4 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan ederler.
Hasılat esaslı vergilendirme usulüne tabi mükellefler kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV ile 2 No.lu KDV beyannamesiyle tevkif suretiyle ödedikleri KDV ve ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV'yi indirim konusu yapamazlar. Bu kapsamdaki mükellefler, indirilecek KDV tutarları ile hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre beyan ederek ödedikleri KDV tutarlarını, işlemin mahiyetine göre gider veya maliyet olarak, yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla alıcılar için hesapladıkları ve düzenledikleri belgelerde gösterdikleri KDV'yi ise gelir olarak dikkate alırlar
Örnek: (A) Özel Halk Otobüsü İşletmesi Nisan/2019 döneminde yapmış olduğu toplam 50.000 TL tutarındaki toplu taşıma hizmeti için 9.000 TL KDV hesaplamıştır. Mükellef bu dönemde akaryakıt, tamir bakım, personel vb. için 40.000 TL harcama yapmış ve 6.000 TL KDV ödemiştir. Bu durumda, mükellefin gerçek usulde vergilendirilmesi halinde ödemesi gereken KDV tutarı 3.000 TL (9.000-6.000) olarak hesaplanacaktır. Bu mükellefin hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçmesi halinde ödemesi gereken KDV tutarı 6/2/2019 tarihli ve 718 sayılı Cumhurbaşkanı Kararına göre hasılat tutarına %1,5 oran uygulanması suretiyle hesaplanacaktır. Buna göre mükellefin ödemesi gereken KDV tutarı 885 TL [(50.000+9.000)x%1,5] olacaktır.
Hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçmesi nedeniyle mükellefin bu dönem için kazancının tespitinde 10.000 TL (50.000-40.000) yerine, 12.115 TL [(50.000+9.000)–(40.000+6.000+885)] dikkate alınacaktır.
Gerçek usulden hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler, hasılat esasına geçtikleri vergilendirme dönemi beyannamesinde yer alan devreden KDV tutarını indirim konusu yapma imkânını kaybedeceklerinden, bu tutarları gelir/kurumlar vergisi uygulaması bakımından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alabilirler.
Bu kapsamda vergilendirilen mükellefler yapmış oldukları indirimli orana tabi işlemler ile istisnaya tabi işlemlerini hasılatlarına dahil ederler. Ayrıca bu mükelleflerin indirim hakkı bulunmadığından iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin iade talebinde bulunulması da söz konusu değildir.
Hasılat esaslı vergilendirme usulüne tabi olan mükelleflerin mal teslimi ve hizmet ifalarında alıcılar tarafından KDV tevkifatı yapılmayacaktır. Ancak bu mükelleflerin tam ve kısmi tevkifata tabi mal ve hizmet alımlarında KDV tevkifatı uygulayacakları tabiidir.
Bu mükellefler, 213 sayılı Kanun hükümlerine göre defter tutmak ve belge düzenlemek, bu defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklamak ve gerektiğinde yetkililere ibraz etmek zorundadırlar.
Öte yandan, hasılat esaslı vergilendirme usulüne tabi olan mükelleflerin düzenleyecekleri belgelerde hesaplanan KDV tutarları, KDV mükellefi alıcılar tarafından genel esaslara göre indirim konusu yapılabilir.

13.3. Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulünden Vazgeçilmesi

Hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler, bu usule geçtikten sonra en az 24 ay süreyle bu usulü uygulamak zorundadırlar. Bu süre geçtikten sonra gerçek usulde vergilendirmeyi isteyen mükellefler bağlı oldukları vergi dairesine başvurur ve başvuru üzerine vergi dairesi tarafından başvuru tarihini içine alan vergilendirme dönemini takip eden dönemden itibaren gerçek usulde KDV mükellefiyeti tesis edilir.

Bu mükelleflerin hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçtikleri tarihte KDV beyannamesinde yer alan devreden KDV tutarları ile hasılat esasına göre vergilendirildikleri dönemlere ilişkin yüklenilen KDV tutarlarının gelir/kurumlar vergisi uygulamasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerektiğinden bu tutarların gerçek usule geçişte indirilecek KDV olarak dikkate alınması mümkün değildir

13.4. Hasılat Esaslı Kazanç Tespiti (GVK Madde 113)

7186 sayılı Kanunun 1. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga 113. maddesi "Hasılat Esaslı Kazanç Tespiti" başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. Buna göre,

- **Şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde** bulunan ve
- Bu faaliyetlerinden kaynaklanan **hasılatlarının tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla elde eden** mükelleflerin
- **Talep etmeleri hâlinde**

söz konusu faaliyetlerinden elde ettikleri gayrisafi hasılatlarının (KDV Kanunu'nun 38. maddesi kapsamında hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilen mükellefler için hesapladıkları katma değer vergisi dahil tutarın) %10'u bu faaliyetlerine ilişkin vergiye tabi kazanç olarak esas alınabilecektir.

Vergiye tabi kazancın bu suretle tespitinde, ilgili faaliyete ilişkin giderler dikkate alınmayacak ve bu kazanca herhangi bir indirim veya istisna uygulanmayacaktır.

Kazançları yukarıdaki şekilde tespit edilenlerin;

a) Bu faaliyetlerine ilişkin gider veya maliyetleri, vergiye tabi diğer kazanç veya iratlarının tespitinde dikkate alınmayacak,

b) Bu kazançları dışındaki beyana tabi diğer kazanç veya iratları hakkında bu madde uygulanmayacak,

c) İki yıl geçmedikçe bu usulden çıkamayacaklardır.

GVK'nın 113. Maddesinde yer alan düzenlemeye dair rehberimizin GVK kısmında detaylı açıklamalara yer verilmiştir.

VII. TAHSİLÂT VE ÖDEMELERİN BANKA VEYA BENZERİ FİNANS KURUMU YA DA PTT İDARESİNCE DÜZENLENECEK BELGELERLE TEVSİK EDİLMESİ ZORUNLULUĞU

1. Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin verdiği yetkiye istinaden, ticari işlemler ve finansal hareketlerin taraflarının izlenmesi ve vergiyi doğuran olayların mali kurumların kayıt ve belgeleri yardımıyla tespit edilmesi amacıyla yayımladığı 320, 323, 324, 332 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri, VUK-1/2003-1 Sayılı VUK Sirküleri ve 268 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde tahsilât ve ödemelerini banka veya banka benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik zorunluluğunun kapsamı, zorunluluk kapsamında olmayan işlemler ve tahsilat ve ödemelerin tevsikine aracılık edecek kurumlara yönelik açıklamalar yapmıştır.
459 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile ise 1.1.2016 tarihinden geçerli olmak üzere tevsik zorunluluğu hakkında yeni düzenlemeler yapılmış ve 8.000 TL'lık sınır 7.000 TL'na indirilmiştir.

2. Tevsik Zorunluluğunun Kapsamı ve Tutarı

2.1. Kapsam ve Tutar

Tevsik zorunluluğu kapsamında olanlar tebliğde şu şekilde belirlenmiştir: *"Bu Tebliğ uygulaması bakımından, Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinin birinci fıkrası kapsamında fatura almak zorunda olan birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, serbest meslek erbabı, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlar, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler, vergiden muaf esnaf."*
Tevsik zorunluluğu kapsamında olanların, kendi aralarında ve tevsik zorunluluğu kapsamında olmayanlarla yapacakları, 7.000 TL'nı aşan tutardaki her türlü tahsilat ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapmaları ve bu tahsilat ve ödemeleri söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etmeleri zorunludur.
Bu kapsamda örneğin;
- Her türlü mal teslimi veya hizmet ifasına ilişkin tahsilat ve ödemelerin,
- Avans, depozito, pey akçesi gibi suretlerle yapılacak tahsilat ve ödemelerin,
- İşletmelerin kendi ortakları ve/veya diğer gerçek ve tüzel kişilerle yaptığı her türlü tahsilat ve ödemelerin 7.000 TL'nı aşması durumunda, aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması ve bu işlemlerin söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik edilmesi zorunludur.

Aracı finansal kurumlar tebliğde şu şekilde belirlenmiştir; *"Bu Tebliğ uygulaması bakımından tahsilat ve ödemelere aracılık eden 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda tanımlanan bankalar, 29/6/2013 tarihli ve 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun kapsamında yetkilendirilmiş ödeme kuruluşları ve 9/5/2013 tarihli ve 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanununa göre kurulan Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi"*
Ödeme ve tahsilat kavramları ise tebliğde aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır;
"Ödeme: Nakit ve her an kullanıma hazır banka varlığından oluşan ödeme mevcudundaki azalış"
"Tahsilat: Nakit ve her an kullanıma hazır banka varlığından oluşan ödeme mevcudundaki artış,"
Tevsik zorunluluğu kapsamında olanlardan araç kiralama faaliyeti ile uğraşanların vermiş oldukları motorlu kara taşıtı ve motorlu kara aracı (Karayolları Trafik Kanunu ile Karayolları Trafik Yönetmeliğine göre tescile yetkili kuruluşlarca kayıt ve tescil edilmesi zorunlu olmayan taşıt ve araçlar hariç) kiralama hizmetlerine ilişkin tahsilat ve ödemelerin ise yukarıda belirtilen hadle sınırlı kalınmaksızın, aracı finansal kurumlar tarafından düzenlenen belgeler ile tevsik edilmesi zorunludur.

2.1.1. Türkiye'de mukim olmayan yabancılar ile yapılan işlemler

Tevsik zorunluluğu hakkında ilk yayınlanmış olan 323 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinin "Tevsik zorunluluğunun kapsamı" başlıklı bölümü aşağıdaki gibidir:
"Tevsik Zorunluluğunun Kapsamı
Tahsilat ve ödemelerin tevsik zorunluluğu kapsamına; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak zorunda olan çiftçiler, serbest meslek erbabı ile vergiden muaf esnafın kendi aralarında yapacakları ticari işlemleri ile nihai tüketicilerden ***(Türkiye'de mukim olmayan yabancılar hariç)*** *mal veya hizmet bedeli olarak yapacakları tahsilat ve ödemeleri girmektedir."*
Görüldüğü gibi nihai tüketici sayılacak Türkiye'de mukim olmayan yabancılar 323 numaralı tebliğ gereği tevsik zorunluluğu kapsamında sayılmamışken, yeni 459 Sıra Numaralı tebliğde böyle bir istisna düzenlemesine yer verilmemiştir.
Dolayısıyla 1.1.2016 tarihinden itibaren nihai tüketici konumundaki yabancılar ile gerçekleştirilecek tahsilat ve ödeme işlemleri de tevsik zorunluluğu kapsamına girmiştir.

2.1.2. Birinci ve ikinci sınıf tüccar ayrımı

Birinci ve ikinci sınıf tüccar ayrımına dair yasal düzenlemeler VUK'nun 176 ilâ 181. maddeleri arasında yer almaktadır.

Tüccarlar, defter tutmak bakımından iki sınıfa ayrılır:

• I. sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre;

• II. sınıf tüccarlar, işletme hesabı esasına göre;

defter tutarlar.

Aşağıda yazılı tüccarlar, I. sınıfa dahildirler:

1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı (1.1.2018'den itibaren 190.000 TL; 1.1.2019'dan itibaren 230.000 TL,; 01.01.2020'den itibaren 280.000 TL) veya satışları tutarı (1.1.2018'den itibaren 260.000 TL; 1.1.2019'dan itibaren 320. 000 TL; 01.01.2020'den itibaren 390.000 TL'yi) lirayı aşanlar,

2. Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşıp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı (1.1.2018'den itibaren 100.000 TL; 1.1.2019'dan itibaren 120.000 TL; 01.01.2020'den itibaren 140.000 TL'yi) aşanlar,

3. 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı (1.1.2018'den itibaren 190.000 TL; 1.1.2019'dan itibaren 230.000 TL; 01.01.2020'den itibaren 280.000 TL'yi) aşanlar,

4. Her türlü ticaret şirketleri (Adi şirketler iştigal nevileri yukarıdaki bentlerden hangisine giriyorsa o bent hükmüne tabidir.),

5. Kurumlar Vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler (Bunlardan işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkân veya lüzum görülmeyenlerin, işletme hesabına göre defter tutmalarına Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca müsaade edilir.),

6. İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler.

Aşağıda yazılı tüccarlar II. sınıfa dahildirler:

1. VUK 177. maddede yazılı olanların dışında kalanlar;

2. Kurumlar Vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca müsaade edilenler.

Yeniden işe başlayan tüccarlar yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılıncaya kadar II. sınıf tüccarlar gibi hareket edebilirler.

Bilindiği üzere kurumlar vergisi mükellefleri birinci sınıf tüccar olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla tevsik zorunluluğu kapsamındadırlar.

2.1.3. Aynı Günde Aynı Kişi veya Kurumlarla Yapılan İşlemler

Aynı günde aynı kişi veya kurumlarla yapılan işlemlerin toplam tutarının 7.000 TL'nı aşması durumunda, işlemlerin her biri işlem bazında belirlenen haddin altında kalsa bile, aştığı işlemden itibaren işleme konu tahsilat ve ödemelerin de aracı finansal kurumlar aracılığıyla yapılması zorunlu olacaktır.

Örnek: Tevsik zorunluluğu kapsamında olan (A) A.Ş., aynı gün içerisinde (B) Ltd. Şti.'nden sırasıyla 1.000 TL, 3.000 TL, 3.500 TL ve 500 TL tutarında ayrı ayrı mal alımları gerçekleştirmiştir. Tevsik zorunluluğu kapsamında olan (A) A.Ş.'nin (B) Ltd. Şti.'nden aynı günde yaptığı mal alımları toplamı 3.500 TL'lık alımla 7.000 TL'lık haddi aştığından, son iki işleme ait tahsilat ve ödemelerin tevsik zorunluluğu kapsamında aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması gerekmektedir.

Söz konusu tahsilat ve ödemelerde tevsik zorunluluğuna uyulmaması durumunda (A) A.Ş. ile (B) Ltd. Şti.'ye ayrı ayrı ceza uygulanacaktır.

2.1.4. Kısım Kısım Yapılan Tahsilat ve Ödemeler

Tahsilat ve ödemeye konu işlem tutarının tevsik zorunluluğu kapsamında 7.000 TL'nı aşması halinde, bedelin farklı tarihlerde kısım kısım ödenmesinde işlemin toplam tutarı dikkate alınacak ve her bir tahsilat ve ödeme, tevsik zorunluluğu kapsamında aracı finansal kurumlar kanalıyla gerçekleştirilecektir.

Örnek: Serbest meslek erbabı (C), (D) A.Ş.'ye bir yıl süreyle vereceği hizmet karşılığında 12.000 TL alacaktır. Aralarındaki anlaşma gereği (D) A.Ş., hizmet bedelini 1.000 TL'lık taksitler halinde ödeyecektir. Bu durumda serbest meslek makbuzunun, taksitlerin ödendiği tarihlerde 1.000 TL üzerinden düzenlenmesi tevsik zorunluluğunu ortadan kaldırmayacak, sözleşmenin toplam tutarı belirlenen haddi aştığından kısım kısım yapılan her bir tahsilat ve ödemede aracı finansal kurumlar kanalıyla tevsik edilecektir.

Söz konusu tahsilat ve ödemelerde tevsik zorunluluğuna uyulmaması durumunda serbest meslek erbabı (C) ile (D) A.Ş.'ye ayrı ayrı ceza uygulanacaktır.

2.1.5. Vadeli Satışların Tevsiki

Mal veya hizmet bedelinin peşin veya vadeli olarak tahsil edilmesinin tevsik zorunluluğu açısından önemi yoktur. Limitin aşılıp aşılmadığına fatura/serbest meslek makbuzu/gider pusulası v.b belge tutarı dikkate alınarak karar verilir. Tevsik zorunluluğu kapsamına ilişkin limitin üstünde olan tutarlarda her bir taksit banka veya Posta İdaresince düzenlenen belgelerle belgelendirilmelidir.
Aynı günde aynı kişi veya kurumlarla yapılan işlemler tek bir ödeme veya tahsilat olarak kabul edilecektir.

2.1.6. Cari Hesap Yoluyla Yapılan İşlemler

Cari hesap hareketlerinde de işlemin ticari bir niteliği bulunup bulunmadığına bakılmaksızın limiti aşması halinde tevsik zorunluluğu aranacaktır. Ortaklardan borç olarak alınan paranın limiti aşması halinde tevsik zorunluluğu bulunmaktadır.

2.2. Kapsamda Olmayan Tahsilat ve Ödemeler

a) 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda yer alan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile bunlara ait döner sermaye işletmelerinin işlemlerine konu tahsilat ve ödemelerin,
b) Sermaye Piyasası Kanunu'nda tanımlanan sermaye piyasası aracı kurumlarında yapılan işlemlere konu tahsilat ve ödemelerin,
c) Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar'da tanımlanan yetkili döviz müesseselerinin yapacakları döviz alım satım işlemlerine ilişkin tahsilat ve ödemelerin,
ç) Tapu sicil müdürlüklerinde gerçekleştirilen işlemler karşılığında yapılan tahsilat ve ödemelerin,
d) Noterlerde gerçekleştirilen işlemler karşılığında yapılan tahsilat ve ödemelerin,
e) 5018 sayılı Kanunda yer alan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ile bunların teşkil ettikleri birlikler, kanunla kurulan diğer kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan ve işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşlar veya bunlara ait veya tabi diğer müesseseler tarafından yapılan ihale işlemlerine ilişkin yatırılması gereken teminat tutarlarına ilişkin tahsilat ve ödemelerin,
f) 6362 sayılı Kanun uyarınca kurulan Borsa İstanbul A.Ş. bünyesinde yer alan Kıymetli Madenler Piyasasında işlem yapma yetkisi verilenlerin, faaliyet konuları kapsamında yapacakları işlemlere ilişkin tahsilat ve ödemelerin,
g) Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler tarafından; 5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulmuş olan toptancı hallerinde faaliyet gösteren tüccar, üretici, üretici örgütleri ve komisyonculara yapılan sebze ve meyve, et ve et ürünleri, süt ve süt ürünleri, su ve su ürünleri, bal ve yumurta gibi diğer gıda maddeleri, kesme çiçek ve süs bitkileri satışları ile söz konusu yerler dışında yapılmakla birlikte anılan Kanunun 4 üncü maddesi kapsamında bildirime tabi tutulmuş satışlara ilişkin tahsilat ve ödemelerin,
ğ) Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilere ait ürünlerin, 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu kapsamında kurulan ticaret borsalarına mezkur Kanunun 46. maddesinde belirtilen süreler dahilinde tescil ettirilerek gerçekleşen satışlarına ilişkin tahsilat ve ödemelerin,
aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır.

2.3. Diğer Hususlar

Tebliğ kapsamında aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması zorunlu bulunan tahsilat ve ödemelerin bu kurumlarca mevzuatlarına göre düzenlenen belgelerle (dekont, hesap bildirim cetveli, alındı vb.) tevsiki zorunludur.
Tevsik zorunluluğu kapsamında yapılan işlemler için aracı finansal kurumlar tarafından düzenlenen belgeler yapılan işlemi değil o işleme ilişkin tahsilat veya ödemeyi tevsik etmektedir. Dolayısıyla tahsilat ve ödemelerin tevsik zorunluluğu kapsamında aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması, bu zorunluluğu ortaya çıkaran işleme ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belgeleri düzenleme zorunluluğunu ortadan kaldırmayacaktır.

3. Ceza Uygulaması

Tahsilat ve ödemelerin aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması zorunluluğuna uyulmaması durumunda ilgililere Vergi Usul Kanunu'nda yer alan cezalar tatbik edilecektir.

Bilindiği üzere, VUK'nun Mükerrer 355. maddesinin 4. fıkrasına göre, tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere (2020 yılı için 2.300 TL; 2019 yılı için 1.900 TL; 2018 yılı için 1.600 TL) işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu şekilde ceza kesilen mükellefler hakkında üçüncü fıkra hükmü uygulanmaz. Ancak, bu fıkra uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı 2020 yılı için 1.800.000 TL'nı (2017 için 1.100.000 TL, 2018 için 1.200.000 TL, 2019 için 1.480.000 TL'nı) geçemez.

Mükellef Grubu	Kesilecek asgari ceza miktarı (TL) (2019 Yılı)	Kesilecek asgari ceza miktarı (TL) (2018 Yılı)	Kesilecek asgari ceza miktarı (TL) (2017 Yılı)	Kesilecek asgari ceza miktarı (TL) (2016 Yılı)
Birinci sınıf tüccarlar	1.900,00.-	1.600,00.-	1.400,00.-	1.370,00.-
Serbest meslek erbabı	1.900,00.-	1.600,00.-	1.400,00.-	1.370,00.-
İkinci sınıf tüccarlar	980,00.-	800,00.-	700,00.-	690,00.-
Basit usulde vergilendirilenler	980,00.-	800,00.-	700,00.-	690,00.-
Defter tutan çiftçiler	980,00.-	800,00.-	700,00.-	690,00.-
Yukarıdakiler dışında kalanlar	490,00.-	400,00.-	350,00.-	340,00.-

Örneğin: (A) Tekstil Ltd. Şti.'nin 2019 yılı defter kayıtlarının incelenmesi neticesinde tevsik zorunluluğuna aykırılık olarak aşağıdaki tespitler yapılmıştır:
- Ortağından 01.05.2019 tarihinde 8.500 TL nakit tahsilat, (Özel usulsüzlük cezası 1.900 TL)
- Ortağına 25.06.2019 tarihinde 9.000 TL geri ödeme, (Özel usulsüzlük cezası 1.900 TL)
- 02.07.2019 tarihinde fatura tutarı 10.000 TL olan bir malın bedelinin, 5.000 TL'lık iki taksit şeklinde tahsil edilmesi, (Özel usulsüzlük cezası 1.900 TL)
- 15.08.2019 tairhinde satıcıya olan 9.000 TL'lık borç geri ödemesi, (Özel usulsüzlük cezası 1.900 TL)
- 30.09.2018 tarihinde satıcıya 30.000 TL'lık borç geri ödemesi, (Özel usulsüzlük cezası 1.900 TL)
- 25.10.2018 tarihinde ortaktan 100.000 TL tahsil edilmesi ve üç gün sonra aynen geri ödenmesi. (Özel usulsüzlük cezası 10.000 TL) (VUK Mük. Md.355 gereği ceza, işlem bedelinin %5'idir ve her halükarda ceza yukarıda yer verilen tutarlardan az olamayacaktır. 100.000 x %5=5.000 TL. İki ayrı işlem olduğundan iki ayrı 5.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilecektir.)

Görüldüğü gibi, tevsik zorunluluğuna uyulmadan kasadan yapılan toplam 266.500 TL'lik nakit hareket için toplam 19.500 TL özel usulsüzlük cezası ödenecektir. .

4. Kira Ödeme ve Tahsilâtları

268 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile gayrimenkul sermaye iradı elde edenler yönünden tevsik zorunluluğuna ilişkin limit daha da düşük uygulanmaktadır.

Söz konusu Genel Tebliğ ile;
- Konutlarda, her bir konut için aylık 500,00 TL ve üzerinde kira geliri elde edenlerin,
- İşyerlerinde, işyerini kiraya verenler ile kiracıların

kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerinin 01.11.2008 tarihinden itibaren banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

İşyeri kiralarında tutara bakılmaksızın bütün işyeri kiralamalarında ödeme ve tahsilatın banka, banka benzeri kurum ya da PTT idaresi tarafından düzenlenen belgelerle tevsiki gerekir.

5. Ücret, Prim, İkramiye ve Bu Nitelikteki Her Türlü İstihkakın Bankalar Aracılığıyla Ödenmesi

18/11/2008 tarihli ve 27058 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Ücret, Prim, İkramiye ve Bu Nitelikteki Her Türlü İstihkakın Bankalar Aracılığıyla Ödenmesine Dair Yönetmelik" ile, işçinin, gazetecinin ve gemi adamının; ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her türlü istihkakının bankalar aracılığıyla ödenmesine ilişkin usul ve esasları düzenlenmektedir.

21.05.2016 tarih ve 29718 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Ücret, Prim, İkramiye ve Bu Nitelikteki Her Türlü İstihkakın Bankalar Aracılığıyla Ödenmesine Dair Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" ile, söz konusu ödemelerin bankadan yapılmasına dair asgari personel sayısı "10" kişiden **"5" kişiye** indirilmiştir. Değişiklik 1 Haziran 2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

VIII. VERGİ MEVZUATIMIZDA BAZI ELEKTRONİK UYGULAMALAR

1. Vergi Mevzuatındaki E-Belgeler

Vergi mevzuatında yer alan e-belgelere ilişkin düzenlemeler 19.10.2019 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile tek bir tebliğde toplanmıştır. Bu tebliğde aşağıdaki e-belge türlerine yer verilmiştir:

- E-fatura (e-ihracat faturası da bu kapsamda görülmektedir)
- E-arşiv fatura
- E-irsaliye
- E-serbest meslek makbuzu
- E-müstahsil makbuzu
- E-gider pusulası
- E-bilet
- E-sigorta komisyon gider belgesi
- E-sigorta poliçesi
- E-döviz alım satım belgesi
- E-dekont

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılan düzenlemeler kapsamında hem e-belge türleri arttırılmış hem de bazı e-belge türlerini zorunlu olarak kullanması gereken mükellef sayısı çoğaltılmıştır. 2020 yılı başında bazı mükelleflerin bazı uygulamalara geçmesi zorunlu olacak, diğer tarftan 01/07/2020 tarihinde bazı mükellefler bazı e-belge türlerini zorunlu olarak kullanmaya başlayacaktır. Diğer taraftan, **e-fatura uygulamasına zorunlu olarak geçen mükelleflere e-defter uygulamasına geçme zorunluluğu** da getirilmiştir.

Bu vesile ile belirtmek gerekir ki, e-defter tebliğinde yapılan güncellemeler sonucunda e-defter uygulamasında da önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bilhassa hesap döneminin ilk ve son ayları dışında kalan diğer aylara ait beratların alınmasının noter tasdiki sayılacak olması; bilhassa ara aylardaki beratların süresi içinde alınmaması halinde mükellefleri ciddi yaptırımlar ile karşı kaşrıya bırakabilecek bir durumdur.

E-belge ve e-defter ile yeni yasal belgeler yaratılmamış olup, başta VUK ve TTK olmak üzere defter ve belgelere yönelik diğer yasal hükümler aynen e-belge ve e-defterler için de geçerlidir.

Düzenlemelere genel itibariyle bakacak olursak, gerek muhasebe gerekse vergi uygulamalarında bilhassa son on yıllık süre içinde gerçekten ciddi bir dijital dönüşüm yaşandığı söylenebilir. Her ne kadar uygulamada zaman zaman çeşitli teknik sorunlar yaşanıyor olsa da, gelişmelerin ivmesine bakıldığında önümüzdeki on yıl içinde bilhassa e-denetim adına çok ciddi gelişmeler yaşanacağını öngörmek kehanet sayılmamalıdır.

Diğer taraftan Mali İdare sadece belge ve defterler düzeyinde değil, Ödeme Kaydedici Cihaz (ÖKC) kullanımı, finans sistemindeki ödeme uygulamaları (Güvenli Mobil Ödeme ve Elektronik Belge Yönetim Sistemi) ve benzeri diğer alanlarda da ciddi bir dijital dönüşüm içindedir. Tüm bu uygulamaların vergi denetimlerine etkisinin yakın gelecekte görülmeye başlanacağı düşüncesindeyiz.

1.1. E-Belge Kullanması Zorunlu Mükellefler ve Uygulamalara Zorunlu Geçiş Tarihleri Tablosu

E-Belge Türü	Uygulamaya Geçişi Zorunlu Olanlar	Geçiş Süresi
E-FATURA	**2018 ve 2019 hesap dönemleri brüt satış hasılatı** (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı) 5 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler. (**2018** hesap dönemi **brüt satış hasılatı 10 Milyon TL ve üzerinde** olanlar)	5 Milyon TL şartını 2018 veya 2019 hesap dönemlerinde sağlayan mükellefler **01/07/2020** tarihinden itibaren; 2020 veya müteakip hesap dönemlerinde sağlayan mükellefler ise ilgili **hesap dönemini izleyen yılın 7. ayından itibaren** e-fatura uygulamasına geçmek zorundadır. (**2018** hesap dönemi brüt satış hasılatı 1**0 Milyon TL'nı aşanlar,** 454 No.lı VUK Genel Tebliği gereği **01/01/2020** tarihinde)
	ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle EPDK'dan lisans alan (bayilik lisansı dâhil) mükellefler.	Lisans alımını 2019 yılında gerçekleştirilenler **01/07/2020** tarihinden itibaren; 2020 veya müteakip yıllarda lisans alanlar ise, **lisans alımını gerçekleştirdiği ayı izleyen 4. ayın başından itibaren** e-fatura uygulamasına geçmek zorundadırlar.
	ÖTV Kanunu'na ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa ve/veya ithal edenler.	ÖTV (III) sayılı listedeki malların imal, inşa veya ithalini 2019 yılında gerçekleştirenler **01/07/2020** tarihinden itibaren; 2020 yılında gerçekleştirilenler ise, **imal, inşa veya ithalin gerçekleştirildiği ayı izleyen 4. ayın başından itibaren** e-fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
	-Mal veya hizmetlerin alınması, satılması, kiralanması veya dağıtımı işlemlerinin gerçekleştirilmesine aracılık etmek üzere internet ortamında 6563 sayılı Kanunda tanımlanan başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamını sağlayan gerçek ya da tüzel kişi aracı hizmet sağlayıcıları, -İnternet ortamında gerçek ve tüzel kişilere ait gayrimenkul, motorlu araç vasıtalarının satılmasına veya kiralanmasına ilişkin ilanları yayınlayan internet sitelerinin sahipleri veya işleticileri, -İnternet ortamında reklamların yayınlanmasına aracılık faaliyetinde bulunan internet reklamcılığı hizmet aracıları.	**01/07/2020** tarihine kadar **(2020 veya müteakip hesap dönemlerinden itibaren** bu belirtilen işler ile iştigal etmek üzere işe başlayacak mükellefler ise **işe başlama tarihinden itibaren 3 ay içinde)** başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-fatura uygulamasına geçmek zorundadırlar.
	5957 sayılı Kanun hükümlerine göre **komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle** iştigal eden mükellefler	957 sayılı Kanun hükümlerine göre komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden mükellefler **01/01/2020 tarihine kadar (2020 veya müteakip hesap dönemlerinden itibaren** söz konusu işler ile iştigal etmek üzere işe başlayacak mükellefler ise **işe başlama tarihinden itibaren 3 ay içinde)** başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
	Riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefler	Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük görülen mükelleflere yazılı bildirim yapılacak olup **en fazla 3 aylık geçiş süresi verilecektir.** Söz konusu mükellefler Gelir İdaresi Başkanlığı'nın tebliğ ettiği süre içinde e-fatura uygulamasına geçme zorunlulukları bulunmaktadır.
	E-fatura uygulamasına geçme zorunluluğu olan mükelleflerin; tam bölünme, birleşme (devralma şeklinde birleşme ve yeni kuruluş şeklinde birleşme veya tür (nev'i) değişikliğine gitmeleri halinde devroluna veya birleşilen tüzel kişi mükellefler ile tam bölünme veya tür (nev'i) değişikliği sonucu ortaya çıkan yeni tüzel kişi mükellefler fatura uygulamasına geçmek zorundadır.	E-fatura uygulamasına geçme süresi hiçbir koşulda işlemin ticaret siciline tescil tarihini izleyen ayın başından itibaren 3 ayı geçemeyecektir.

E-İHRACAT FATURASI (E-Fatura)	KDV Kanunu'nun 11. maddesi kapsamında mal ihracı	01/07/2017 tarihinden beri uygulanmaktadır.
	Yolcu beraberi eşya ihracı (Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlar)	01/07/2017 tarihinden beri uygulanmaktadır.
	Türkiye'de ikamet etmeyenlere **özel fatura ile yapılan bavul ticareti** kapsamındaki satışlar	**01/07/2020** tarihinden itibaren e-ihracat faturası (E-fatura) olarak düzenlenecektir.

E-BELGE TÜRÜ	UYGULAMAYA GEÇİŞİ ZORUNLU OLANLAR	GEÇİŞ SÜRESİ
E-ARŞİV FATURA	421 ve 454 sayılı VUKGT'leri kapsamında 19.10.2019 tarihi öncesinde e-fatura uygulamasına zorunlu olarak dahil olmuş mükellefler	**01/01/2020** tarihine kadar e-arşiv fatura uygulamasına geçmek ve bu tarihten itibaren düzenleyecekleri faturalarını e-fatura veya e-arşiv fatura olarak düzenlemek zorundadırlar.
	509 No.lu VUK GT kapsamında **2020 ve sonrasında** tebliğ ile belirlenen hadleri aşması sonucunda **e-fatura uygulamasına zorunlu olarak dahil olacak** mükellefler	2020 ve sonrasında zorunlu olarak **e-fatura uygulamasına geçmeleri gereken süre içinde**, e-arşiv fatura uygulamasına da geçmek zorundadırlar. (509 Nl. VUKGT - IV-2.4.1.)
	E-fatura uygulamasına 19.10.2019 tarihi öncesinde isteğe bağlı olarak dahil olmuş mükellefler	01/01/2020 tarihine kadar e-arşiv fatura uygulamasına geçmek ve bu tarihten itibaren düzenleyecekleri faturalarını e-fatura veya e-arşiv fatura olarak düzenlemek zorundadırlar.
	E-fatura uygulamasına 509 No.lu VUKGT kapsamında **2020 ve sonrasında e-fatura uygulamasına isteğe bağlı olarak dahil olacak** mükellefler.	2020 ve sonrasında isteğe bağlı olarak **e-fatura uygulamasına geçecekleri süre içinde** e-arşiv fatura uygulamasına da geçmeleri gerekmektedir. (509 Nl. VUKGT - IV-2.4.1.)
	Aracı hizmet sağlayıcıları İnternet ortamında ilan yayınlayanlar İnternet reklamcılığı hizmet aracıları	Bu faaliyetlerde bulunanların **01/01/2020** tarihine kadar (2020 ve müteakip dönemlerden itibaren bu işler ile iştigal etmek üzere işe başlayacak mükelleflerin ise işe başlama tarihinden itibaren 3 ay içinde) e-arşiv fatura uygulamasına geçmek ve bu tarihten itibaren düzenleyecekleri faturalarını e-fatura veya e-arşiv fatura olarak düzenlemek zorundadırlar.
	E-arşiv fatura uygulamasına dahil olmayan mükellefler tarafından düzenlenen ve **vergiler dahil toplam tutarı 30.000 TL'nı aşan faturalar.** (Aynı günde aynı kişilere düzenlenen faturalar topluca değerlendirilecektir.)	Vergiler dahil tutarı 30.000 TL'nı aşan faturaların **01/01/2020** tarihinden itibaren, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hizmete sunulacak e-Belge portalı üzerinden e-arşiv faturası düzenlenmesi zorunlu olacaktır.
	E-arşiv fatura uygulamasına dahil olmayan mükellefler tarafından diğer vergi **mükelleflerine düzenlenen ve vergiler dahil toplam tutarı 5.000 TL'nı aşan faturalar.** (Aynı günde aynı kişilere düzenlenen faturalar topluca değerlendirilecektir.	Vergiler dahil tutarı 5.000 TL'nı aşan faturaların 01/01/2020 tarihinden itibaren, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hizmete sunulacak **e-Belge portalı** üzerinden e-arşiv faturası düzenlenmesi zorunlu olacaktır.
	Riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefler	Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük görülen mükelleflere yazılı bildirim yapılacak ve **en fazla 3 aylık süre** verilecektir. Söz konusu mükellefler Gelir İdaresi Başkanlığı'nın tebliğ ettiği süre içinde e-arşiv faturası uygulamasına geçmek zorunda olacaktır.

E-Belge Türü	Uygulamaya Geçişi Zorunlu Olanlar	Geçiş Süresi
E-İRSALİYE	**E-fatura uygulamasına kayıtlı olan ve 2018 veya 2019 hesap dönemleri brüt satış hasılatı** (veya satışları ile gayrisafı iş hasılatı) **25 Milyon TL ve üzeri olan** mükellefler.	**01/07/2020** tarihine kadar e-irsaliye uygulamasına geçilmesi ve bu tarihten itibaren sevk irsaliyelerinin e-irsaliye olarak düzenlenmesi gerekmektedir.
	TV Kanunu'na ekli (I) sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle **EPDK'dan lisans** (bayilik lisansı dahil) alan mükellefler	**01/07/2020** tarihine kadar e-irsaliye uygulamasına geçilmesi ve bu tarihten itibaren sevk irsaliyelerinin e-irsaliye olarak düzenlenmesi gerekmektedir. **01/01/2020** tarihinden itibaren ÖTV (I) sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi v.b. faaliyetleri nedeniyle EPDK'dan lisans alanlar, **lisans alınan ayı takip eden 4. ayın başından itibaren** e-irsaliye uygulamasına geçmek zorunda olacaktır.
	ÖTV Kanunu'na ekli (III) sayılı listedeki malların imal, inşa, ithalini ve ana bayi/distribütör şeklinde pazarlamasını gerçekleştiren mükellefler	**01/07/2020** tarihine kadar e-irsaliye uygulamasına geçilmesi ve bu tarihten itibaren sevk irsaliyelerinin e-irsaliye olarak düzenlenmesi gerekmektedir. **01/01/2020** tarihinden itibaren ÖTV (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler **işlemin gerçekleştiği ayı takip eden 4. ayın başından itibaren** e-irsaliye uygulamasına geçmek zorunda olacaktır.
	3213 sayılı Maden Kanunu kapsamında düzenlenen işletme ruhsatı/sertifikası sahipleri ve işletme ruhsatı/sertifikası sahipleri ile yaptıkları sözleşmeye istinaden maden üretim faaliyetinde bulunan gerçek ve tüzel kişi mükellefler.	**01/07/2020** tarihine kadar e-irsaliye uygulamasına geçilmesi ve bu tarihten itibaren sevk irsaliyelerin e-irsaliye olarak düzenlenmesi gerekmektedir. **01/01/2020 tarihinden** itibaren maden ruhsat veya sertifikası alanlar, söz konusu **belgenin alındığı ayı takip eden 4. ayın başından itibaren e-irsaliye** uygulamasına dahil olacaklardır.
	4634 sayılı **Şeker Kanunu'nun** 2. maddesinin (e) bendinde tanımına yer verilen şekerin *(Beyaz şeker (standart, rafine küp ve kristal şeker), yarı beyaz şeker, rafine şeker, ham şeker ve kahverengi şeker olarak sınıflandırılan, pancar veya kamıştan üretilen kristallendirilmiş sakaroz ile nişasta kökenli izoglukoz, likid ya da kurutulmuş halde glukoz şurubu, sakaroz veya invert şeker veya her ikisinin karışımının suda çözünmesinden meydana gelen şeker çözeltisi ve invert şeker şurubu ile inülin şurubu)* imalini gerçekleştiren mükellefler	**01/07/2020** tarihine kadar e-irsaliye uygulamasına geçilmesi ve bu tarihten itibaren sevk irsaliyelerinin e-irsaliye olarak düzenlenmesi gerekmektedir. **01/01/2020** tarihinden itibaren şeker imalini gerçekleştirenler, **imalat faaliyetini gerçekleştiği ayı takip eden 4. ayın başından itibaren** e-irsaliye uygulamasına geçmek zorunda olacaktır.
	E-fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerden **demir ve çelik (GTİP 72) ile demir veya çelikten eşyaların (GTİP 73)** imali, ithali veya ihracı faaliyetinde bulunan mükellefler.	**01/07/2020** tarihine kadar e-irsaliye uygulamasına geçilmesi ve bu tarihten itibaren sevk irsaliyelerini e-irsaliye olarak düzenlenmesi gerekmektedir. **01/01/2020** tarihinden itibaren demir, çelik ürünlerinin imali ithal veya ihracını gerçekleştirilenler, **bu işlemlerin gerçekleştiği ayı takip eden 4. ayın başından itibaren** e-irsaliye uygulamasına geçmek zorunda olacaklardır.
	Tarım ve Orman Bakanlığı'nca gübre üretim ve tüketiminin kayıt altına alınmasına yönelik oluşturulan **Gübre Takip Sistemi'ne** kayıtlı kullanıcılar.	**01/07/2020** tarihine kadar e-irsaliye uygulamasına geçilmesi ve bu tarihten itibaren sevk irsaliyelerinin e-irsaliye olarak düzenlenmesi gerekmektedir. **01/01/2020** tarihinden itibaren Gübre Takip Sistemine dahil olanlar, **sisteme girdikleri ayı takip eden 4. ayın başından itibaren** e-irsaliye uygulamasına dahil olacaklardır.
	957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre **komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle** iştigal eden mükellefler.	**01/01/2020** tarihine kadar e-irsaliye uygulamasına geçilmesi ve bu tarihten itibaren sevk irsaliyelerinin e-irsaliye olarak düzenlenmesi gerekmektedir. **01/01/2020** tarihinden itibaren Hal Kayıt Sistemi kapsamındaki sebze ve meyvelerin toptan ticaretini yapmaya başlayanlar, **bu faaliyetin başladığı ayı takip eden 4. ayın başından itibaren** e-irsaliye uygulamasına geçeceklerdir.
	Riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefler	Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük görülen mükelleflere yazılı bildirim yapılacak ve **en fazla 3 aylık süre verilecektir.** Söz konusu mükellefler Gelir İdaresi Başkanlığı'nın tebliğ ettiği süre içinde e-irsaliye uygulamasına geçmek zorunda olacaktır.

E-BELGE TÜRÜ	UYGULAMAYA GEÇİŞİ ZORUNLU OLANLAR	GEÇİŞ SÜRESİ
E-SMM (e-serbest meslek makbuzu)	Vergiden muaf olmayan serbest meslek erbapları	**a) 01/02/2020** tarihi itibariyle faaliyetine devam etmekte olanlar **01/06/2020** tarihine kadar, **b) 01/02/2020** tarihinden (bu tarih dahil) itibaren faaliyetine başlayacak olanların ise **işe başladıkları ayı izleyen 3. ayın sonuna kadar** E-SMM uygulamasına dahil olması zorunludur.
E-MÜSTAHSİL MAKBUZU	E-fatura uygulamasına geçmek zorunda olan mükelleflerden faaliyetleri gereği aynı zamanda müstahsil makbuzu düzenlemek zorunda olanlar,	Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük görülen mükelleflere yazılı bildirim yapılacak ve en fazla 3 aylık süre verilecektir. Söz konusu mükellefler Gelir İdaresi Başkanlığı'nın tebliğ ettiği süre içinde e-müstahsil makbuzu uygulamasına geçmek zorunda olacaktır.
	5957 sayılı Kanun hükümlerine göre komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden mükellefler	01/01/2020 tarihine kadar uygulamaya geçmeleri zorunludur.
	Başkanlıkça kendilerine e-Müstahsil Makbuzu uygulamasına geçiş zorunluluğu getirilen mükellefler	01/07/2020 tarihine kadar uygulamaya geçmeleri gerekmektedir.
	Riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefler	Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük görülen mükelleflere yazılı bildirim yapılacak ve **en fazla 3 aylık süre verilecektir.** Söz konusu mükellefler Gelir İdaresi Başkanlığı'nın tebliğ ettiği süre içinde e-müstahsil makbuzu uygulamasına geçmek zorunda olacaktır.
E-GİDER PUSULASI	Riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefler	Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük görülen mükelleflere yazılı bildirim yapılacak ve **en fazla 3 aylık süre verilecektir.** Söz konusu mükellefler Gelir İdaresi Başkanlığı'nın tebliğ ettiği süre içinde e-müstahsil makbuzu uygulamasına geçmek zorunda olacaktır.

E-BELGE TÜRÜ	UYGULAMAYA GEÇİŞİ ZORUNLU OLANLAR	GEÇİŞ SÜRESİ
E-BİLET	Karayolu Taşıma Yönetmeliğinde belirtilen şehirlerarası tarifeli yolcu taşımacılığı faaliyetiyle iştigal eden D1 yetki belgeli işletmeler	**01/01/2021** tarihine kadar (2021 veya müteakip yıllarda faaliyetlerine başlayanlar, faaliyete başladığı ayı izleyen dördüncü ayın başından itibaren) e-bilet uygulamasına geçmek zorundadırlar.
	Yerli ve yabancı sinema filmi gösteriminde bulunan sinema işletmeleri	**01/07/2020** tarihine kadar (01/07/2020 tarihinden sonra faaliyetlerine başlayanlar, **faaliyetlerine başladıkları ayı izleyen dördüncü ayın başına kadar)** ***tebliğde belirtilen şekilde*** e-Bilet uygulamasına geçmek ve düzenleyecekleri giriş biletlerini e-Bilet olarak düzenlemek zorundadırlar.
E-SİGORTA KOMİSYON GİDER BELGESİ	E-Sigorta Komisyon Gider Belgesi uygulaması **isteğe bağlı bir uygulama olup, dileyen mükellefler** başvuru yaparak söz konusu uygulamadan yararlanabilirler.	Gelir İdaresi Başkanlığı en az 3 aylık zaman süresi belirleyerek, e-Sigorta Komisyon Gider Belgesi uygulamasına ilişkin geçiş zorunluluğu getirmeye ve bu durumu ebelge.gib.gov.tr adresinde yayımlanacak duyurularla belirlemeye yetkilidir.
E-SİGORTA POLİÇESİ	E-Sigorta Poliçesi uygulaması **isteğe bağlı bir uygulama olup, dileyen mükellefler** gerekli başvurularını yaparak söz konusu uygulamadan yararlanabilirler.	Gelir İdaresi Başkanlığı en az 3 aylık zaman süresi belirleyerek, sigorta, emeklilik ve reasürans şirketlerinin veya sigorta ve emeklilik aracılarının e-Sigorta Poliçesi uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirmeye ve bu durumu ebelge.gib.gov.tr adresinde yayımlanacak duyurularla belirlemeye yetkilidir.
E-DÖVİZ ALIM-SATIM BELGESİ	E-Döviz Alım-Satım Belgesi uygulaması **isteğe bağlı bir uygulama olup, dileyen mükellefler** gerekli başvurularını yaparak söz konusu uygulamadan yararlanabilirler.	Gelir İdaresi Başkanlığı en az 3 aylık zaman süresi belirleyerek, yetkili müesseselere e-Döviz Alım-Satım Belgesi Uygulamasına dâhil olma zorunluluğu getirmeye ve bu durumu ebelge.gib.gov.tr adresinde yayımlanacak duyurularla belirlemeye yetkilidir.
E-DEKONT	E-Dekont uygulaması zorunlu bir uygulama olmayıp, **bankalar istemeleri halinde 01/01/2020 tarihinden itibaren** uygulamaya dahil olabileceklerdir.	Gelir İdaresi Başkanlığı en az 3 aylık zaman süresi belirleyerek, bankaların e-Dekont uygulamasına dâhil olma zorunluluğu getirmeye ve bu durumu ebelge.gib.gov.tr adresinde yayımlanacak duyurularla belirlemeye yetkilidir.

1.2. E-Belge Uygulamalarına Dair Kısa Notlar

- E-belge ve e-defter uygulamalarındaki gelişmeleri dikkate aldığımızda, Mali İdare'nin önünde sonunda limitleri daha da azaltarak hemen hemen tüm mükellefleri e-belge ve e-defter kapsamına alacağını söyleyebiliriz. (Serbest meslek erbabını defter beyan sistemi ile bir anlamda elektronik ortamda defter tutmaya başlatmıştır.) Tabii bu uygulamalar sayesinde Mali İdare cephesinde muazzam bir veri birikimi olmaktadır. Bu verilerin konusunda uzman kişiler tarafından işlenmesi ve anlamlı bilgilere dönüştürülmesi sonrasında vergi denetimlerinde "e-denetim" çağının ciddi şekilde başlayacağını; hatta çok uzak olmayan bir zaman içinde İdarenin pek çok konuyu eş zamanlı denetleyebilecek bir alt yapıya sahip olabileceğini söyleyebiliriz.
- Başkanlık bu Tebliğ uyarınca düzenlenen e-belgelere uzaktan erişebilecektir. Erişim gereklerinin yerine getirilmiş olması, mükellefin söz konusu e-belgeleri muhafaza ve ibrazı ödevlerini ortadan kaldırmayacaktır. Uzaktan erişime ilişkin usul ve esaslar "ebelge.gib.gov.tr" adresinde yayımlanan "Elektronik Belge Uzaktan Erişim Kılavuzunda" açıklanacaktır.
- E-Belge uygulamaları kapsamında belirlenen format ve standartlara uygun olarak düzenlenen e-belgeler yeni bir belge türü olmayıp kâğıt ortamda düzenlenen belgelerle aynı hukuki niteliklere sahiptir.
- E-belge düzenlenmesi mükellefin kendi bilgi işlem sisteminden, özel entegratör vasıtasıyla entegratör sistemi üzerinden veya GİB portalları üzerinden olabilir. Bazı belge türlerinde GİB portalı kullanılamamayacak olup, mükellefin kendi bilgi işlem sistemini kurması zorunlu tutulmuştur veya kendi bilgi işlem sistemini kullanmak ya da özel entegratör ile çalışma şeklinde seçimlik hakkı bulunmaktadır.
- E-Belge formatı olarak "ebelge.gib.gov.tr" adresinde yayınlanan teknik kılavuzlara uygun e-belge format ve standardının kullanılması zorunludur.
- Kılavuzlarda yer verilen açıklamalara ve işlemin mahiyetine uygun şekilde fatura tipi ve gerekiyorsa istisna tipi ve istisna kodu doğru seçilmelidir. Kısmi istisna kod listeleri ve tam istisna kod listeleri UBL-TR1.2.1 Kılavuzları içinde UBL-TR Kod Listeleri dokümanında açıklanmıştır.
- VUK ve TTK'nın ilgili hükümlerine göre mükellefler, gerek düzenledikleri, gerekse adlarına düzenlenen faturaları, yasal süreler dahilinde muhafaza ve istendiğinde ibraz etmekle yükümlüdürler. E-faturanın veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkar edilemezliği Mali Mühürle garanti altına alınmaktadır. Mührün doğruluk ve geçerlilik kontrolünün ancak elektronik ortamda yapılabilmesi nedeniyle e-faturanın kağıda basılarak saklanması söz konusu değildir. Bu nedenle mükellefler, düzenledikleri ve aldıkları e-faturaları, üzerindeki Mali Mührü de içerecek şekilde kanuni süreler dahilinde kendi bünyelerindeki elektronik, manyetik veya optik ortamlarda muhafaza ve istendiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla ibraz edeceklerdir.
- E-fatura uygulamasına zorunlu olarak dahil olanlar, tebliğde belirlenen süre kapsamında e-defter uygulamasına da geçmek zorundadır.
- E-fatura uygulamasına (ister zorunlu isterse isteğe bağlı olarak) geçenler e-arşiv fatura uygulamasına da geçeceklerdir.
- Uygulamaya yeni kaydolan mükelleflerin, Kayıtlı Kullanıcılar Listesinde ilan edilmelerini izleyen yedi gün içerisinde e-fatura düzenlemeleri ve almaları, diğer kayıtlı kullanıcıların yeni kayıt olan kullanıcılara bu süre içerisinde e-fatura göndermeleri zorunlu değildir. E-fatura uygulamasından yararlanan mükellefler hesaplarının açılmasını takip eden yedi günden sonra kayıtlı kullanıcılara e-Fatura göndermek ve almak zorundadırlar. Konu hakkında "E-Fatura Uygulaması Elektronik Başvuru Rehberi ve Kılavuzu - v 1.2"de detaylı açıklamalar bulunmaktadır.
- E-faturalar iki senaryo tipinde düzenlenebilir. "Temel Fatura" ve "Ticari Fatura". Konu hakkında "UBL-TR1.2.1" kılavuzlarında detaylı düzenlemeler ve açıklamalar yapılmıştır. E-irsaliye ise sadece "Temel e-İrsaliye" senaryosu şeklinde düzenlenebilir. İki senaryo arasındaki en temel fark, ticari faturaya alıcı e-fatura sistemi üzerinden TTK'daki faturaya itiraz süresi içinde red yanıtı verebilir. Temel Faturada ise böyle bir red sistemi bulunmamaktadır. Bununla birlikte 15.02.2019 tarihinde uygulmaya alınan "Temel Senaryoda Düzenlenen E-Faturaların İptaline İlişkin "E-Fatura İptal Portalı" sayesinde, satıcılar sistemde temel fatura şeklinde düzenlenmiş faturanın iptali için talep oluşturabilmekte ve alıcı ise bu iptal talebine onay vermek suretiyle temel fatura iptali yapabilmektedir. Konu hakkında yayınlanan kılavuzda "Temel fatura senaryosunda düzenlenen e-Faturaların elektronik ortamda iptal edilebilmesi için; faturayı düzenleyen tarafından fatura numarası ve fatura tutar bilgilerini imzalayıp fatura iptal talebi e-Fatura İptal Portali aracılığı ile oluşturulması ve iptal taleplerine ilgili faturanın alıcısı tarafından iptal talebine onay verilmesi gerekmektedir. Alıcısı tarafından iptal talebine portal aracılığı ile onay verilmedikçe, iptal talebine ait e-faturalar eFatura uygulamasına ilişkin sistem üzerinde iptal edilmemiş, geçerli faturalar olarak kabul görecektir.

E-Fatura uygulamasına taraf olanların birbirlerine yönelik düzenlemiş oldukları e-Faturalara sistem üzerinden (gerek Ticari fatura senaryosunda düzenlenmiş faturalar için eFatura sistemi üzerinden, gerekse temel fatura senaryosunda düzenlenmiş faturalar için eFatura İptal Portalı üzerinden) itiraz etmeleri mümkün bulunduğu gibi harici itiraz yollarının (noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza kullanılarak kayıtlı elektronik posta sistemi ile) kullanılmasına engel teşkil etmemektedir. Ancak harici itiraz yolları ile gerçekleştirilen itiraz işlemleri ve bu itiraz işlemlerinin sonucuna göre faturanın iptal edilmiş olup olmadığı, e-Fatura sistemi üzerinden takip edilmesi mümkün olamayacağından ve e-Fatura sistem üzerinde söz konusu faturalar satıcısı tarafından düzenlenmiş ve alıcısı tarafından da itiraz/iptale konu edilmemiş olduğu durumda, elektronik ortamda yapılacak kontrol ve denetimlerde mükelleflerimizin ilave açıklama yapmalarına ve bu itiraz ve iptal işlemlerini haricen gerçekleştirdiklerine ilişkin tevsik edici bilgi ve belgeleri ilgililere sunma ve bu bilgi ve belgeleri istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilmesini gerektirecektir. Bu nedenle, ticari fatura senaryosunda düzenlenen e-Faturalara e-Fatura uygulaması üzerinden, temel fatura senaryosunda düzenlenen e-Faturalara da e-Fatura İptal Portalı üzerinden itiraz/iptal işlemlerini gerçekleştirilmesi özellikle sistem bilgileri ile beyan, bildirim ve formlardaki bilgilerin uyumluluğunun sağlanması açısından tavsiye edilmektedir." açıklamasına yer verilmiştir.

- Düzenlenmesi ve alınması zorunlu olan e-belgenin düzenlenmemesi, alınmaması, bu belgelerde hatalı bilgilere yer verilmesi, e-belge düzenlenmesi gerektiği halde kağıt belge düzenlenmesi halinde VUK kapsamında özel usulsüzlük cezası (ÖUC) kesilecek fiiller olarak yerini almıştır. (Belgedeki meblağın %10'u nispetinde ÖUC; hem düzenleyene hem de alıcıya.)
- Zorunlu olarak e-belge şeklinde düzenlenmesi gereken vesikaların, hangi hallerde kağıt olarak düzenlenebileceğine dair "zorunlu haller" tebliğin V.7 ve VIII numaralı bölümlerinde düzenlenmiştir.
- Elektronik belge olarak düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin;

  a) Başkanlığın ve e-belge uygulamalarına taraf olan diğer kamu kurum ve kuruluşlarının bilgi işlem sistemlerinde meydana gelen arıza, kesinti ile bu sistemlerde yapılan bakım,
  b) İspat veya tevsik edilmek kaydıyla, mükellefin ya da Başkanlıktan izin almış özel entegratör kuruluşların bilgi işlem sistemlerinde meydana gelen arıza, kesinti ile bu sistemlerde yapılan planlı bakım (yazılı bildirimde belirtilen süre ile sınırlı kalmak kaydıyla),
  c) İspat veya tevsik edilmek kaydıyla, kullanılmakta olan mali mührün veya elektronik imza aracının arızalanması veya çalınması (yeni mali mühür veya elektronik imza aracının temini süresince),
  ç) Bakanlık veya Başkanlık tarafından e-Belge uygulamalarına ilişkin olarak yayımlanan genel tebliğ, sirküler ve teknik kılavuz ve duyurularda, belgelerin e-Belge yerine kâğıt olarak düzenlenmesine izin verilmesi,

gibi nedenlerle, kanunen düzenlenmesi gereken sürenin geçirilmemesi kaydıyla, kâğıt olarak düzenlenmesi durumunda özel usulsüzlük cezası kesilmez.

- Mükelleften kaynaklanan diğer nedenlerle, e-belge olarak düzenlenmesi gereken belgelerin kâğıt olarak düzenlenmesi yukarıda sayılan nedenler kapsamında değerlendirilmez.
- Elektronik olarak düzenlenmesi gereken belgenin, VUK'nun 13. maddesinde yazılı mücbir sebepler nedeniyle elektronik olarak düzenlenememesi halinde, Kanunun 373. maddesi gereği özel usulsüzlük cezası kesilmez.
- E-Belge uygulamalarına dahil olanlar, e-belgelere ilişkin elektronik kayıtların bozulması, silinmesi, zarar görmesi, işlem görememesi halleri ile olağanüstü durumların meydana gelmesi halinde, durumu Başkanlığa üç iş günü içinde bildirerek bu kayıtları nasıl tamamlayacağına ilişkin ayrıntılı bir plan sunmak zorundadır.
- Tebliğe konu uygulamaları kendi sistemi üzerinden kullananlar, bilgi işlem sistemlerini oluşturan donanımların bir kısmının veya tamamının haczedilmesi veya yetkili mercilerce el konulması halinde, durumu en geç üç iş günü içerisinde Başkanlığa bildirmek ve kayıtlarını nasıl tamamlayacağına ilişkin ayrıntılı bir plan sunmak zorundadır.
- E-arşiv fatura sistemine kaydolunması için e-fatura uygulamasına da kayıtlı olunması zorunludur. Bu mükellefler e-fatura sistemine kayıtlı olan mükelleflere e-fatura düzenler, e-fatura sistemine kayıtlı mükelleflerden e-fatura alır. E-fatura sistemine kayıtlı olmayan diğer tüm mükellefler ve müşterileri için ise e-arşiv fatura tanzim etmeleri zorunludur. (Yurt dışına –mal ihracatı hariç- kesilecek faturalar dahil.)
- Diğer bir ifadeyle, e-fatura, e-arşiv sistemine geçmiş mükellefler için kağıt fatura düzenleme işlemi artık geçerli değildir. Bununla birlikte, gerek kendi sistemlerinde veya özel entegratör sisteminde gerekse GİB sistemlerinde yaşanbilecek teknik aksaklıklar halinde düzenlenmek üzere ellerinde "yeterli miktarda" kağıt fatura bulundurmaları zorunludur. Bu şekilde belge düzenlemek istisnai bir uygulama olup, belge düzenlemeye başlamadan önce Başkanlığa konu hakkında tevsik edici bilgi ve belgelerle birlikte yazılı olarak bilgi verilmesi ve bu durumun süreklilik arz etmemesi gerekmektedir.

Süreklilik arz etmesi halinde, uygulamalardan kendi bilgi işlem sistemlerinin entegrasyonu yöntemi ile yararlanan mükelleflerin entegrasyon izinleri Başkanlıkça iptal edilebilecek olup, GİB Portal hesapları otomatik olarak açılacaktır. Bu durum entegrasyon izni iptal edilen mükelleflerin, iznin iptalinden sonra, uygulamalardan özel entegratörlerin bilgi işlem sistemleri aracılığıyla yararlanmalarına engel teşkil etmez.
- E-Belge uygulamalarına dahil olan mükelleflerin, milli savunma, istihbarat ve güvenlik amaçlı mal veya hizmet alımlarına ilişkin olarak Başkanlıktan özel izin alan kurumlara matbu belge düzenlenmek üzere yeteri kadar basılı kağıt belge bulundurmaları zorunludur.
- E-belge türlerine geçilebilmesi için (e-dekont hariç) e-fatura uygulamasına da kaydolunması zorunlu tutulmuştur. Tabii bu durumda otomatikman e-arşiv fatura uygulamasına da kaydolunması gerekmektedir.
- E-belgeler ile ÖKC/YNÖKC kullanımı arasında önemli teknik bağlantılar bulunmaktadır. Mükelleflerin bu konuda hizmet aldıkları teknik danışmanlar ve entegratör firmaları ile yakın ilişkin içinde olması, ilgili personellerine bu sistemlerin eş zamanlı kullanımı konusunda iyi bir eğitim vermesi elzemdir.
- Serbest bölgede faaliyet gösteren mükellef e-fatura kapsamındaysa ve serbest bölgeye yapılan mal teslimi gümrük çıkış beyannamesi ile değil serbest bölge işlem formu ile belgelendiyse ve malı satan e-arşiv kapsamındaysa, düzenleyeceği fatura e-arşiv fatura olacaktır. Serbest bölgedeki firma e-fatura kapsamındaysa fatura e-fatura olacaktır. Serbest bölgeye teslim gümrük çıkış beyannamesi ile olduysa bu durumda e-ihracat faturası düzenlenecektir.
- E-belgelerde her yıl sıra numarası yeni baştan başlatılacaktır; sadece yıl bilgisi değişecektir. Mükelleflerin şubeleri, farklı iş yerleri itibariyle farklı seri numaraları belirleme imkanı bulunmaktadır.
- E-faturalarda bulunması gereken bilgiler arasında karekod/barkod bilgisi de bulunmaktadır. Buna göre, Başkanlık (GİB) sistemlerinden elektronik ortamda sorgulanması, doğrulanması ve görüntülenmesine imkân vermek üzere, Başkanlık tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkod (Başkanlık tarafından "ebelge.gib.gov.tr" adresinden yapılan duyuruda belirtilecek tarihten itibaren) bilgisinin e-fatura yer alması zorunludur.
- Mal ihracatı ve yolcu beraberi eşya ihracı (Türkiye ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlar) e-fatura (e-ihracat faturası) kapsamındadır. 509 sayılı Tebliğ ile yolcu beraberi satışlardan diğeri olan ve "bavul ticareti" olarak adlandırılan teslimlere dair faturalar da e-ihracat faturası kapsamında alınmış olup; 01/07/2020'den itibaren bu kapsamdaki satışlara ait faturaların elektronik ortamda oluşturulması gerekecektir. Konu hakkında ebelge.gib.gov.tr adresinde yayınlanan "e-Fatura Gümrük İşlemleri Kılavuzu"nda yeni düzenlemeler yapılması beklenmektedir.
- Başkanlık (GİB), yapılan analiz veya inceleme çalışmaları neticesinde riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefleri veya mükellef gruplarını, faaliyet, sektör ve ciro tutarına bağlı olmaksızın, yazılı bildirim yapmak ve geçiş hazırlıkları için en az 3 ay süre vermek suretiyle e-fatura uygulamasına geçme zorunluluğu getirmeye yetkili kılınmıştır.
- E-irsaliye uygulamasından yararlanan mükellefler, e-irsaliye uygulamasına kayıtlı olmayanlara da sevk irsaliyesini, e-irsaliye olarak düzenleyecek olup, alıcılarının talebine göre elektronik veya kağıt ortamda teslim edebileceklerdir.
- Malın fiili sevki sırasında araç içinde e-irsaliyenin bir örnek kâğıt çıktısının bulundurulması ya da elektronik olarak görüntülenmesinin sağlanması zorunludur. Söz konusu kâğıt çıktı üzerinde ıslak imza ya da kaşe bulunması, e-irsaliye uygulamasına kayıtlı olmayan alıcının e-irsaliyenin kâğıt çıktısını talep etmesi hali haricinde, zorunlu değildir.
- E-Serbest Meslek Makbuzunun, muhatabının talebi çerçevesinde ıslak imzalı kâğıt çıktısı verilerek ya da elektronik ortamda iletilerek teslim edilmesi gerekmektedir. E-Serbest Meslek Makbuzu çıktısının ıslak imza ile imzalanması yerine serbest meslek erbabının imzasının notere tasdik ettirilip, e-Serbest Meslek Makbuzu üzerine atılacak ıslak imza yerine geçmek üzere hazır imzalı olarak düzenlenip teslim edilmesi de mümkündür.
- E-Serbest Meslek Makbuzu ve Raporunun oluşturulması ve gönderilmesinde uyulması gereken format, standart ve Raporlama süresi "ebelge.gib.gov.tr" adresinde yayımlanan teknik kılavuzlarda açıklanır.
- E-gider pusulası, Başkanlık (GİB) tarafından riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük görüldüğü için zorunlu olarak uygulamaya dahil edilecekler dışındaki mükellefler için isteğe bağlı bir uygulamadır. E-gider pusulasına dahil olmak için e-fatura uygulamasına dahil olunması zorunludur. Tabii e-fatura uygulamasına dahil olunması artık e-arşiv uygulamasına dahil olunmasını da beraberinde getirmektedir.
- E-Gider Pusulasının en az bir örnek kâğıt çıktısının alınarak, çıktının belgeyi düzenleyen ve muhatabı tarafından ıslak imza imzalanması ve düzenleyen tarafından kâğıt ortamda da muhafaza ve ibraz edilmesi, muhatabına ise elektronik veya kâğıt ortamda iletilmesi gerekmektedir.

- E-Gider Pusulası ve Raporunun oluşturulması ve gönderilmesinde uyulması gereken format, standart ve Raporlama süresi "ebelge.gib.gov.tr" adresinde yayımlanacak teknik kılavuzlarda açıklanır.
- E-bilet uygulamasına geçme zorunluluğu getirilen mükellefler; kara ve deniz yolu ile yolcu taşımacılığı yapan mükellefler ile sinema işletmeleridir.
- E-Belge izni kapsamında düzenlenen belgelerde, seri-sıra numarası yerine 3 haneli birim kodu ve 13 haneli sıra numarasından oluşan (e-Dekont uygulaması kapsamında 4 haneli birim kodu ve en az 14 haneli sıra numarasından oluşan numara, hava yolu firmalarınca düzenlenen e-Biletlerde ise bu numara yerine IATA nezdindeki kod numarası ile başlayan toplam on üç haneli bilet numarası da belge numarası yerine kullanılabilecektir) belge numarası kullanılır. Birim kodu serbestçe belirlenebilir. Başkanlık bazı birim kodlarının kullanımını yasaklayabileceği gibi bazı işlemler için belirlediği birim kodlarının kullanılmasını zorunlu kılabilir.
- Belge numarası içerisinde yer alan sıra numarası, 4 karakter yıl ve 9 karakter müteselsil numaradan oluşmaktadır. Her bir birim koduna ait sıra numarası kendi içinde oluşturulur ve takip edilir. Sıra numarası içerisinde yer alan 9 karakterlik müteselsil numara, her yılın ilk günü itibarıyla "1" rakamından başlatılarak kullanılır. Mükellef bünyesinde aynı belge numarası birden fazla kullanılamaz.
- E-Dekont üzerinde belge numarası olarak en az 4 haneli birim kodu ve en az 14 haneli sıra numarasından oluşan numara kullanılır. Birim kodu serbestçe belirlenebilir. Başkanlık bazı birim kodlarının kullanımını yasaklayabileceği gibi bazı işlemler için belirlediği birim kodlarının kullanılmasını zorunlu kılabilir. Belge numarası içerisinde yer alan sıra numarası, 4 karakter yıl ve en az 10 karakter müteselsil numaradan oluşmaktadır. Her bir birim koduna ait sıra numarası kendi içinde oluşturulur ve takip edilir. Sıra numarası içerisinde yer alan en az 10 karakterlik müteselsil numara, her yılın ilk günü itibarıyla "1" rakamından başlatılarak kullanılır. Mükellef bünyesinde aynı belge numarası birden fazla kullanılamaz.
- E-Belgelerin kâğıt çıktısının alınmasını gerektiren durumlarda, belgenin birden fazla sayfaya taşması durumunda, her sayfada toplam sayfa sayısı ile birlikte sayfa numarası gösterilmesi koşuluyla aynı belge numarası kullanılacaktır.
- E-belge uygulamalarına dair tek kaynak genel tebliğ değildir. Mali İdare tarafından pek çok kılavuz yayınlanmıştır. Bu kılavuzlarda yer verilen kurallara da uyulması zorunludur. Ayrıca Mali İdare tarafından Sık Sorulan Sorular (SSS) zaman zaman güncellenerek yayınlanmaktadır. Ayrıca Mali İdare tarafından oluşturulmuş ve yönetilen forum siteleri üzerinden e-belge uygulamalarında teknik sorunlara dair bilgi alınması mümkündür.
- E-Fatura uygulamasına geçme zorunluluğu olan mükelleflerin; tam bölünme, birleşme (devralma şeklinde birleşme ve yeni kuruluş şeklinde birleşme) veya tür (nev'i) değişikliğine gitmeleri halinde devrolunan veya birleşilen tüzel kişi mükellefler ile tam bölünme veya tür (nev'i) değişikliği sonucunda ortaya çıkan yeni tüzel kişi mükellefler e-Fatura uygulamasına geçmek zorundadır. Uygulamalara geçme süresi hiçbir koşulda işlemin ticaret siciline tescil tarihini izleyen ayın başından itibaren 3 ayı geçemez.
- E-Fatura uygulamasına kayıtlı bir kullanıcı, nevi değişikliğine gitmesi halinde 15 gün içerisinde, nevi değişikliğine ilişkin ticaret sicil gazetesinin fotokopisi ve durumu izah eden bir dilekçe ile Gelir İdaresi Başkanlığı'na posta yoluyla, yeni unvana ait mali mühür temini için Kamu Sertifikasyon Merkezine elektronik ortamda başvurması gerekmektedir. Nevi değişikliğine giden mükellefler yeni mali mühürlerini temin edene kadar, e-Fatura Uygulamasından eski Vergi Kimlik Numarasına ait unvan ve mali mühür ile yararlanmaya devam edeceklerdir. Bu süre zarfında, eski unvanlarına düzenlenen faturaları muhasebeleştirebilecekler, düzenleyecekleri e-Faturalarda, yeni unvan ve Vergi Kimlik Numarası bilgilerine faturanın açıklama alanında yer vereceklerdir. Yeni unvanlarına ait mali mührün üretim/teslim bilgisi Kamu Sertifikasyon Merkezi tarafından Başkanlığa iletildikten sonra, Başkanlık tarafından eski hesapları kapatılarak, yeni hesapları aktive edilecektir. Bu tarihten sonra yeni VKN, yeni unvan ve yeni mali mühür kullanılarak e-fatura düzenlenecektir.
- E-Fatura uygulamasına kayıtlı bir kullanıcı, unvanının değişmesi halinde 15 gün içinde unvan değişikliğine ait Ticaret Sicil Gazetesinin fotokopisi ve durumu izah eden bir dilekçe ile Gelir İdaresi Başkanlığı'na posta yoluyla, yeni unvana ait mali mühür temini için Kamu Sertifikasyon Merkezine elektronik ortamda başvurması gerekmektedir. Unvan değişikliğine giden mükellefin e-Fatura sistemindeki unvanı, dilekçesine istinaden güncellenecek olup, mükellefler yeni mali mühürlerini temin edene kadar, eski unvana ait mali mühürleri ile işlem yapmaya devam edebileceklerdir.
- 509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin, "VIII. Diğer Hususlar" bölümünün 6. paragrafında; "Bu Tebliğe konu e-Belge uygulamalarına dâhil olan mükellefler, uygulamaya dâhil oldukları tarihin içinde bulunduğu ayın (e-Fatura ve e-Arşiv Fatura uygulamaları için 7. günün) sonuna kadar, söz konusu belgeleri kâğıt ortamda da düzenleyebilirler. Ancak aynı işlem için e-Belge veya kâğıt ortamdaki belgelerinden sadece birinin düzenlenmesi gerekmektedir." hükmüne yer verilmiştir.

- E-Fatura Uygulamasını Kullanmaya Başlama: "e-Fatura Başvuru Rehberi ve Kılavuzu"nda yer verilen açıklamalara göre, uygulamaya yeni kaydolan mükelleflerin, Kayıtlı Kullanıcılar Listesinde ilan edilmelerini izleyen yedi gün içerisinde e-Fatura düzenlemeleri ve almaları, diğer kayıtlı kullanıcıların yeni kayıt olan kullanıcılara bu süre içerisinde e-Fatura göndermeleri zorunlu değildir. e-Fatura uygulamasından yararlanan mükellefler hesaplarının açılmasını takip eden yedi günden sonra kayıtlı kullanıcılara e-Fatura göndermek ve almak zorundadırlar. e-Fatura Uygulamasına ilk defa giren mükellefler için yedi günlük sürenin hesabında giriş tarihi dikkate alınır ve ilk yedi günlük süre zarfında kayıtlı kullanıcılar ile arasındaki faturalaşmada e-Fatura zorunluluğu aranmaz. Bir başka ifade ile bu süre içinde matbu fatura düzenleyebilirler ve söz konusu faturalar Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tevsik edici belge olarak kabul edilecektir. (Örn: 1/1/2020 tarihinde e-Fatura uygulamasına geçen bir mükellef için e-Fatura düzenleme zorunluluğu 9/1/2020 tarihinde başlamaktadır. Söz konusu tarihler (1/1/2016-8/1/2020) arasında (8 Ocak dahil) e-Fatura yerine matbu fatura düzenlenebilir ve alınabilir.) - Kayıtlı kullanıcıların güncel listesi ile e-belge uygulamalarına dair mevzuata, kılavuzlara, duyurulara ve diğer bilgi ve belgelere https://ebelge.gib.gov.tr/anasayfa.html adresinden ulaşılması mümkündür.

2. E-Defter

Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığı tarafından ortak olarak yayınlanan 1 sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile elektronik defter (e-defter) yürürlüğe girmiştir.

E-Defter, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu hükümleri gereğince tutulması zorunlu olan defterlerin www.edefter.gov.tr internet sitesinde duyurulan format ve standartlara uygun biçimde elektronik dosya biçiminde hazırlanması, bastırılmaksızın kaydedilmesi, değişmezliğinin, bütünlüğünün ve kaynağının doğruluğunun garanti altına alınması ve ilgililer nezdinde ispat aracı olarak kullanılabilmesine imkan tanımayı hedefleyen hukuki ve teknik düzenlemeler bütünü olarak tanımlanabilir.

Defterlerin elektronik ortamda hazırlanması için xml formatında bir standart olan ve uluslararası kullanıma sahip XBRL (eXtensible Business Reporting Language) Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili esas alınmıştır. Söz konusu standardın ülkemiz uygulamasında kullanımını açıklamak için hazırlanan kılavuzlara www.edefter.gov.tr sitesinde yeralmaktadır.

Belirtilen standartlara uygun olarak hazırlanan elektronik defterlerin değişmezliğinin, kaynağının ve bütünlüğünün sağlanmasında gerçek kişiler için güvenli elektronik imza veya tüzel kişiler için mali mühür kullanılacaktır. Ayrıca imza veya mühür değerinin Elektronik Defter Uygulaması üzerinden bildirimi suretiyle, söz konusu defterin ilgili tüm taraflar nezdinde ispat aracı olarak kullanılabilmesi sağlanacaktır. Başlangıç aşamasında yevmiye defteri ile büyük defterin elektronik defter kapsamında tutulması öngörülmüştür.

E-Defter uygulamasında, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) belirlediği teknik çerçeve dahilinde iki tür elektronik dosya üretilmektedir. Birincisi, bir aya ait yevmiye ve kebir ayrı ayrı olmak üzere, elektronik defter dosyasıdır ve bu dosya, ilgili ayın muhasebe kayıtlarını içermektedir. İkincisi ise, elektronik ortamda oluşturulan defterlere ilişkin anahtar bilgileri içeren berat dosyasıdır.

E-Defter uygulamalarında öncelikle ilgili aya ait muhasebe işlemleri elektronik defter dosyaları haline dönüştürülür. Oluşturulan bu elektronik defter dosyaları, tüzel kişiler tarafından mali mühür, gerçek kişiler tarafından ise mali mühür veya elektronik imza ile imzalanır. İmza aşamasında defterler Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenmiş kontrollere tabi tutulur. Ardından bu defterlere ait berat dosyalarının oluşturulması gerekir. Yevmiye defteri için ayrı, defteri kebir için ayrı berat oluşturulması gerekmektedir. Oluşturulan bu berat dosyaları da defterlerle aynı şekilde imzalanır ve Gelir İdaresi Başkanlığı'na gönderilmeye hazır hale gelmiş olur.

2.1. E-Defter Uygulamasına Dahil Olma Zorunluluğu

Tebliğe göre aşağıda sayılan mükelleflerin e-defter uygulamasına dahil olmaları zorunlu bulunmaktadır.

- E-Fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu bulunan mükellefler.
- Türk Ticaret Kanunu'nun 397. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bağımsız denetime tabi olan şirketler.

E-defter uygulamasına dâhil olma zorunluluğu bulunan mükelleflerden;

- E-fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu bulunan mükellefler, e-fatura uygulamasına geçiş süresi içinde (e-fatura uygulamasına yıl içinde zorunlu olarak geçen mükellefler bakımından izleyen yılın başından itibaren),
- 19.10.2019 tarihi itibarıyla Türk Ticaret Kanunu'nun 397. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bağımsız denetime tabi olan şirketler 01.01.2020 tarihinden itibaren, 2020 ve müteakip yıllarda bağımsız denetime tabi olma şartlarını sağlayan mükellefler ise şartların sağlandığı yılı takip eden yılın başından itibaren,

e-defter uygulamasına geçme zorundadırlar.
E-fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu hakkında son düzenlemeler 19.10.2019 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile yapılmıştır. Söz konusu tebliğin "IV.1.4.e-fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu" başlıklı bölümünde e-fatura kullanmak zorunda olanlar aşağıdaki gibi belirlenmiştir:
a) 2018 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı) 5 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler,
b) Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'ndan (EPDK) lisans alan (bayilik lisansı dahil) mükellefler,
c) Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli III sayılı listedeki malları imal, inşa ve ithal eden mükellefler,
ç) Mal veya hizmetlerin alınması, satılması, kiralanması veya dağıtımı işlemlerinin gerçekleştirilmesine aracılık etmek üzere internet ortamında 6563 sayılı Kanunda tanımlanan başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamını sağlayan gerçek ya da tüzel kişi aracı hizmet sağlayıcıları,
d) İnternet ortamında gerçek ve tüzel kişilere ait gayrimenkul, motorlu araç vasıtalarının satılmasına veya kiralanmasına ilişkin ilanları yayınlayan internet sitelerinin sahipleri veya işleticileri,
e) İnternet ortamında reklamların yayınlanmasına aracılık faaliyetinde bulunan internet reklamcılığı hizmet aracıları,
f) 5957 sayılı Kanun hükümlerine göre komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticareti ile iştigal edenler.
Söz konusu tebliğin "IV.1.5. E-fatura uygulamasına geçiş süresi" başlıklı bölümünde yer verilen düzenlemelere göre;
- 5 Milyon TL brüt satış hasılatını (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı) 2018 veya 2019 hesap dönemlerinde sağlayan mükellefler 01.07.2020 tarihinden itibaren, 2020 veya müteakip hesap dönemlerinde sağlayan mükellefler ise ilgili hesap dönemini izleyen yılın yedinci ayının başından itibaren e-fatura uygulamasına geçmek zorundadırlar. Buna göre, 2018 veya 2019 yılında brüt satış hasılatı 5 Milyon TL'nı aşan mükellefler 01.01.2021 tarihinden itibaren defterlerini e-defter olarak tutmak zorundadırlar.
-Diğer taraftan, 509 No.lı VUK Genel Tebliği'nin "IX." maddesine göre 454 No.lı VUK Genel Tebliği 01.01.2020 tarihinde yürürlükten kalkacaktır. Bu durumda, 2018 brüt satış hasılatı 10 Milyon TL'nı aşmış olan mükelleflerin en geç 01.01.2020 tarihine kadar e-fatura ve e-defter uygulamasına geçmeleri zorunlu bulunmaktadır.
- Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listedeki mallar nedeniyle EPDK'dan lisans alımı veya Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (III) sayılı liste kapsamındaki malların imal, inşa veya ithalini 2019 yılında gerçekleştirenler 01.07.2020 tarihinden itibaren, 2020 veya müteakip yıllarda gerçekleştirenler ise, lisans alımı veya imal, inşa veya ithalin gerçekleştirildiği ayı izleyen dördüncü ayın başından itibaren e-fatura uygulamasına geçmek zorundadır. Bu çerçevede söz konusu mükelleflerin 01.01.2021 tarihi itibarı ile e-defter uygulamasına geçmeleri gerekmektedir.
-Aracı hizmet sağlayıcıları, internet reklamcılığı hizmet aracıları ile internet ortamında ilan yayınlayanlar 01.07.2020 tarihine kadar (2020 veya müteakip hesap dönemlerinden itibaren bu paragrafta belirtilen işler ile iştigal etmek üzere işe başlayacak mükellefler ise işe başlama tarihinden itibaren 3 ay içinde) başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-fatura uygulamasına geçmek zorundadır. Bu çerçevede söz konusu mükelleflerin 01.01.2021 tarihi itibarı ile e-defter uygulamasına geçmeleri gerekmektedir.
-5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Maların Ticaretinin düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticareti ile iştigal eden mükellefler 01.01.2020 tarihine kadar (2020 veya müteakip hesap dönemlerinden itibaren bu paragrafta belirtilen işler ile iştigal etmek üzere işe başlayacak mükellefler ise işe başlama tarihinden itibaren 3 ay içinde) başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-fatura uygulamasına geçmek zorundadır. Bu çerçevede söz konusu mükelleflerin 01.01.2020 tarihi itibarı ile e-defter uygulamasına geçmeleri gerekmektedir.
E-defter uygulamasına geçme zorunluluğu olduğu belirtilen mükelleflerin; tam bölünme, birleşme (devralma şeklinde birleşme ve yeni kuruluş şeklinde birleşme) veya tür (nev'i) değişikliğine gitmeleri halinde devrolunan veya birleşilen tüzel kişi mükellefler ile tam bölünme veya tür (nev'i) değişikliği sonucunda ortaya çıkan yeni tüzel kişi mükelleflerin de elektronik defter uygulamasına geçme zorunlulukları bulunmaktadır. Uygulamalara geçme süresi hiçbir koşulda işlemin ticaret siciline tescil tarihini izleyen ayın başından itibaren üç ayı geçemeyecektir.

2.3. Başvuruda Gerekli Bilgi ve Belgeler

E-Defter uygulamasına elektronik ortamda başvuru yapılmaktadır. Elektronik başvuru kılavuzu ile elektronik başvuru rehberine www.edefter.gov.tr sitesinden ulaşılabilmektedir.

2.4. E-Defter ve Berat Dosyalarının Oluşturulma ve Yüklenme Zamanı

Eski düzenlemeye göre bir aya ait e-defter ve berat dosyalarının, bu ayı takip eden üçüncü ayın sonuna kadar oluşturulması, Nitelikli Elektronik Sertifika/NES (elektronik imza) ile imzalanması veya mali mühür ile onaylanması sonrasında Gelir İdaresi Başkanlığı sistemine yüklenmesi gerekiyordu. Hesap döneminin son ayına ait e-defter ve berat dosyalarının ise bu süre yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği ayın sonu olarak belirlenmişti.

Yeni düzenlemeye göre, uygulamadan yararlananlar aylık dönemler halinde oluşturacakları e-defter ve berat dosyalarını, aşağıda belirtilen sürelerde oluşturmak, NES veya Mali Mühürle zaman damgalı imzalamak/onaylamak ve berat dosyaları e-defter uygulamasına yüklemek suretiyle Başkanlıkça onaylı halini almak zorundadırlar:

1- Defter ve berat dosyalarının **ilgili olduğu ayı takip eden üçüncü ayın son gününe kadar,**

2- **Hesap dönemlerinin son ayına ait** defter ve berat dosyaları, **gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin verildiği ayın son gününe kadar.**

3- **Dileyen mükellefler,** ***her hesap dönemine ilişkin ilk ayda*** (hesap dönemi içinde işe başlayanlarda işe başlanılan ayda), **tercihlerini e-defter uygulaması aracılığıyla elektronik ortamda bildirmeleri şartıyla, her bir geçici vergi döneminin aylarına ait e-defter ve berat dosyalarını her ay için ayrı ayrı olmak üzere, ilgili olduğu geçici vergi dönemine ilişkin geçici vergi beyannamesinin verileceği ayın sonuna kadar** *(son dönem geçici vergi dönemine ilişkin ayların defter ve berat dosyalarının gelir vergisi mükelleflerinde gelir vergisi beyannamesinin verileceği ayın sonuna kadar, kurumlar vergisi mükelleflerinde ise kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği ayın sonuna kadar)* oluşturma, NES veya Mali Mühürle imzalama/onaylama ve berat dosyalarını e-defter uygulamasına yükleyerek Başkanlıkça onaylı halini alma imkanından da yararlanabileceklerdir. **Tercihlerini bu bentte belirtilen süre içinde bildirmeyen** mükellefler hakkında yukarıda (1) ve (2) numaralı maddelerde belirtilen tarihler esas alınacaktır. Ayrıca yapılan tercih, tercih bildirim süresi içinde yapılan değişiklikler hariç olmak üzere, müteakip hesap dönemlerine ait tüm aylar için geçerli olacaktır. Tercihini geçici vergi dönemi bazında yapan mükelleflerden, defter ve berat dosyalarına ilişkin işlemlerini belirtilen sürede gerçekleştirmeyenler hakkında cezai müeyyidelerin tayininde her bir ay, ayrı ayrı dikkate alınacaktır. ***(Bu düzenleme 01.01.2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir.)***

Yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde defter ve berat dosyalarını oluşturma, NES veya Mali Mühürle imzalama/onaylama ve Gelir İdaresi Başkanlığı onaylı berat dosyalarını alma süreleri aşağıdaki tabloda belirtilmektedir.

Dönem	**Aylık Yükleme Tercihinde Bulunulması Halinde**	**Geçici Vergi Dönemleri Bazında Yükleme *Tercihinde* Bulunulması Halinde**	
Ocak	Nisan ayı sonu	Ocak Şubat Mart	Mayıs ayı sonu
Şubat	Mayıs ayı sonu		
Mart	Haziran ayı sonu		
Nisan	Temmuz ayı sonu	Nisan Mayıs Haziran	Ağustos ayı sonu
Mayıs	Ağustos ayı sonu		
Haziran	Eylül ayı sonu		
Temmuz	Ekim ayı sonu	Temmuz Ağustos Eylül	Kasım ayı sonu
Ağustos	Kasım ayı sonu		
Eylül	Aralık ayı sonu		
Ekim	Ocak ayı sonu	Ekim Kasım Aralık	Gelir veya Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verileceği ayın sonuna kadar
Kasım	Şubat ayı sonu		
Aralık	Gelir veya Kurumlar Vergisi Beyannamelerinin verileceği ayın sonuna kadar		

e-Defter beratı, e-Defterlerin değişmezliğini ispat etmeye yönelik olup, e-Defterlerin içeriğine yönelik bir onayı ifade etmemektedir.

2.5. Defter Tasdikleri

Tebliğ ile yapılan düzenleme kapsamında, e-defter tutma sürecinde **hesap döneminin ilk ayına ait beratın alınmasının açılış onayı, son ayına ait beratın alınmasının kapanış onayı, diğer aylara ait beratların alınmasının ise ilgili aylara ait defterlerin noter onayı yerine geçeceği** belirtilmiştir. Bu düzenlemeye göre, hesap dönemine ait ilk ve son aylar dışındaki diğer ayların da beratlarının yasal süresi içinde alınması önem arz etmektedir.

2.6. Muhasebe Fişleri

E-defter uygulamasına dahil olanlar muhasebe fişlerini kâğıt ve/veya elektronik ortamda istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza etmek zorundadırlar. Bu çerçevede elektronik ortamda oluşturulan muhasebe fişlerinin veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkar edilmezliği, Nitelikli Elektronik Sertifika (NES) veya Mali Mühür ile garanti altına alınması halinde elektronik ortamda oluşturulan muhasebe fişleri kağıt ortamında saklanmayacaktır (kağıt ortamda tutulması tercih edilen muhasebe fişleri hariç). Belirtilen şekilde elektronik ortamda tutulan muhasebe fişlerinin kâğıt ortamdaki hali hukuken bir hüküm ifade etmeyecektir. Defterlerini elektronik ortamında tutanlar elektronik ortamda oluşturulan muhasebe fişlerini vergi kanunları, Türk Ticaret Kanunu ve diğer düzenlemelerde yer alan süreler dahilinde elektronik, manyetik veya optik ortamlarda (kağıt ortamda tutulması tercih edilen muhasebe fişleri kağıt ortamda) muhafaza ve istenildiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla eksiksiz ve okunabilir şekilde ibraz etmekle yükümlü bulunmaktadırlar.

2.7. E-Defter ve Berat Dosyalarını Özel Entegratörün, Yazılım Uyumluluk Onayı Verilen Yazılım Firmalarının veya SMMM'nin Mali Mührü veya Nitelikli Elektronik Sertifika (NES) ile Yüklenmesi

E-defter ve berat dosyalarının mükelleflerin kendilerine ait NES veya Mali Mühür ile imzalanması esas olmakla birlikte, mükellefler tarafından noterde tanzim olunan özel vekâletnamede veya Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen usullere göre oluşturulan elektronik imzalı muvafakatnamede belirtilmesi kaydıyla; Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan bu hususta izin alan özel entegratörlerin veya yazılım uyumluluk onayı verilen yazılım firmalarının ya da defter tutma hususunda 3568 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde yetki verilen meslek mensuplarının Mali Mührü ya da NES'i ile zaman damgalı olarak imzalanması/onaylanması ve bunlar tarafından defter ve berat dosyalarının Gelir İdaresi Başkanlığı sistemine yüklenmesi de mümkün olabilecektir. Bu suretle özel entegratörlere, yazılım uyumluluk onayı verilen yazılım firmalarına ya da meslek mensuplarına e-defter dosyalarının ve beratlarının imzalanma ve yükleme izninin verilmesi, mükelleflerin bu işlemlerden doğan hukuki ve cezai sorumluluğunu ortadan kaldırmayacaktır. Vekaletnamede veya muvafakatnamede belirtilmeyen ay/yıl/hesap dönemlerine ait e-defter ve beratların mükellefin kendisine ait NES veya Mali Mühür ile zaman damgalı olarak imzalanması gerekecektir.
Bu düzenleme 01.01.2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

2.8. E-Defter Dosyaları ile Bunlara İlişkin Berat Dosyalarının İkincil Kopyalarının Özel Entegratörlerin Bilgi İşlem Sistemlerinde Muhafaza Edilmesi

Bilindiği üzere **e-defter ve berat dosyalarının** e-defter uygulamasına dahil olan **mükelleflerin kendilerine ait bilgi işlem sistemlerinde muhafaza edilmesi esastır.** Bu çerçevede üçüncü kişiler nezdinde ya da yurt dışında muhafaza işlemi, muhafaza ve ibraz sorumluluğunu ortadan kaldırmamakta ve Gelir İdaresi Başkanlığı ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü açısından herhangi bir hüküm ifade etmemektedir. Muhafaza yükümlülüğünün Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve Türkiye Cumhuriyeti kanunlarının geçerli olduğu yerlerde yerine getirilmesi zorunlu bulunmaktadır. Tebliğde belirtilen işlemlerin neticesinde oluşturulan e-defterlerin, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından onaylanan beratları ile birlikte muhafaza ve ibraz edilmesi koşuluyla Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında geçerli kanuni defterler olarak kabul edileceği hususun altını çizmek isteriz.
Yeni yapılan düzenleme ile **e-defter dosyaları ile bunlara ilişkin berat dosyalarının ikincil kopyalarının,** gizliliği ve güvenliği sağlanacak şekilde e-defter saklama hizmeti yönünden teknik yeterliliğe sahip ve Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan **bu hususta izin alan özel entegratörlerin bilgi işlem sistemlerinde ya da Gelir İdaresi Başkanlığı bilgi işlem sistemlerinde 01.01.2020 tarihinden itibaren asgari 10 yıl süre ile muhafaza edilmesi zorunlu olacaktır.**

E-defter ve beratların teknik yeterliğe sahip ve Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan bu hususta saklama izni verilen özel entegratörlerin bilgi işlem sistemlerinde muhafaza usulü ile muhafaza edilmesi sürecinde e-defter uygulamasına dâhil olan mükellefler ve özel entegratörler tarafından uyulması gereken genel, gizlilik ve güvenliğe ilişkin usul ve esaslar, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanarak edefter.gov.tr adresinde yayımlanan "e-Defter Saklama Kılavuzu"nda açıklanacaktır.
E-defter ve berat dosyalarına ait ikincil kopyalarının yukarıda açıklanan şekilde muhafazası için gerekli yükleme işlemlerinde tebliğin (4.3.4) numaralı fıkrasında belirtilen süreler (e-defter ve berat dosyalarının NES veya mali mühür ile onaylanarak Gelir İdaresi Başkanlığı sistemine yüklenmesine dair süreler) dikkate alınacaktır.

2.9. Mücbir Sebep Hali ve Zayi Belgesi

E-defter tutanlar, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen "Mücbir Sebep" halleri nedeniyle e-defter veya beratlarına ait kayıtlarının bozulması, silinmesi, zarar görmesi veya işlem göremememesi ve e-defter ve berat dosyalarının muhafaza edildiği e-defter saklama hizmeti veren özel entegratör kuruluşlardan veya Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan ikincil örneklerinin temin edilemediği hallerde, söz konusu durumların öğrenilmesinden itibaren tevsik edici bilgi ve belgeleri ile birlikte 15 gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yetkili mahkemesine başvurarak kendisine bir zayi belgesi verilmesini istemelidir. Mahkemeden zayi belgesinin temin edilmesini müteakip, zayi belgesi ile birlikte durumun Gelir İdaresi Başkanlığı'na yazılı olarak bildirilmesi ve Başkanlık tarafından istenilen bilgi ve belgelerin (talep edilecek bilgi ve belgeler e-Defter Uygulama Kılavuzunda açıklanacaktır) ibraz edilmesi halinde, mükelleflerin zayi olan e-defter kayıtlarının yeniden oluşturulması ve bunlara ait yeni oluşturulan e-defter ve berat dosyalarının e-defter uygulaması aracılığı ile Başkanlık sistemine yeniden yüklenmesi için Başkanlık tarafından yazılı izin verilecektir.

2.10. E-Defter Veri Tabanına Kayıtlı Beratları Silme ve Yeni Oluşturulacak Beratların Sisteme Yüklenmesi Süreci

Konu hakkında E-Defter Uygulama Kılavuzu'nda yapılan açıklamalar aşağıdaki gibidir:
Berat yükleme süresi geçen e-defterlere ilişkin berat silme işlemi, mükellef talebinin Gelir İdaresi Başkanlığı'nca uygun bulunması halinde yapılabilmektedir.
Buna göre, yasal yükleme süresi geçen beratlara ilişkin e-defterlerde; teknik veya yazılımsal kaynaklı eksik veya hatalı veri girişleri olması ve söz konusu hatanın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde belirtilen şekilde yapılacak kayıtlarla izleyen ay veya aylarda düzeltilebilmesinin mümkün olmadığı durumlar ile e-defter ve beratlarının siber saldırı, virüs v.b. nedenlerle veya Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde belirtilen mücbir sebep halleri dolayısıyla zayi olması halinde; konunun detaylı olarak anlatıldığı bir dilekçe ve duruma göre aşağıda belirtilen belgeler ile Gelir İdaresi Başkanlığı Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı'na başvurulması halinde, konu değerlendirilecek olup, başvurusu uygun bulunanlara; söz konusu e-defterlere ilişkin e-defter veri tabanına kayıtlı beratları silme ve yeni oluşturulacak beratları sisteme yükleme olanağı sağlanacaktır.
1-Teknik veya yazılımsal kaynaklı eksik veya hatalı veri girişleri olması halinde;
• Özel Amaçlı YMM Raporu,
• Uyumlu yazılım firması tarafından hazırlanan teknik rapor,
2-E-defter ve beratlarının siber saldırı, virüs vb. nedenlerle zayi olması halinde;
• Özel Amaçlı YMM Raporu,
• Veri kurtarma merkezi tarafından hazırlanacak durum tespit tutanağı
• Muhasebe programındaki muhasebe fişlerinin de zarar görmüş olması halinde ayrıca Cumhuriyet Başsavcılığı'na suç duyurusunda bulunulduğuna ilişkin belge,
3-E-defter ve beratlarının, Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde belirtilen mücbir sebep halleri dolayısıyla zayi olması halinde ise;
• Özel Amaçlı YMM Raporu,
• Ayrıca, mücbir sebep halini tevsik edici diğer belgeler (polis tutanağı, yangın raporu, teknik rapor vb.)
Başkanlık, gerekli gördüğü takdirde yukarıda belirtilen belgelere ilave olarak başka tevsik edici belgeler de talep edebilir.

2.11. Elektronik İmza Araçları ile Mali Mühürlerin, Mükelleflerin Elinde Olmayan Sebeplerle Arızalanması, Çalınması

E-defter tutanlar, e-defterlerin oluşturulması sırasında kullandıkları bilgi işlem sisteminin sağlıklı biçimde çalışabilmesi ile ilgili yeterli teknik ve güvenlik önlemlerini almakla yükümlüdür.

E-defter ve beratların imzalanmasında kullanılan elektronik imza araçları ile mali mühürlerin, mükelleflerin elinde olmayan sebeplerle arızalanması, çalınması ve benzeri diğer nedenlerle elektronik defter ve beratların tebliğde öngörülen sürelerde imzalama işleminin gerçekleştirilememesi halinde, mükellefler söz konusu durumu ve yeni elektronik imza aracının/mali mührün teminine yönelik başvuru işlemlerinin yapıldığını tevsik eden bilgi ve belgelerle Başkanlığa başvurmaları gerekmektedir. Yeni elektronik imza aracının/mali mührün temin edilmesini müteakip en geç üç iş günü içinde imzalanan e-defter ve/veya berat dosyalarının Başkanlık sistemine yüklenmesi gerekecektir.

2.12. e-Defter Dosyaları, Berat Dosyaları ve Muhasebe Fişlerinin Muhafaza ve İbrazı

e-Defter dosyaları ve bunlara ait berat dosyaları birbirleri ile ilişkili şekilde elektronik ortamda, muhasebe fişleri ise kağıt ve/veya elektronik ortamda, istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilmek zorundadır.
e-Defter dosyaları, berat dosyaları ve elektronik ortamda oluşturulan muhasebe fişlerinin veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkâr edilmezliği, NES veya Mali Mühür ile garanti altına alındığı için kağıt ortamında saklanmayacak (kağıt ortamda tutulması tercih edilen muhasebe fişleri hariç) ve elektronik ortamdaki bu dosyaların kağıt ortamdaki hali hukuken hüküm ifade etmeyecektir.
Defterlerini elektronik ortamında tutanlar, e-Defter dosyaları, elektronik ortamda oluşturulan muhasebe fişleri ve ilgili berat dosyalarını vergi kanunları, Türk Ticaret Kanunu ve diğer düzenlemelerde yer alan süreler dâhilinde elektronik, manyetik veya optik ortamlarda (kağıt ortamda tutulması tercih edilen muhasebe fişleri kağıt ortamda) muhafaza ve istenildiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla eksiksiz ve okunabilir şekilde ibraz etmekle yükümlüdür.
Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü, e-Defter dosyalarının, elektronik ortamda oluşturulan muhasebe fişlerinin ve berat dosyalarının doğruluğuna, bütünlüğüne ve değişmezliğine ilişkin olan (elektronik imza ve mali mühür değerleri dâhil) her türlü elektronik kayıt ve veri ile doğrulama ve görüntüleme araçlarının tümünü kapsamakta olup, e-Defterlere istenildiğinde
kolaylıkla erişebilmeyi, anlaşılabilir ve eksiksiz bir biçimde görüntüleyebilmeyi ve okunabilir kağıt baskılarını üretebilmeyi sağlayacak biçimde yerine getirilmelidir.
e-Defter ve berat dosyalarının e-Defter uygulamasına dâhil olan mükelleflerin kendilerine ait bilgi işlem sistemlerinde muhafaza edilmesi mecburidir. Üçüncü kişiler nezdinde ya da yurt dışında muhafaza işlemi, muhafaza ve ibraz sorumluluğunu ortadan kaldırmamakta ve Başkanlık ve Genel Müdürlük açısından herhangi bir hüküm ifade etmemektedir. **Muhafaza yükümlülüğünün Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve Türkiye Cumhuriyeti kanunlarının geçerli olduğu yerlerde** yerine getirilmesi zorunludur.
e-Defter dosyaları ile bunlara ilişkin berat dosyalarının ikincil kopyalarının, gizliliği ve güvenliği sağlanacak şekilde e-Defter saklama hizmeti yönünden teknik yeterliliğe sahip ve
Başkanlıktan bu hususta izin alan özel entegratörlerin bilgi işlem sistemlerinde ya da Başkanlığın bilgi işlem sistemlerinde 1/1/2020 tarihinden itibaren asgari 10 yıl süre ile muhafaza edilmesi zorunludur. e-Defter ve berat dosyalarının ikincil kopyalarının muhafaza işleminin Başkanlıktan izin alan özel entegratörlerin ya da Başkanlığın bilgi işlem sistemlerinde muhafaza edilmesi, mükellefin asıl e-Defter ve berat dosyalarının muhafaza ve ibraz ödevlerini ortadan kaldırmaz

2.13. Diğer Hususlar

e-Defter tutanlar, e-Defterlerin oluşturulması sırasında kullandıkları bilgi işlem sisteminin sağlıklı biçimde çalışabilmesi ile ilgili yeterli teknik ve güvenlik önlemlerini almakla yükümlüdür.
e-Defter tutanlar ilgili mevzuat çerçevesinde oluşturdukları e-Defterlerde yer verdikleri bilgilerin gerçek duruma uygunluğunu sağlamaktan sorumlu olup, bu kapsamda GİB'in herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. e-Defter beratı, e-Defterlerin değişmezliğini ispat etmeye yönelik olup, e-Defterlerin içeriğine yönelik bir onayı ifade etmemektedir.
Elektronik ortamda oluşturulması, kaydedilmesi, muhafazası ve ibrazına izin verilen defterler ile defterlerle ilişkili muhasebe fişlerinin ve berat dosyalarının elektronik ortamda oluşturulmasına ilişkin standartlar, teknik ve uygulama kılavuzları ile e-Defter uygulamasına
ilişkin diğer kurallar edefter.gov.tr adresinde duyurulur.
İstenilmesi halinde, e-Defter kayıtlarına kaynak teşkil eden kayıt ve verilerin de Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında ibraz edilmesi zorunludur.
Gerekli görülen durumlarda, e-Defterler ile e-Defterlerde yer alan bilgilere ilişkin olarak belirlenecek standartlara uygun üretilecek diğer raporların ibrazı, **e-Defter tutanlara ait bilgi işlem sistem veya sistemlerine <u>sürekli erişimin</u> sağlanması** sureti ile istenebilecektir.

Bu kapsamda, ifade edilen erişimin sağlanması için kullanılacak yöntem ve teknolojiler ile ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmesi ile ilgili süreçler edefter.gov.tr adresinde açıklanır. E-Defter tutanların bilgi işlem sistemine erişim ile ilgili yetki, sektör, mükellef grupları veya
faaliyet hacimleri itibarıyla kullanılabilir.

3. E-Tebligat (Gelir İdaresi Başkanlığı –GİB- e-tebligat sistemi)

3.1. Genel Olarak

Elektronik Tebligat Sistemi kısaca bilişim sistemleri vasıtasıyla muhatabın elektronik tebligat adresine iletilmek üzere, tebliğ evrakının gönderildiği ve elektronik ortamda delillendirilerek tesliminin sağlandığı sistemi ifade etmektedir. 456 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği ile Gelir İdaresi Başkanlığınca (Vergi Daireleri, Vergi Denetim Kurulu, Mal Müdürlükleri) düzenlenen ve muhataplarına VUK hükümlerine göre tebliği gereken evrakın, Gelir İdaresi Başkanlığı aracılığıyla elektronik ortamda tebliğ edilmesi ile ilgili usul ve esasları belirlenmiş ve elektronik ortamda tebliğ ile ilgili oluşturulan sistem ve bu sistemin kullanımına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığınca düzenlenen ve VUK hükümleri kapsamında mükellefe tebliği gereken evraklar bundan böyle internet vergi dairesi bünyesinde oluşturulmuş e-tebligat adreslerine de tebliğ edilebilecektir. **Elektronik imzalı tebliğ evrakı, muhatabın elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılacaktır.**

511 sayılı Tebliğ ile 456 sayılı Tebliğde; e-tebligatın sadece vergi daireleri tarafından yapılacağına dair ifadeler tebliğden çıkartılmış ve 01.01.2020 tarihinden itibaren Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve Mal Müdürlüklerinin de elektronik tebligat sistemini kullanmaya başlayacaklarına dair düzenlemeler yapılmıştır.

511 No.lu Tebliğ ile, kendisine elektronik ortamda tebligat yapılacak muhatap tarafından elektronik tebligat sistemine başvuru sırasında veya daha sonra bildirilen mobil telefon numarasına ve/veya e-posta adresine, kendisine gönderilen tebligata ilişkin bilgilendirme mesajı gönderilebileceği, ancak bilgilendirme mesajının herhangi bir nedenle muhataba ulaşmamış olmasının tebligat süresine ve tebligatın geçerliliğine etkisi olmadığına dair düzenleme de yapılmıştır.

Gerçek kişilerde muhatabın, tüzel kişilerde ise şirketin tek kanuni temsilcisi olması durumunda ilgili kanuni temsilcinin, birden çok kanuni temsilcisi olması durumunda ise tüm kanuni temsilcilerin görme engelli olduklarının ispat ve tevsik edilmesi durumunda, bu mükelleflere elektronik tebligat sistemi kullanılmadan Vergi Usul Kanunu'nun 93. ve müteakip maddelerinde belirtilen diğer tebliğ usullerine göre tebligat işlemi yapılabilecektir.

3.2. E-Tebligat Yapılacak Kişiler

Elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili teknik altyapı kurulmuş ve tebliğe elverişli elektronik tebligat adresi internet vergi dairesi bünyesinde oluşturulmuştur. Aşağıda yer alan mükellefler e-tebligat kapsamındadır.

a) Kurumlar vergisi mükellefleri,

b) Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar (Kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç),

c) İsteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenler.

Bu mükelleflerin dışında kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep eden kişiler de sistemden isteğe bağlı olarak yararlanabileceklerdir.

Tebliğde getirilen zorunlulukların başladığı tarihten (01.04.2016) sonra mükellefiyet tesis ettiren kurumlar vergisi mükellefleri ise işe başlama tarihini takip eden 15 gün içerisinde Elektronik Tebligat Talep Bildiriminde bulunmak zorundadır.

Tebliğde getirilen zorunlulukların başladığı tarihten (01.04.2016) sonra mükellefiyet tesis ettiren gelir vergisi mükellefleri, mükellefiyet tesisi sırasında bizzat veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla örneği Tebliğin ekinde (EK: 2) yer alan bildirimi doldurarak ilgili vergi dairesine vermek zorundadırlar.

3.3. Elektronik Tebligatın Gönderilmesi ve Muhatabına İletilmesi

VUK hükümlerine göre tebliği gereken evrak, elektronik imza ile imzalanacak ve vergi dairesi adına Başkanlık tarafından tebliğ yapılacak muhatabın elektronik tebligat adresine iletilecektir.

Elektronik tebligat sistemine internet vergi dairesi üzerinden erişilecektir. İnternet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresine sahip olan gerçek ve tüzel kişiler şifreleriyle elektronik tebligat adreslerine ulaşacaklardır. İnternet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi olmayan gerçek kişiler ise sisteme her girişte yapılan kimlik doğrulaması ile elektronik tebligat adreslerine erişeceklerdir.

Kanunun 107/A maddesi gereğince, elektronik imzalı tebliğ evrakı, muhatabın elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılacaktır.

3.4. GİB E-Tebligat Adresi Alınmaması Halinde Uygulanacak Ceza
VUK 107/A maddesine uyulmaması halinde, aynı Kanunun mükerrer 355. maddesine istinaden;
1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 2019 yılında 1.200 TL, 2020 yılında 1.400 TL,
2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 2019 yılında 500 TL, 2020 yılında 700 TL,
3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 2019 yılında 250 TL, 2020 yılında 360 TL özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

4. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı E-Tebligat Sistemi
Her ne kadar vergi mevzuatında yer almayan, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenmiş ve hayata geçirilmiş bir uygulama olmasa da, ticari hayatta mükellefleri etkileyecek bir e-uygulama olması nedeniyle rehberde bu konuya da kısaca değinilmesi faydalı görülmüştür.
25.01.2018 tarih ve 30312 sayılı Resmi Gazete'de Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından yayınlanan "Elektronik Tebligat Sistemi Genel Tebliği (Sıra No: 1)" ile
• Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile
• Bakanlığın görev alanı kapsamında olan il ve ilçe tüketici hakem heyetlerince
düzenlenecek ve muhataplarına 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebliği gerekecek evrakın elektronik ortamda tebliğ edilmesi ile ilgili usul ve esaslar belirlenmiştir.
Tebliğde elektronik tebligat, "7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümleri uyarınca, Gümrük ve Ticaret Bakanlığının görev ve yetkileri kapsamında tebliği gereken evrakın Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesi hükümlerine göre Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından kurulan teknik altyapısı üzerinden muhatapların elektronik adreslerine tebliğ edilmesi" şeklinde tanımlanmıştır.
Elektronik tebligat adresi ise tebliğde "Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ve Bakanlığın görev alanı kapsamında olan il ve ilçe tüketici hakem heyetlerinin işlemlerinde kullanılmak üzere Gelir İdaresi Başkanlığı'nca gerçek ve tüzel kişilere verilen tebliğe elverişli elektronik ortam" şeklinde tanımlanmıştır.
Gümrük Kanunu'na göre gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu bütün kişiler dâhil olmak üzere, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca kendilerine tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilenler ve isteğe bağlı olarak elektronik tebligat yapılmasını talep edenler, bu Tebliğ kapsamında Elektronik Tebligat Sisteminden yararlanabileceklerdir.
Tüzel kişilik bünyesinde faaliyet gösteren veya göstermeyen bütün gümrük müşavirleri ve yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri Elektronik Tebligat Sistemini kullanmak zorundadırlar.
Yukarıda belirtilen kişiler elektronik tebligat adresi almak ve Elektronik Tebligat Sistemini kullanmak zorundadır.

5. E-Yoklama
453 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile yoklama faaliyetlerinin elektronik ortamda yapılmasına ilişkin belirlenen usul ve esaslar açıklanmıştır.
Vergi Usul Kanunu'nun "Elektronik Yoklama" başlıklı 132/A maddesi ile yoklama faaliyetlerinin elektronik ortamda yapılabilmesi mümkün hale getirilmiştir.

5.1. Elektronik Yoklama Sistemi Nedir?
453 No.lu VUK Genel Tebliğinde Elektronik Yoklama Sistemi "Yoklama faaliyetlerine ilişkin süreçlerin elektronik ortamda yürütülmesini, yoklama faaliyeti sonucunda kayıt altına alınan delil niteliğindeki verilerin (resim, video, koordinat vs. dahil) Gelir İdaresi Başkanlığı ve ilgilisine elektronik ortamda iletilmesini sağlayan sistem" şeklinde tanımlanmıştır.
Elektronik Yoklama Sistemi ile yoklama talebinin oluşturulması, oluşturulan talebin yoklamaya yetkililere iletilmesi, yoklama fişinin oluşturulması, kayıt altına alınması ve onaylanması ile yoklama fişinin ilgilisine iletilmesi işlemleri elektronik ortamda gerçekleştirilecektir.
Yoklama fişlerinin elektronik ortamda oluşturularak kayıt altına alınması, bunların elektronik imza araçları ile onaylanması ya da formun ıslak olarak imzalanması, bu şekilde hazırlanacak olan bilgi ve belgelerin internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında ilgili kişilere gönderilmesi esas olmakla birlikte, yoklama faaliyetinin herhangi bir nedenle elektronik ortamda yürütülememesi halinde söz konusu işlemler genel hükümler doğrultusunda yerine getirilecektir.

5.1.1. E-Yoklama Fişi
E-Yoklama Fişi tebliğde "Elektronik ortamda yapılan yoklama faaliyetleri sonucunda düzenlenen fiş" şeklinde tanımlanmıştır.

5.1.1.1. E-Yoklama Fişinin Oluşturulması ve İmzalanarak Onaylanması
E-yoklama fişleri, yoklamaya yetkililer tarafından yoklama faaliyetinin amaç ve içeriğine göre belirlenmiş iş kuralları çerçevesinde, mobil cihazlar aracılığıyla elektronik ortamda oluşturulacaktır.
Yoklama sırasında tespit edilen hususlar, nezdinde yoklama yapılana veya yetkilisine mobil cihaz ekranında ön izleme yaptırılmak suretiyle okutulacak ve doğruluğu noktasında karşılıklı olarak mutabık kalınması halinde;
a. Nezdinde yoklama yapılanın elektronik imza aracı bulunması durumunda; nezdinde yoklama yapılan kişi veya yetkilisi tarafından elektronik imza aracı kullanılarak e-yoklama fişi imzalanacak,
b. Nezdinde yoklama yapılanın elektronik imza aracı bulunmaması durumunda; yoklamaya ilişkin özet bilgilerle benzersiz kodun (Elektronik ortamda düzenlenen ve e-yoklama fişinin değiştirilemeyeceğini güvence altına alan ve sadece düzenlenen fişe ait tekil numara) üzerine yazıldığı e-yoklama imza formu (Seri-sıra numarası ihtiva eden, e-yoklama fişini temsil eden, benzersiz kodun üzerine yazıldığı form), tarih yazılmak suretiyle yoklamaya yetkililer ve nezdinde yoklama yapılan kişi veya yetkilisi ile birlikte karşılıklı olarak ıslak imza ile imzalanacaktır.
Yukarıda belirtildiği şekilde nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından imzalanan e-yoklama fişi yoklamaya yetkililer tarafından elektronik ortamda onaylanarak imzalanma süreci tamamlanacaktır.
Elektronik İmza Araçları tebliğde "E-yoklama fişinin nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından elektronik ortamda imzalanmasını sağlayan nitelikli elektronik sertifika veya mali mühür" şeklinde tanımlanmıştır.

5.1.1.2. E-Yoklama Fişinin İmzalanmadan Onaylanması
Elektronik ortamda yoklama fişinin tanzimi sırasında, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi bulunmaz veya imzadan imtina ederlerse bu durum mobil cihaz üzerinde ve e-yoklama imza formunda kayıt altına alınacaktır. Bu durumda yoklama fişi yoklamaya yetkili memur tarafından başka bir işleme gerek kalmaksızın tek taraflı olarak onaylanacak ve e-yoklama imza formunun bir örneği ilgilisine bırakılacaktır.

5.1.2. Elektronik Yoklama Fişlerinin İletilmesi
E-yoklama fişi, internet vergi dairesi üzerinde yer alan "Elektronik Yoklama Görüntüleme" menüsünden görüntülenebilecek ve çıktısı alınabilecektir. Aynı şekilde bağlı bulunulan vergi dairesi/mal müdürlüğüne mükellef ya da yetkilisi tarafından başvurulması halinde kâğıt ortamında bir örneği verilecektir. Elektronik ortamda yoklama fişinin tanzimi sırasında nezdinde yoklama yapılana veya yetkilisine ulaşılamazsa, e-yoklama fişinin çıktısı alınarak mükellefin bilinen adresine 7 gün içerisinde gönderilecektir.

5.2. Yoklama Faaliyetinin Elektronik Ortamda Yapılamaması
Yoklama faaliyetinin teknik imkânsızlık ya da yapılacak işin niteliği gereği elektronik ortamda yapılamaması halinde, yoklama fişi kâğıt ortamında üç örnek olarak düzenlenecek ve nezdinde yoklama yapılana veya yetkilisine imzalatılacaktır. Nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi bulunmaz veya imzadan imtina ederse durum fişe yazılacaktır. Yoklama fişlerinin birinci örneği nezdinde yoklama yapılana veya yetkilisine bırakılacaktır. Bunlar bulunmazsa ilgilisine 7 gün içerisinde gönderilecektir.

5.3. Uygulamanın Başlama Zamanı
Tebliğde Elektronik Yoklama Sisteminin uygulanmasına 1.9.2015 tarihinden itibaren başlanılmıştır.

6. E-Beyanname
346 No.lu VUK Genel Tebliği ile aşağıda belirtilen beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi mecburiyeti getirilmiştir.
- Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi,
- Kurumlar Vergisi Beyannamesi,
- Geçici Vergi Beyannamesi,
- Özel Tüketim Vergisi Beyannamesi (2/a beyannamesi hariç),
- Özel İletişim Vergisi Beyannamesi,
- Şans Oyunları Vergisi Beyannamesi.

Yıllık gelir vergisi beyannamesinin e-beyanname ortamında gönderilme zorunluluğuna dair en son 376 Seri No.lu VUK Genel Tebliği ile düzenleme yapılmıştır.
346 No.lu tebliğde yapılan düzenlemelere göre; Kurumlar Vergisi mükellefleri ise hiçbir hadle sınırlı olmaksızın Kurumlar Vergisi Beyannamesini ve Geçici Vergi Beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar. Aynı şekilde, özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi ve şans oyunları vergisi mükellefleri, herhangi bir hadle sınırlı olmaksızın Özel Tüketim Vergisi Beyannamesi, Özel İletişim Vergisi Beyannamesi ve Şans Oyunları Vergisi Beyannamesini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar.

367 Seri No.lu VUK Genel Tebliği ile İstanbul İlinde Kurulan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı mükelleflere, 06.02.2007 tarihinden itibaren Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na verilmesi gereken ve elektronik ortamda verilebilen tüm vergi beyannamelerini elektronik ortamda gönderme mecburiyeti getirilmiştir.
373 No.lu VUK Genel Tebliği ile Hizmet Vergisi (Banka Muameleleri Vergisi/Sigorta Muameleleri Vergisi) Beyannamelerinin elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir.
Geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından oluşan mükelleflere de diledikleri takdirde vergi beyanlarının e-beyanname ortamında yapılabilmesi imkanı sağlanmıştır.
376 No.lu VUK Genel Tebliği ile ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi mükellefleri ile Kurumlar Vergisi mükelleflerine hiçbir hadle sınırlı olmaksızın Muhtasar ve Katma Değer Vergisi Beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir.
Bazı kıst dönem beyannameleri:
Gelir İdaresi Başkanlığı internet vergi dairesinde e-beyanname sistemi ile ilgili yayınlanan 2016/Temmuz tarihli duyuruya göre, mükelleflerin vergi dairelerine giderek elden kağıt ortamında vermekte oldukları kıst dönem beyannamelerden,
• Gerçek kişiler (Gelir Vergisi Mükellefleri) için; Ölüm halinde verilmesi gereken Gelir Vergisi Beyannamesi ile
• Kurumlar Vergisi Mükellefleri için; Tasfiye Başlangıç, Tasfiye Bitiş, İflas Başlangıç, İflas Bitiş için verilecek Kurumlar Vergisi Beyannameleri
2 Ağustos 2016 tarihinden itibaren elektronik ortamda (E-Beyanname sisteminden) verilmeye başlanmıştır.
En kısa zamanda devir/birleşme ile tam bölünme hallerinde tasfiyesiz infisah eden kurumlar adına verilmesi gereken kıst dönem kurumlar vergisi beyannamelerinin de e-beyanname sisteminde verilmesine yönelik olarak güncelleme yapılması mükellefler açısından büyük kolaylık sağlayacaktır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan duyuruda, İnteraktif Vergi Dairesi aracılığıyla veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin ilgili vergi dairelerine gönderebileceği açıklanmıştır.
Bugün itibariyle Geri Kazanım Katılım Beyannamesi, Turizm Payı Beyannamesi gibi yeni ihdas edilen vergilere ilişkin beyannameler de dahil olmak üzere 47 çeşit beyanname ve bildirim e-beyanname programında kullanılabilmektedir. Bu sayının giderek artacağı tabiidir. 2020 yılında uygulanmaya başlanacak yeni vergileri için de sistemde yeni beyannameler yerini alacaktır.

7. Defter Beyan Sistemi

Defter Beyan Sistemi 486 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile mevzuatımızda yerini almıştır.
Defter Beyan Sistemi (DBS), serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükelleflerin kayıtlarının elektronik ortamda tutulmasına, bu kayıtlardan serbest meslek erbabı ile işletme hesabı esasına göre defter tutanların defterlerinin elektronik olarak oluşturulması ve saklanmasına, vergi beyannameleri, bildirim ve dilekçelerin elektronik olarak verilebilmesine, elektronik ortamda belge düzenlenebilmesine imkân tanıyan ve kapsamda yer alan mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığı veri tabanında yer alan diğer bilgilerini mükelleflerin bilgisine sunan sistemdir.
Serbest meslek erbapları, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükelleflerin Sistemi kullanmaları zorunludur.
Serbest meslek erbapları ile basit usule tabi mükellefler (noterler ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar hariç) 1.1.2018 tarihinden bugüne söz konusu sistemi kullanmaktadırlar. Diğer mükellefler ise 1.1.2019 (serbest meslek kazanç defteri yanında işletme hesabı esasına göre defter tutanlar açısından 1.1.2018) tarihinden itibaren Defter-Beyan Sistemini kullanmaya başlamışlardır.
Sistemi kullanmak zorunda olanların, kullanmaya başlayacakları takvim yılından önceki ayın son gününe kadar (bu gün dahil) www.defterbeyan.gov.tr adresi üzerinden veya gelir vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesi aracılığıyla başvuru yapmaları gerekmektedir. Başvuru, mükelleflerin kendileri tarafından yapılabileceği gibi, aracılık ve sorumluluk sözleşmesi imzalanan meslek mensupları ya da meslek odaları (basit usule tabi mükelleflerle sınırlı olmak üzere) aracılığıyla da yapılabilecektir. Defter-Beyan Sisteminin uygulanmaya başlanmasından sonra mükellefiyet tesis ettiren ve söz konusu sistemi kullanmak zorunda olan mükellefler, kendileri veya aracılık ve sorumluluk yetkisi verdiği meslek mensupları (ya da basit usule tabi mükellefler açısından üyesi oldukları meslek odaları) aracılığıyla işe başlama bildiriminin verildiği günü izleyen yedinci iş günü mesai saati sonuna kadar gelir vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine başvuru yapacaklardır. Söz konusu başvuru işe başlama bildiriminin verildiği günü izleyen yedinci iş gününün sonuna (saat 23.59'a) kadar www.defterbeyan.gov.tr adresi üzerinden de yapılabilecektir.

Sisteme, www.defterbeyan.gov.tr adresi üzerinden giriş yaparak, gelir, gider, çalışan, stok, sabit kıymet gibi kayıtlar elektronik ortamda yapılabilir, defterler bu kayıtlardan hareketle elektronik ortamda oluşturulabilir ve beyannameler hazırlanarak onaylanabilir.
Sistemi kullanan mükellefler kâğıt ortamında defter tutmayacaklarından herhangi bir şekilde notere defter tasdik ettirmeleri söz konusu olmayacaktır. Defter-Beyan Sisteminde noter tasdiki aranmayacaktır. İlk defa veya yeniden işe başlama ile sınıf değiştirme hallerinde defterleri kullanmaya başlamadan önce, sonraki faaliyet dönemlerinde ise defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk gününde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından elektronik olarak yapılır. Açılış onayı Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen tasdik hükmündedir.
Defterlere ait oldukları takvim yılının son ayını takip eden 4. ayın sonunda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından elektronik ortamda kapanış onayı yapılacaktır.
Defter-Beyan Sisteminde berat uygulaması olmadığı gibi e-Defter uygulamasında olduğu gibi dönemsel olarak berat yükleme gibi bir işlem de bulunmamaktadır.
Sistem üzerinden tutulan defter ve kayıtların muhafaza yükümlülüğü Gelir İdaresi Başkanlığı'na aittir. Başkanlık mükellef, meslek mensubu ya da meslek odası tarafından girilen kayıtları ve bu kayıtlardan hareketle oluşan defterleri elektronik ortamda muhafaza edecek ve mükelleflerin kullanımına hazır halde bulunduracaktır. Kendisinden mükellefiyetine ilişkin defter ve kayıtlarının ibrazı talep edilen mükellefler, talepte bulunan birim ile ibrazı talep edilen bilgilerin mahiyetini ibraz talep yazısının bir örneği ile birlikte ibraz süresinin sonundan en geç 10 gün önce bağlı olduğu vergi dairesi aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'na bildirecektir. Kayıt ve defterler muhatabına, Başkanlık tarafından belirlenen yöntemler ile değişmezliği garanti edilerek ibraz edilecektir.

8. Elektronik Tebligat Yönetmeliği

Her ne kadar vergi mevzuatında yer almayan, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenmiş ve hayata geçirilmiş bir uygulama olmasa da, ticari hayatta mükellefleri etkileyecek bir e-uygulama olması nedeniyle rehberde bu konuya da kısaca değinilmesi faydalı görülmüştür.
06.12.2018 tarih ve 30617 sayılı Resmi Gazete'de Adalet Bakanlığı tarafından "Elektronik Tebligat Yönetmeliği" yayınlanmıştır.
Yönetmelik hükümleri 01.01.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.
Yönetmelik, 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 7/a maddesine istinaden yayınlanmıştır. Söz konusu yasa maddesi aşağıdaki gibidir:
"Elektronik tebligat:
Madde 7/a –
Tebligata elverişli bir elektronik adres vererek bu adrese tebligat yapılmasını isteyen kişiye, elektronik yolla tebligat yapılabilir.
Anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere elektronik yolla tebligat yapılması zorunludur.
Birinci ve ikinci fıkra hükümlerine göre elektronik yolla tebligatın zorunlu bir sebeple yapılamaması hâlinde bu Kanunda belirtilen diğer usullerle tebligat yapılır.
Elektronik yolla tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır.
Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esaslar yönetmelikle belirlenir." Bu yönetmelik ile, 19.01.2013 tarihli ve 28533 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Elektronik Tebligat Yönetmeliği yürürlükten kaldırılmış olmakla birlikte mülga yönetmeliğin 9 ve 14. maddelerinde düzenlenen saklama yükümlülüğü, bu maddelerde belirtilen süreler doluncaya kadar devam edecektir. Yeni yönetmelik ile mülga yönetmelikten farklı olarak **tebligatın elektronik yolla yapılmasına ilişkin zorunluluğun kapsamı genişletilmiştir.** Buna göre aşağıda sayılan kurum, kuruluş ve kişilere yapılacak tebligatın elektronik yolla yapılması zorunlu hale getirilmiştir.

8.1. Tebligatın elektronik yolla yapılması zorunlu olanlar

Aşağıda belirtilen gerçek ve tüzel kişilere tebligatın elektronik yolla yapılması zorunludur:
a) 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı cetvellerde yer alan kamu idareleri ile bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlar,
b) 5018 sayılı Kanunda tanımlanan mahallî idareler,
c) Özel kanunla kurulmuş diğer kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan fonlar ve kefalet sandıkları,

ç) Kamu iktisadi teşebbüsleri ile bunların bağlı ortaklıkları, müessese ve işletmeleri,
d) Sermayesinin yüzde ellisinden fazlası kamuya ait diğer ortaklıklar,
e) Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşları,
f) Kanunla kurulanlar da dâhil olmak üzere tüm özel hukuk tüzel kişileri,
g) Noterler,
ğ) Baro levhasına yazılı avukatlar,
h) Sicile kayıtlı arabulucular ve bilirkişiler,
ı) İdareleri, kamu iktisadi teşebbüslerini veya sermayesinin yüzde ellisinden fazlası kamuya ait diğer ortaklıkları; adli ve idari yargı mercileri, icra müdürlükleri veya hakemler nezdinde vekil sıfatıyla temsile yetkili olan kişilerin bağlı bulunduğu birim.
Yukarıda sayılanlar dışında kalan gerçek ve tüzel kişilere, talepleri halinde elektronik tebligat adresi verilecektir. Bu durumda bu kişilere tebligatın elektronik yolla yapılması zorunlu olacaktır.

8.2. Ana ve alt işlem yetkilisi
Elektronik tebligat kapsamına giren tüzel kişilerin, elektronik tebligat adresiyle ilgili işlemleri yapmak üzere en az bir, en fazla on ana işlem yetkilisi belirleyerek PTT A.Ş'ne bildirmeleri gerekmektedir.
Ana işlem yetkilisinin görev ve yetkileri şunlardır:
a) Alt işlem yetkililerini belirlemek, bunları UETS'ne eklemek veya çıkarmak,
b) UETS'de alt işlem yetkililerine rol tanımlamak,
c) Gerektiğinde alt işlem yetkililerinin yapacağı tüm işlemler ile diğer teknik işlemleri yürütmek.
Alt işlem yetkilisi, ana işlem yetkilisince kendisine verilen yetki kapsamında verilere ulaşabilecektir.
(UETS: Tebligat Kanunu ve bu Yönetmelik uyarınca yapılan elektronik tebligat işlemlerini yürütmek amacıyla PTT A.Ş tarafından kurulan, işletilen ve güvenliği sağlanan sistemi ifade etmektedir.)

8.3. Elektronik tebligat adresi alma zorunluluğuna tabi olanlar için yapılacak başvuru
Yukarıda sayılan kişiler için başvuru, söz konusu zorunluluğun başladığı **01.01.2019 tarihinden itibaren bir ay içinde** PTT A.Ş'ne yapılacaktır.
Başvuruya aşağıdaki bilgi ve belgeler eklenecektir:
a) Kamu kurum ve kuruşları ile birlikler için Devlet Teşkilatı Merkezi Kayıt Sisteminde (DETSİS) yer alan benzersiz numara ve sistem bilgileri, DETSİS'e kayıtlı olmayanlar için tabi oldukları sistem bilgileri,
b) Merkezi Sicil Kayıt Sistemine (MERSİS) kayıtlı tüzel kişiler için MERSİS numarası ve sistem bilgileri, MERSİS'e kayıtlı olmayan tüzel kişiler için tabi oldukları sistem bilgileri,
c) Türk vatandaşı gerçek kişiler için Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası da dahil olmak üzere kimlik bilgileri; yabancı gerçek kişiler için yabancı kimlik numarası da dahil olmak üzere kimlik bilgileri.
PTT A.Ş, yukarıda belirtilenler dışında da bilgi ve belge talep edebilecektir. Buna ilişkin usul ve esaslar Adalet Bakanlığı'nın uygun görüşü alınmak suretiyle PTT A.Ş tarafından ayrıca belirlenebilecektir.

8.4. Elektronik tebligat adresinin oluşturulması ve teslimi
PTT A.Ş, başvurunun yapıldığı tarihten itibaren bir ay içinde elektronik tebligat adresini, gerçek kişiler için kimlik bilgilerini, tüzel kişiler için ise tabi oldukları sistem bilgilerini esas almak suretiyle tek ve benzersiz olacak şekilde oluşturacak ve Ulusal Elektronik Tebligat Sistemi'ne (UETS'ye) kaydedecektir.
PTT A.Ş, elektronik tebligat yapılması zorunlu olanlar için oluşturduğu elektronik tebligat adresini, adres sahibine teslim edilmek üzere ilgili kurum, kuruluş veya birliğe gönderecektir. Teslim işleminin gerçekleştiği bilgisi kendisine iletildikten sonra bu adresi tebligat çıkarmaya yetkili makam ve mercilerin kullanımına derhal sunacaktır.
PTT A.Ş, elektronik tebligat yapılması zorunluluğu kapsamında olmayan ama kendi isteği ile elektronik tebligat yapılmasını isteyenler için oluşturduğu elektronik tebligat adresini ilgilisine teslim edecek ve bu adresi tebligat çıkarmaya yetkili makam ve mercilerin kullanımına derhal sunacaktır.

8.5. PTT Tarafından Yapılan Duyuru
Yönetmelik düzenlemeleri her ne kadar yukarıda verildiği gibi olsa da, PTT tarafından yayınlanan 17.01.2019 tarihli duyuruda, **Kanun kapsamında adres oluşturulması için gerekli bilgilerin;**

• İlgili kamu kurum veya kuruluşundan,
• Mahallî idareler bakımından İçişleri Bakanlığı'ndan,
• İlgili kamu iktisadi teşebbüsünden,
• İlgili kamuya ait ortaklıktan,
• Şirketler ve kooperatifler bakımından Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'ndan,
• İlgili kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu veya üst kuruluşundan,
• Türkiye Noterler Birliği'nden,
• Türkiye Barolar Birliği'nden,

istenmiş olduğu ve adreslerin oluşturulmasının yine aynı kanal üzerinden sağlanacağı açıklanmıştır.
Bu çerçevede mevcut kanun ve yönetmelik gereği **ticari tüzel kişiliklerin** bilgilerinin de Ticaret Bakanlığı'ndan talep edilmiş olduğu, gelen bilgiler doğrultusunda **E-Tebligat adreslerinin PTT A.Ş. tarafından toplu olarak açılacağı ve Bakanlık tarafından hesaplarla ilgili duyuru yapılmasına müteakip, hesap sahiplerince E-Tebligat hesaplarının aktif hale getirilmesi** ile tebligat iletilerinin söz konusu adreslere iletilmeye başlanacağı; hesaplar aktif olmadan tebligat adreslerine gönderim yapılmayacağı, ticari şirketlerin bu kapsamda Bakanlıkça yapılacak duyuruyu beklemesi gerektiği belirtilmiştir.
Söz konusu açıklamanın sonunda ayrıca, elektronik tebligat adresleri adres sahiplerince aktif edilene kadar, tebligatın elektronik yolla değil, PTT A.Ş. tarafından fiziksel yolla sahiplerine iletilmeye devam edeceği de açıklanmıştır.
PTT tarafından yapılan 04.11.2019 tarihli duyuruda ise, 1 Ocak 2019 tarihinde devreye alınan Ulusal Elektronik Tebligat Sisteminde (UETS) , kullanıcı hesapları ücretsiz olarak verilmekte oluduğu, kullanıcılara 100 MB alanın ücretsiz olarak sağlandığı ve kapasite sınırı olmaksızın kullanıcıların geriye dönük altı aya kadar olan elektronik tebligat gönderilerine erişmelerinin sağlandığı, sistem üzerinde yapılan geliştirme çalışmalarına bağlı olarak Ulusal Elektronik Tebligat Sisteminde daha fazla gönderisini saklamak isteyenler için arşiv alanı satışına 21 Ekim 2019 tarihinde başlandığı, 6 Aralık 2018 tarihli Resmi Gazete' de yayınlanan Ulusal Elektronik Tebligat Yönetmeliğinin 20. Maddesinin 4. Fıkrası ile Ulusal Elektronik Tebligat Sistemi Elektronik Tebligat Alıcılarına İlişkin Sözleşmesi, PTT'nin Elektronik Tebligatla İlgili Yükümlülükleri başlıklı 6.Madde 11.fıkrasında; "PTT tarafından muhatap için tanımlanan muhafaza kapasitesinin dolması halinde veriler, usulen tebliğ edilmiş sayıldığı tarihten başlamak üzere en az altı ay boyunca muhatabın erişimine açık tutulmak kaydıyla eski tarihliden başlanarak silinir." hükmünün yer aldığı, bu hüküm gereğince 21.11.2019 tarihinden itibaren altıncı ayını doldurup 100 MB depolama alanı sınırını aşan kullanıcıların Ulusal Elektronik Tebligat Sisteminde tutulan tebligatları en eski tarihli tebligattan başlanarak silineceği, elektronik tebligatlar sistemden silinmiş olsa dahi bu tebligatlara ait delil kayıtlarının 30 sene boyunca Ulusal Elektronik Tebligat Sisteminde saklanmaya devam edileceği, elektronik tebligatlarının UETS sisteminde saklanmasını isteyenlerin ek arşiv alanı alarak gönderilerini UETS sisteminde saklama imkanına sahip olabilecekleri, bunun için hesap sahiplerinin, PTT tarafından satışa sunulan ek arşiv alanı hizmetinden satın alabilecekleri açıklanmıştır.
Duyuruda ayrıca, Kredi Kartı ile (Online olarak) satın alma işlemi hakkında tüm detayları içeren kullanım kılavuzunun tüm UETS alıcılarına duyuru olarak iletildiği, kullanıcıların UETS hesaplarına giriş yaparak duyurular bölümünden söz konusu kılavuza erişebilecekleri, kılavuza ayrıca www.etebligat.gov.tr adresinde de ulaşılabildiği belirtilmiş; hesap sahiplerine arşiv alanı satın alabilmeleri için 21 Ekim 2019 tarihinden itibaren 30 günlük süre verildiği, 21.11.2019 tarihine kadar arşiv alanı satın alınmaması durumunda en eski tarihliden başlamak üzere altı aydan daha eski elektronik tebligat gönderilerinin UETS sisteminden silineceği açıklanmıştır.

8.6. E-Tebligat Sitesi
Uygulamaya dair PTT tarafından http://www.etebligat.gov.tr/ sitesi oluşturulmuş ve burada uygulamaya dair kılavuzlara, mevzuata ve çeşitli bilgi ve belgelere yer verilmiştir.

8.7. Elektronik tebligatın hazırlanması ve muhataba ulaştırılması
"Tebligat çıkarmaya yetkili makam ve merci" yönetmelikte, "Tebligat Kanunu uyarınca tebligat çıkarmaya yetkili merci, idare, kurum, kuruluş ve kişiler" şeklinde tanımlanmıştır.
7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 1. maddesine göre; Kazaî merciler, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli (I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, (II) sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli idareler, (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlar, (IV) sayılı cetvelde yer alan sosyal güvenlik kurumları ile vakıf yükseköğretim kurumları, il özel idareleri, belediyeler, köy hükmî şahsiyetleri, barolar ve noterler tarafından yapılacak elektronik ortam da dahil tüm tebligat, bu Kanun hükümlerine göre Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü veya memur vasıtasıyla yapılır.

Tebligat çıkarmaya yetkili makam ve merci, elektronik tebligat mesajını hazırlayarak, UETS'ne teslim edecektir. UETS, elektronik tebligat mesajını zaman damgasıyla ilişkilendirerek muhatabın elektronik tebligat adresine ulaştıracaktır. Elektronik yolla tebligat, muhatabın elektronik tebligat adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacaktır.
"Elektronik tebligat mesajı" yönetmelikte "Tebligat çıkarmaya yetkili makam ve merci tarafından güvenli elektronik imza veya elektronik sertifikayla imzalanmış, tebliğ edilecek içerik, ekli dokümanlar ve tebliğ için gerekli muhatap bilgilerinden oluşan elektronik ileti" şeklinde tanımlanmıştır.
Elektronik tebligat adresine elektronik tebligat mesajı ulaştığı konusunda bilgilendirilmek isteyen muhatap, elektronik posta adresini veya kısa mesaj alma özelliği olan bir telefon numarasını PTT A.Ş'ne bildirecektir. Bilgilendirmelerin herhangi bir nedenle yapılamamış veya geç yapılmış olması, tebligatın geçerliliğini etkilemeyecektir.

8.8. Muhatabın elektronik tebligat adresine erişimi
Muhatap elektronik tebligat adresine, güvenli elektronik imzasını kullanarak veya e-Devlet kapısı üzerinden kimlik doğrulaması yaparak ya da PTT A.Ş tarafından verilen şifre ile birlikte telefonuna kısa mesajla gelen tek kullanımlık doğrulama kodunu kullanarak erişecektir.
UETS, elektronik tebligatın muhatabın adresine ulaşıp ulaşmadığına dair delil kayıtlarını tutacak ve bu kayıtları, tebligat çıkarmaya yetkili makam ve mercie derhal ve en geç yirmi dört saat içinde bildirecektir. Süresinde bildirim yapılmadığı için yeniden elektronik tebligat çıkarılması durumunda bu tebligatın masrafı PTT A.Ş tarafından karşılanacaktır.

8.9. Tebligatın elektronik yolla yapılamaması
Elektronik yolla tebligatın, zorunlu bir sebeple yapılamaması hâlinde Tebligat Kanunu'nda belirtilen diğer usullerle tebligat yapılacaktır.

8.10. Tebligat İşlem ve delil kayıtlarının muhafazası
Tebligat işlem ve delil kayıtları erişilebilir şekilde, güvenliği, gizliliği ve bütünlüğü sağlanarak aşağıda belirtilen süreler kadar arşivde muhafaza edilecektir:
- UETS kapsamında görev yapan sistem yöneticileri ve operatörler, tebligat çıkarmaya yetkili makam ve merciler ile muhataplar tarafından gerçekleştirilen işlem kayıtları on yıl,
- UETS iş süreçlerinin sürekliliğini veya bilgi güvenliğini tehdit eden ya da öngörülemeyen durumlara ait işlem kayıtları on yıl,
- Muhatabın UETS'ne erişim kayıtları on yıl,
- Delil kayıtları otuz yıl.(Delil kaydı: Tebligatın, tebligat çıkarmaya yetkili makam ve merciden Ulusal Elektronik Tebligat Sistemi (UETS) tarafından teslim alındığına, muhatabın elektronik tebligat adresine ulaştığına, okunduğuna ve usulen tebliğ edilmiş sayıldığına dair üretilen ve elektronik sertifika ile imzalanmış kayıtları)

8.11. KEP uygulaması ile e-tebligat yönetmeliği farklı düzenlemelerdir
Uygulamada, yukarıda açıklanan e-tebligat yönetmeliği sonrasında KEP adreslerinin artık kullanılmayacağı, KEP hakkında uygulamanın yürürlükten kalktığı gibi bir algı oluşmuştur. KEP adresi alınması ve KEP sisteminden yapılacak yazılı iletişime dair düzenlemeler ayrı bir yönetmelikte düzenlenmiştir ve yasal dayanağı 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'dur. KEP sisteminde kişi tebligat alabileceği gibi kendisinin de gönderi yapması mümkündür. E-tebligat yönetmeliği kapsamında alınacak adreslerde ise kişilere sadece tebligat kanunu kapsamındaki tebligatlar elektronik ortamda gönderilecektir. Konu hakkında PTT tarafından yayınlanan duyuruda da "Ulusal Elektronik Tebligat Sisteminin devreye alınmasıyla birlikte mevcut KEP adresinden etebligat hizmeti verilmeyecek olup, UETS üzerinden yeni bir elektronik tebligat adresi alınması gerekmektedir. Bununla beraber UETS üzerinden sadece tebligat iletileri gönderileceğinden, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 18. Maddesi'nin 3. fıkrası ile 1525. Maddesinin 1.fıkrası uyarınca ticari faaliyetler ile 14 Ekim 2017 tarihinde yayınlanan 2017/21
sayılı Başbakanlık Genelgesi uyarınca kamu kurum ve kuruluşlarının elektronik ortamda yapacakları yazışmalar (e-yazışma) KEP sistemi üzerinden gönderilmeye devam edecektir." açıklaması yapılmıştır.
Bu e-tebligat sisteminin GİB ve Ticaret Bakanlığı tarafından kendi sistemlerinde oluşturulan e-tebligat uygulamalarına etkisi zaman içinde görülecektir.

9. E-Teminat Mektubu

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 11.05.2019 tarih ve 30771 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No: 63) (e-Teminat Mektuplarının Muhasebe Birimlerine İletilmesi)" ile, bankalarca ilgili mevzuatına göre kapsam dahilindeki kamu idarelerine verilmek üzere elektronik belge olarak oluşturulan teminat mektuplarının doğrulanması, iletilmesi, muhafaza edilmesi, tazmin edilmesi, iadesi ile vade uzatımı işlemlerinin elektronik ortamda yürütülmesine ilişkin usul ve esaslar ile teknik kurallar belirlenmiştir.

Tebliğ, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda sayılan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine verilmek üzere ilgili mevzuatına göre düzenlenen teminat mektuplarına ilişkin süreçlerin elektronik ortamda yürütülmesi işlemlerini kapsamaktadır.

E-Teminat Mektubu, kâğıt ortamında düzenlenen teminat mektubu ile aynı hukuki niteliği haiz olacaktır.

Tebliğde geçen bazı tanımlamalar aşağıdaki gibidir.

E-Teminat Mektubu: "Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen standartlara ve kurallara uygun olarak güvenli elektronik imza ile elektronik ortamda oluşturulan ve muhataba yine elektronik ortamda iletilen banka teminat mektubu."

E-Teminat Mektubu Platformu (ETMP): "Banka veya Kredi Kayıt Bürosu A.Ş. (KKB) tarafından işletilen ve bu Tebliğ kapsamında belirlenen standartlara uygun şekilde Standart Belge ve Raporlama (SBR) üzerinden e-Teminat Mektubuna ilişkin tüm mesaj, işlem ve talimatların ilgili birimlere iletildiği elektronik platform."

E-Teminat Uygulaması: "Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemini (BKMYBS) kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca e-Teminat Mektubuna ilişkin mali süreçlerin yönetildiği uygulama."

9.1. E-Teminat Mektubu Sisteminin İşleyişi

Tebliğ kapsamındaki e-Teminat Mektubu, belirlenen usul ve esaslara uygun olarak bankalarca kendi sistemlerinde oluşturulup, yine doğrudan kendi sistemi üzerinden veya ETMP aracılığıyla e-Teminat Uygulamasına iletilecektir. E-Teminat Mektubunun doğrulanması ve muhatabına iletilmesi işlemlerinin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından oluşturulan Standart Belge ve Raporlama servisleri üzerinden gerçekleştirilmesi zorunlu bulunmaktadır.

9.2. Standart Belge ve Raporlama (SBR)

Belirlenen usul ve esaslar ile söz konusu format ve standartlara uygun olarak düzenlenmeyen, düzenlense dahi Standart Belge ve Raporlama servisleri aracılığı ile gönderilmeyen veya alınmayan herhangi bir elektronik belge, bu tebliğ kapsamında e-Teminat Mektubu olarak kabul edilmeyecektir.

Tebliğ kapsamında e-Teminat Mektubu düzenlemek isteyen bankalar, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından sunulan Standart Belge ve Raporlama servislerini doğrudan kendi sistemleri veya Kredi Kayıt Bürosu A.Ş. (KKB) aracılığı ile kullanabileceklerdir.

Teminat mektuplarının elektronik belge olarak oluşturulması ve iletilmesinde uyulması gereken format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin diğer hususlar http://www.sbr.gov.tr internet adresinde duyurulacaktır.

9.3. E-Teminat Mektuplarının Muhafazası

Mali süreçte kullanılan e-Teminat Mektupları, e-Teminat Uygulamasında elektronik ortamda muhafaza edilecek olup, kâğıt ortamında muhafazası herhangi bir hüküm ifade etmeyecektir. E-Teminat Mektuplarının e-Teminat Uygulamasında muhafaza edilmesi ilgililerin kendi mevzuatlarından doğan muhafaza ile ilgili yükümlülüklerini ortadan kaldırmayacaktır.

9.4. Diğer Hususlar

Hazine ve Maliye Bakanlığı, tebliğ kapsamındaki e-Teminat Mektubu uygulamasına ilişkin olarak işlem ve/veya kamu idareleri bazında tamamen veya kısmen uygulama zorunluluğu getirebilecektir. Bu kapsamda getirilecek zorunluluklar Standart Belge ve Raporlamaya (SBR) ilişkin olarak her türlü teknik açıklama ve duyuruların yer aldığı http://www.sbr.gov.tr internet sitesi aracılığı ile yapılacaktır.

Tebliğ 11.05.2019 tarihi itibarı ile yürürlüğe girmiştir.

IX. İKTİSADİ KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ

1. Değerleme Kavramı ve Değerleme Günü

Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir.
Vergi sistemimizde iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda sahip oldukları kıymetlerin değerlemeye esas tutulacağı hükme bağlanmıştır.
Bilançoya dahil varlıklarda değerleme günü, bilanço günüdür.
Envanter ve değerleme kavramlarını birlikte ele alacak olursak, envanter; bilanço günü itibariyle işletmenin mevcutlarını, alacaklarını ve borçlarını sayması, ölçmesi, tartması ve diğer suretle detaylı bir şekilde tespit etmesi olup, değerleme ise; envanter sonucu ulaşılan değerlerin vergiye tabi kazancın tespiti sırasında ulusal para birimi (TL) cinsinden ifade edilmesi ve ayrıca Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen özel hükümler çerçevesinde gerekli düzenleyici ve düzeltme kayıtlarının yapılmasıdır.

2. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Değerleme Ölçüleri

Değerleme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır:
1. Maliyet bedeli; bir ekonomik varlığın edinilmesi veya değerinin arttırılması için yapılan ödemelerle, buna bağlı olarak yapılan her türlü giderlerin toplamıdır.
2. Borsa rayici; değerlemeye konu olan iktisadi kıymetin değerleme günündeki borsa fiyatıdır.
3. Tasarruf değeri; değerlemeye konu olan iktisadi kıymetin sahibi için değerleme günündeki arz ettiği değerdir.
4. Mukayyet değer; değerlemeye konu olan iktisadi kıymetin defter kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.
5. İtibari değer; her çeşit senetlerle, hisse senetleri ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerdir.
6. Vergi değeri; bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. Maddesine göre tespit edilen değeridir.
7. Rayiç bedel; bir iktisadi kıymetin değerleme günüdeki normal alım-satım bedelidir.
8. Emsal bedeli ve ücreti; gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen iktisadi kıymetin değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran sahip olacağı değerdir.

Vergi Usul Kanunu'nda işletmeye dahil iktisadi kıymetlerden, menkul kıymetlerin değerlemesine ait hükümler içinde "alış bedeli" kavramına da yer verilmiş ancak alış bedelinden ne anlaşılması gerektiği Kanunda lafzi olarak açıklanmamıştır. Uygulamada alış bedeli, menkul kıymetin elde edilmesi için yapılan ödemeyi ifade etmektedir.

3. İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetlerin Değerlemesi

3.1. Gayrimenkuller

İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlenir.
Vergi Usul Kanunu'na göre, aşağıdaki yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlenir:
1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı;
2. Tesisat ve makineler;
3. Gemiler ve diğer taşıtlar;
4. Gayri maddi haklar.

Gayrimenkullerde maliyet bedeline satın alma bedelinden başka,
- Makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri,
- Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden kaynaklanan giderler girmektedir.

Gayrimenkullerin alınması sırasında ödenecek giderlerden noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergilerinin, maliyet bedeline eklenmesi ile genel gider olarak kaydı konusunda mükellefler serbest bırakılmıştır. [Binek otomobil alımlarında ödenen KDV ve ÖTV, mükellefler tarafından (7194 sayılı Kanun ile GVK Madde 40'da binek oto giderlerinin kısıtlanmasına yönelik yapılan ve 01.01.2020'den yürürlüğe giren hükümler ayrıca dikkate alınmalıdır. Konu hakkında rehberin Gelir Vergisi Kanunu kısmında ticari kazançtan indirilebilecek giderler bölümünde detaylı açıklamalar yapılmıştır.) maliyet bedeline dahil edilebileceği gibi gider de yazılabilir. Genel uygulama maliyet bedeline dahil etmek şeklinde gelişmiştir. MTV ise (esas faaliyet konusu binek otoları kiralamak veya işletmek olanların hariç) kanunen kabul edilmeyen giderdir.] [Mevcut bir binanın yıkılarak, yerine yenisinin yapılmasında genel uygulama ve görüşler; binanın itfa olmamış net değerinin yeni binanın inşa maliyetine dahil edilmesi şeklindedir.]
İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma maliyeti yerine geçer.

Bununla birlikte;
- Gayrimenkulü genişletmek
- Gayrimenkulün iktisadi ömrünü uzatmak
- Gayrimenkulün değerini devamlı olarak arttırmak
- Gayrimenkule iktisap tarihinde mevcut olmayan bir tertibatın eklenmesi
- Normal onarım giderleri dışında doğan ve iktisadi kıymetin normal şekilde kullanılmasında meydana gelebilecek aksaklıklardan sayılmayacak aksaklıkların giderilmesi

için yapılan giderler ile bunlarla içerik itibariyle aynı niteliklere sahip giderler, maliyet bedeline dahil edilerek aktifleştirilir.
Şayet bu giderler kiracı tarafından yapılırsa özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmeli ve kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmelidir.

3.2. Demirbaşlar
Alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değerlenir. Demirbaş eşyanın maliyet bedeli; satın alınması halinde, satın alma bedeline eklenecek özel giderlerden, imal edilmesi halinde de imalat giderlerinden oluşur.

3.3. Amortismana Tabi İktisadi Kıymet İktisaplarında Faiz ve Kur Farkları
163 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, amortismana tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan krediler nedeniyle ödenen faizlerin iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenecek kısmı ile doğrudan gider yazılacak kısmının tespitinde uygulanacak esaslar açıklanırken, iktisadi kıymetin aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise maliyet bedeline eklenilmesi veya doğrudan gider yazılması hususunda mükelleflerin serbest oldukları belirtilmiştir.
334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "III-Kur Farkları" başlıklı bölümünde ise; "163 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, aktifleştirme tarihine kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise seçimlik hak olarak doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismana tabi tutulması gerektiği açıklanmış bulunmaktadır.
Lehe oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortismana tabi tutulması gerekecektir. Ayrıca, daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yönteme göre işlem yapılmasına devam edilecektir." açıklamalarına yer verilmiştir.
Buna göre, amortismana tabi iktisadi kıymet (ATİK) sabit kıymet iktisabına bağlı olarak yapılan borçlanmalar için ödenen faizlerin, ATİK'in aktife alındığı hesap dönemi sonuna kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi zorunlu olup, sonraki dönemlerde ödenen kredi faizlerinin ise maliyete intikal ettirilmesi veya doğrudan gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.
Aleyhte oluşan kur farklarının, ATİK'in aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi, aktifleştirildiği dönemden sonraki döneme ilişkin olanların ise seçimlik hak olarak doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi, lehe oluşan kur farklarının da, ATİK'in aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildiği dönemden sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle dikkate alınması gerekmektedir.
ATİK'in aktife alındığı dönemi takip eden dönemlerdeki seçimlik hakkın kullanıma yönelik olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı yayınladığı 17.04.2014 tarih ve 11395140-105[262-2012/VUK-1- . . .]-1012 sayılı özelgede *"....amortismana tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan bir krediye ilişkin ödenen faiz ve oluşan kur farkının birlikte değerlendirilmesi, kıymetin aktife alındığı hesap dönemini takip eden hesap dönemlerinde ödenen faiz ve oluşan kur farkının ya maliyete eklenmesi veya doğrudan gider kaydedilmesi ve yapılan bu seçimin daha sonraki dönemlerde de değiştirilmeksizin uygulanması icap etmektedir."* görüşüne yer vermiştir.

3.4. Stoklar
Emtia, maliyet bedeliyle değerlenir.
Emtianın maliyet bedeli;
- Alış bedeli
- Nakliye, yükleme boşaltma
- Taşıma sigortası
- Alış komisyonu
- Finansman giderlerinden oluşmaktadır.

Emtianın satın alınıp işletme aktifine girdiği tarihe kadar oluşan faiz ve kur farkları 238 No.lu VUK Genel Tebliği gereği maliyetine eklenir. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak sonra ortaya çıkacak kur farklarının (faiz giderleri de dahil finansman giderlerinin) ise, ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkündür.
VUK'un 275. Maddesinde, üretilen malların maliyet bedelinin saptanmasında esas alınacak maliyet unsurları şunlardır:
- Mamullerin üretimi için sarf edilen iptidai ve hammadde bedelleri
- Mamule isabet eden işçilik
- Genel üretim giderlerinden mamule düşen hisse
- Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse (mamul maliyetine ilavesi ihtiyaridir.)
- Ambalaj malzemesi giderleri

Emtianın maliyet bedeline nazaran değerleme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267. maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275. maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir.
VUK'un uygulamasında (değeri düşen, çalınan, zayi olan, imha edilen...v.b. stoklar hariç) stoklar için gerçek/fiili maliyetler esastır. Bu nedenle bilhassa son yıllarda yabancı sermayeli şirketlerde sıklıkla görülmeye başlanan standart maliyet uygulaması bu açıdan bazı riskler içermektedir. Şöyle ki, standart maliyet uygulaması VUK'a bağlı olarak yayınlanan Tekdüzen Hesap Planı açısından mümkündür; ancak, standart maliyetler ile fiili maliyetler arasındaki farkın, somut ve anlaşılır raporlamalar ile her zaman ispatlanabilir olması gerekmekte ve farka dair gerekli düzeltme kayıtlarının da yapılması gerekmektedir.

3.5. Menkul Kıymetler
Hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlenir.
Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerleme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerleme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlenir.

3.6. Yabancı Paralar ve Yabancı Para Cinsi Senetli ve Senetsiz Borç ve Alacaklar
VUK'un 280. maddesine göre; Yabancı paralar borsa rayici ile değerlenir. Borsa rayicinin belirlenmesinde muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca tespit olunur. Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da geçerlidir. Hesap dönemi sonunda kasada bulunan yabancı paraların değerlemesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca açıklanan efektif alış kurları kullanılmalıdır. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, VUK'un 281 ve 285. maddeleri uyarınca döviz alış kuru ile değerleme günü kıymetine çevrilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerleme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır.

3.7. Alacak ve Borçlar
Türk Lirası cinsinden alacaklar ve borçlar kayıtlı değerleriyle değerlenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine dayanan alacaklar değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. Sadece bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri alacaklarını tasarruf değeri ile değerleyebilirler. Bunlar da Merkez Bankası'nın resmi iskonto haddi veya işlemlerinde uyguladıkları faiz haddi ile değerleme günü kıymetine irca ederler. VUK'un 281 ve 285. maddelerine göre reeskont uygulaması, işletmelerin dönem sonlarında senede bağlı alacak ve borçlarının değerleme günündeki kıymetine getirilmesidir. Bununla birlikte, Hazine ve Maliye Bakanlığı 64 No.lu VUK Sirküler ile, alınan veya verilen vadeli çekler için de reeskont hesaplaması yapılabileceğini açıklamıştır. [53]

Reeskont uygulamasında dikkat edilecek konular:
- Alacak senetlerini ve alınan çeklerini reeskonta tabi tutan işletmeler borç senetlerini ve verilen çeklerini de reeskonta tabi tutmak zorundadır.
- Reeskont hesaplamasında iç iskonto yönteminin kullanılması gerekir. (238 seri no.lu VUK Genel Tebliği)
- Bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri tüm alacak ve borçlarını reeskonta tabi tutmak zorundadır.
- Teminata ve tahsilata verilen alacak senetleri ve alınan çekler de reeskonta tabi tutulabilir
- Şüpheli alacak karşılığı ayrılmış senetli veya çeke tabi alacaklar için reeskont hesaplanmaz
- Bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri dışındaki işletmeler senede veya çeke bağlı olmayan borçları için reeskont hesaplayamazlar

[53] 30.4.2013 tarihli ve 64 No.lu VUK Sirkülerinde, çeklerin vergi uygulamaları bakımından vadeli olma hususiyetini kazandığına dair yapılan İdari yorumun temel dayanağı, 5941 saylı Kanunun Geçici 3. maddesinde yer alan "31/12/2017 tarihine kadar, üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce çekin ödenmek için muhatap bankaya ibrazı geçersizdir." hükmüdür. Söz konusu tarih için ilk düzenleme 31.12.2009 olmuş, daha sonra sırasıyla 31.12.2011 ve 31.12.2017'ye kadar uzatılmıştır. Sirkülerde 5941 ve 6102 sayılı Kanunda başka bazı düzenlemelere de atıf yapılmıştır. **Söz konusu 31.12.2017 tarihi 7061 sayılı Kanun ile 5941 sayılı Kanunun Geçici 3. maddesinde yapılan düzenleme ile 31.12.2020 tarihine uzatılmıştır. Tarih 31.12.2020 tarihine kadar uzatıldığına göre Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 64 No.lu VUK sirkülerine istinaden 31.12.2020 tarihine kadar vadeli çekler için isteyen mükelleflerin reeskont ayırma hakkının devam edeceğini söyleyebiliriz. 2020 yılı sonunda veya 2021 yılı başlarında söz konusu yasal düzenlemenin süresi uzatılmazsa 64 No.lu VUK Sirküleri gerekçe gösterilmek suretiyle çeklere reeskont hesaplanması vergisel risk arz edebilir görüşündeyiz.**

- Hatır senetleri ve hatır çekleri reeskonta tabi tutulmaz.
- Gerçekleşmiş satışla ilgili olmayan alacak senetlerinin dönem sonlarında reeskonta tabi tutulmaması gerekir
- Müflisten (mahkeme tarafından iflas ettiğine hükmedilen kimse) olan senetli veya çeke tabi alacaklar için reeskont hesaplanmaz
- Reeskont uygulaması yapılırken tüm alacak ve tüm borç senetleri ve çekleri reeskonta tabi tutulur.
- Alacaklarla ilgili reeskont uygulamasında reeskont işlemini katma değer vergisi dahil toplam tutar üzerinden hesaplanması gerekir.
- Senet veya çek üzerinde yazılı bir faiz oranı yoksa, esas alınacak faiz oranı T.C.M.B.'nın kısa vadeli avans işlerimde uyguladığı faiz oranıdır. (238 seri no.lu VUK Genel Tebliği)

Mükelleflerin hesap dönemi sonu itibariyle senede bağlı borç ve alacakların değerleme gününde haiz olacakları kıymetleri F = A - [A x 360 / (360 + m x t)] formülüne uygun olarak iç iskonto yöntemine göre hesaplanacaktır. Bu hesaplamada; faiz oranı olarak Merkez Bankası'nın reeskont işlemlerinde uygulanan faiz oranının değil, kısa vadeli avans işlemlerinde uygulanan faiz oranının esas alınması gerekmektedir. (238 seri no.lu VUK Genel Tebliği) (Tabii ki senet üzerinde bir faiz oranı belirtilmişse, hesaplamada dikkate alınacak olan senet üzerindeki faiz oranıdır.)

Örnek: 31.12.2019 tarihinde işletmenin bilançosunda 90 gün vadeli, 10.000.000 TL nominal değerli olarak yer alan senetleri için reeskont işlemleri aşağıdaki şekilde yapılacaktır. (Senet üzerinde bir faiz oranı belirtilmediği varsayılmıştır. Dolayısıyla hesaplamada dikkate alınacak faiz oranı Merkez Bankası'nın kısa vadeli avans işlemlerinde uyguladığı % 13,75 faiz oranıdır. TCMB tarafından bu konudaki son düzenleme 21.12.2019 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan tebliğ ile yapılmıştır.)

F = A - [A x 360 / (360 + m x t)] (A= Senedin nominal değeri, m= Faiz oranı, t= Vade)

F= 10.000.000 - [10.000.000 x 360 / (360 + 0,1375 x 90)]

F= 10.000.000 – 9.667.751,60

F= 332.248,40 TL .

3.8. Gider Karşılıkları ve Gelir Tahakkukları

Gelir ve giderlerin dönemsellik esası gereği dönem sonlarında gerekli aktarma kayıtlarının yapılması gerekir. Bu hükümlere paralel olarak VUK'un aktif ve pasif geçici hesap kıymetleri ile ilgili 283. ve 287'nci maddelerinin de dikkate alınması gerekir. Bu düzenlemenin geçici vergi dönemleri dikkate alınarak yapılması gerekir.

Faturası kesilmiş olan gelecek aylara ait giderler bilançonun aktifinde, faturası kesilmiş olan gelecek aylara ait gelirler de bilançonun pasifinde gösterilir.

Aralık ayına ait olup Ocak ayında ödenen elektrik, su, telefon vb. harcamalar tahakkuk esasına göre ilgili yılda gider yazılır.

Ciro primleri ait olduğu yılın gelir ve giderlerine intikal ettirilmelidir. Ciro primlerine ilişkin fatura yeni yılda düzenleniyorsa söz konusu tutarlar gider karşılığı yoluyla ait olduğu yıla ilişkilendirilmelidir.

VUK'nun 288. maddesinde yer alan; *"Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katiyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için borç mahiyeti arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir. Karşılıklar mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlenir. Amortisman kayıtları hakkında özel hükümler mahfuzdur."* hükmü, işletmelere bilanço günü itibariyle tahmini gider karşılıkları ayırmalarına izin veren sınırsız bir serbesti olarak görülmemelidir. VUK'nda yer alan hüküm karşılık kavramını tanımlamaktadır ve VUK'nda açıkça yer almayan karşılıklar haricinde (Örneğin; şüpheli ticari alacak karşılığı, stok değer düşüklüğü karşılığı, borsa rayici ile değerlenen menkul kıymetlerde değer düşüklüğü karşılığı..v.b.) ayrılan karşılık giderleri, vergiye tabi kazancın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmak zorundadır.

3.8.1. 381 Gider Tahakkukları Hesabı

381-Gider Tahakkukları Hesabı için Tekdüzen Hesap Planında yer verilen tanım "Gelecek aylarda ödemesi yapılacak ve kesinlikle belgeye dayalı gider tahakkuklarının izlendiği hesaptır." şeklindedir.

Vergi uygulamasında ister gider karşılığı densin ister gider tahakkuku, cari döneme ait olan ama belgesi henüz temin edilememiş ya da belgesi ertesi dönem tarihli giderler için tahakkuk esasında gider kaydı yapılabilir. Belgesi temin edilmemiş hiçbir masraf içiin tahmini hesaplamalar üzerinden gider tahakkuku kaydı yapılamaz ya da karşılık ayrılamaz.

Uygulamada, belgesi mutlaka gelecek ama şu anda ulaşmadı şeklinde açıklamalar ile (özellikle yabancı sermayeli olup yurt dışına finansal raporlama yapan şirketlerde) sıklıkla gider tahakkuku kaydı yapan şirketler görülebilmektedir. Bu kayıtlara dair belgelerin mutlaka dördüncü dönem geçici vergi beyannamesi verilene kadar, en son ise mutlak suretle yıllık kurumlar vergisi beyannamesi verilene kadar temin edilmiş olması gerekir. Aksi halde yapılan gider kaydı olası bir vergi incelemesinde vergisel risk oluşturacaktır.

3.9. Finansal Kiralama İşlemleri

Kiralayan tarafından sözleşmeden doğan alacak, kiralama süresi boyunca yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı, kiralama konusu iktisadî kıymet ise, bu iktisadî kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar ile değerlenir. İktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutarın sıfır veya negatif olması halinde, iktisadî kıymet iz bedeliyle değerlenir ve aradaki fark iktisadî kıymetin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi işleme tâbi tutulur.

Kiralayan tarafından aktifleştirilen alacak tutarı ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark, gelecek dönemlere ait faiz geliri olarak pasifleştirilmek suretiyle değerlenir.

Kiralayanın finansal kiralamaya konu iktisadî kıymetin üretimini veya alım satımını yapması halinde, iktisadî kıymetin net bilanço aktif değeri olarak rayiç bedeli dikkate alınır. Rayiç bedel ile maliyet bedeli arasındaki fark, normal bir satış işleminden elde edilen kâr veya zarar olarak işleme tâbi tutulur.

Kiracı tarafından finansal kiralama işlemine konu iktisadî kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borç, kiralama konusu iktisadî kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlenir.

Finansal kiralama yoluyla edinilen varlığa ait ödeme planından tespit edilebilen, ilk yıla ait faiz giderleri maliyet bedeline dahil edilmelidir. Döviz cinsi kiralama sözleşmelerinde ilk yıl oluşan tüm kur farları da maliyet bedeli ile ilişkilendirilmelidir.

Döviz cinsi finansal kiralama sözleşmelerinde, 301, 302, 401, ve 402 no.lu hesaplar her üç ayda bir topluca değerlenecek ve arada oluşan fark, kur farkı olarak dikkate alınacaktır. Kiralayan tarafından gelecek dönemlere ait faiz gelirleri, kiralanan iktisadî kıymetin finansal kiralama sözleşmesinin yapıldığı tarihteki rayiç bedelinden, her bir dönem sonunda anapara geri ödemelerinin düşülmesi sonucu kalan tutar üzerinden sabit bir dönemsel faiz oranı yaratacak şekilde hesaplanması suretiyle tahakkuk ettirilir. Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadî kıymeti kullanma hakkı, kiralama konusu iktisadî kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde amortismana tâbi tutulur. Finansal kiralama konusu kıymet amortisman listesinde ayrıca gösterilmeli ve amortisman oranı ise kiralanan iktisadi kıymet için ilgili VUK Genel Tebliğlerinde belirlenen amortisman oranları ve sürelerine göre tespit edilmelidir. VUK Mükerrer 290.madde kapsamında değerlenen borç ve alacak tutarları reeskonta tâbi tutulmaz.

3.9.1. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinde Değerleme

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/j maddesi uyarınca, her türlü taşınır ve taşınmaz malların Finansal Kiralama, Faktoring ve Finasman 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 ile bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlara yönelik istisna uygulaması düzenlenmiştir.

Yasal düzenleme hakkında 1 Sıra No.lu KVK Genel Tebliğinin "5.15 - Sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarda istisna uygulaması" başlıklı bölümünde uygulama usul ve esasları belirlenmiştir.
İstisnaya konu edilecek satış kazancı, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.
Bu varlıkların satışından elde edilecek istisna kazancın, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, kiracılarca varlıkların kiralayanlara satışının yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisna kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. Anılan istisnadan geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkün olup belirtilen süre zarfında söz konusu kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmadığı gibi geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerden kaynaklanan vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ayrıca aranacaktır. İstisna, satış kazancının %100'üne uygulandığından, kazancın tamamı fon hesabına alınacaktır.
Fon hesabına alınan kazanç tutarı kiracı tarafından sadece, gerek kira süresi boyunca gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri alınmasından sonra bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilecektir. Sat-kirala-geri al işlemine konu edilen varlıklara ilişkin olarak gerek kira süresi boyunca gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri alınmasından sonra kiracılar tarafından hesaplanacak amortismanların, kiralayan kurumlara devrinden önce (birden fazla kere sat-kirala-geri al işlemine konu edilen varlıkların ilk kez devrinden önce) ilgili varlığın kiracıdaki net bilanço
aktif değerine isabet eden kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek, kalan kısmı ise sadece özel fon hesabından mahsup edilebilecektir.
Söz konusu özel fon hesabının bu taşınır için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfası dışında kullanılması mümkün bulunmamaktadır. Özel fon hesabında yer alan tutarın herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

3.10. Döviz Cinsi Avans Hesaplarının Değerlemesi

Yabancı para birimine endeksli avans hesaplarında kur değerlemesi yapılıp yapılmayacağı; yapılması halinde oluşacak kur farklarının doğrudan gider mi gelir mi yazılıp yazılamayacağı uzun yıllar tartışıla gelen bir konu olmuştur. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 24.07.2014 tarih ve 64597866-105[280-2014]-122 sayılı özelgede, satıcılara döviz cinsinden avans verildiği belirtilerek, söz konusu dövizli avansların değerleme günü itibariyle değerlenip değerlenmeyeceği, değerlenecekse oluşan olumlu veya olumsuz kur farkının doğrudan gelir-gider mi yazılacağı yoksa 163 ve 334 sayılı VUK Genel Tebliğleri çerçevesinde yatırımın maliyetiyle mi ilişkilendirileceği konularında görüş talep eden bir mükellefe aşağıdaki görüş verilmiştir:
"163 ve 334 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalar yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz ve kur farkı giderlerine ilişkin olup, döviz cinsinden verilen avansların değerlemesi sonucu oluşan kur farkları bu kapsamda değerlendirilmemektedir.
Diğer taraftan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safî kurum kazancının tespitinde de, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.
193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup, maddenin birinci fıkrasının; (1) numaralı bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.
Buna göre, şirketinizce yapılacak yatırımlar için döviz cinsinden verilen avanslar, döviz cinsinden alacak hükmünde olduğundan, dönem sonlarında Vergi Usul Kanunu'nun yukarıdaki hükümlerinin de dikkate alınarak değerlemeye tabi tutulması, değerleme sonucu oluşan kur farklarının kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir."
Maliye İdaresinin ticari faaliyetle ilgili olmak şartıyla avansların değerlenebileceğine dair verilmiş başka özelgeleri de bulunmaktadır

Hatta 09.09.2019 tarih ve 77058783-105[VUK.ÖZ.19.20]-E.172924 sayılı özelgede "Buna göre, yabancı para cinsindeki pasif geçici hesapların da Kanunun 280 inci maddesindeki esaslar doğrultusunda yabancı para değerlemesine tabi tutulması ve bu değerleme sonucunda ortaya çıkan kur farkının, gelir veya gider olarak dikkate alınarak dönem kazancıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir." görüşü verilmek suretiyle, aktif ve pasif geçici hesap kıymeti olarak değerlenen 180-280-380-480 hesapların dahi döviz cinsi olması halinde değerlemeye konu olması gerektiği görüşü açıklanmıştır.

3.11. Yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paralar

VUK'nun 280/A maddesinde yer verilen düzenleme uyarınca, yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım yapacak tam mükellef sermaye şirketlerine, işe başladıkları hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paraların, söz konusu dönem zarfında yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunan kısmı nedeniyle oluşan kur farkları pasifte özel bir fon hesabına alınabilir. Bu durumda olumlu kur farkları bu hesabın alacağına, olumsuz kur farkları ise bu hesabın borcuna kaydedilir.

Sermaye olarak konulan bu yabancı paraların, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar herhangi bir suretle sarf edilmeyen kısmı; bu hesap dönemlerine ait vergilendirme dönemlerinin sonuna kadar mukayyet değeriyle, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonu itibarıyla bu Kanunun 280 inci maddesine göre değerlenir.

Birinci fıkra uyarınca oluşan fon hesabı, sermayeye ilave edilme dışında, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulur. Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan devir ve bölünme işlemleri hariç, şirketin tasfiyesi halinde de bu hüküm uygulanır.

Mükelleflerin, bu madde hükmünden yararlanabilmeleri için ticaret siciline tescil tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar yatırım teşvik belgesi almak için başvuruda bulunmuş ve işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar bu belgeyi almış olması gerekir. Söz konusu yabancı paralar; başvurunun süresi içinde yapılmaması halinde müteakip ilk vergilendirme dönemi, yatırım teşvik belgesinin alınamaması halinde ise işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonu itibarıyla bu Kanunun 280. maddesine göre değerlenir.

VUK 280/A maddesinin uygulama usul ve esasları 495 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde ayrıntılı olarak belirlenmiştir.

3.12. İmha Edilen Stokların Değerlemesi

3.12.1. İmha Edilen Emtianın Değerlemesinde Genel Uygulama (VUK Madde 267 ve 278)

3.12.1.1. İmha Edilen Emtianın Değerinin Takdir Komisyonu Tarafından Tespit Edilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 267 ve 278. maddeleri uyarınca, yangın, deprem ve su basması gibi doğal afetler nedeniyle veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi nedenlerle iktisadi kıymetin imha edilmesinin gerektiği hallerde, emsal bedel ile değerlenecek olan iktisadi kıymet değerinin ortalama fiyat veya maliyet bedeliyle belirlenmesi mümkün olmadığından, bu kıymetlerdeki değer düşüklüğü takdir komisyonu marifetiyle tespit edilir.

Takdir komisyonu tarafından takdir edilen emsal bedeli, mükellefler tarafından değer düşüklüğüne uğrayan iktisadi kıymetin değeri olarak kayıtlara intikal ettirilir. Değer düşüklüğü ise ilgili dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

3.12.1.2. Emtianın İlgili Bakanlık veya Yetkili Kurum Görevlilerinin Yer Aldığı Bir Komisyon Nezdinde İmha Edilmesi

Kıymeti düşen emtiadan; son kullanma tarihinin geçmesi veya kalite standartlarına uygun olmamaları ya da çevreye ve insan sağlığına zarar verecek nitelikte olmaları gibi nedenlerle imha edilmesi gerekenler bakımından, takdir komisyonu tarafından emsal bedelin takdir edilebilmesi için, imha işleminin, esas itibariyle, takdir komisyonu nezaretinde gerçekleştirilmiş olması aranır.

Bu gibi imha edilmesi mecburiyeti bulunan emtianın emsal bedelinin takdir komisyonunca muayyen bir zamanda takdirinin mümkün olmamasına bağlı olarak; takdir komisyonuna başvurulmaksızın ilgili bakanlık veya yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı bir komisyon nezdinde tutanakla tespit edilmek suretiyle malların imha edilebilmesi de mümkündür.

Bu durumda,

• İmha edilecek emtianın niteliğine göre, ilgili mevzuat gereği yetkili/ilgili bakanlık veya kurum görevlileri ve bu emtiayı imha etmeye yetkili müessese ile mükellefin temsilcilerinin de yer aldığı bir komisyon nezdinde imha işleminin yapılması ve

• Bu durumun komisyon tarafından tutanakla tespit edilmesi kaydıyla,
imha işleminin takdir komisyonu nezdinde yapılması ve mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi görevlilerinin söz konusu imha komisyonuna katılımı aranmayacaktır.
Mükelleflerce bu şekilde gerçekleştirilen imha işlemine ilişkin düzenlenen tutanağa dayanılarak gerekli yasal kayıtlar yapılacaktır. Değer düşüklüğünün yasal kayıtlara intikal ettirilebilmesi için ayrıca takdir komisyonu kararı aranmayacaktır. Ancak, söz konusu imha tutanağı ile imha işlemine dayanak diğer belge ve vesikaların istenildiğinde ibraz edilmek üzere mükelleflerce muhafaza edilmesi zorunludur.
Yukarıda belirtilen şekilde gerçekleştirilen imha işlemleri, VUK 278/A maddesi kapsamında ve mükelleflere tayin olunan imha oranı dahilinde değerlendirilmeyecektir.

3.12.1.3. Yurt Dışında İmha Edilen Emtianın Durumu

İhraç edilen emtiadan ticari sebeplerle iadesi gerekenlerin geri getirilme maliyetinin yüksek olması veya hukuki nedenlerle geri getirilememesi ya da bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi nedenlerle imha edilmesinin gerekmesi durumunda, söz konusu emtianın imha edildiğine ilişkin ilgili ülke mevzuatına göre düzenlenen belgeler esas alınmak suretiyle takdir komisyonu tarafından verilecek karara istinaden gerekli yasal kayıtlar yapılabilecektir. Bu durumda, imha işlemine ilişkin olarak ilgili ülke mevzuatına göre düzenlenen belgelerin istenildiğinde ibraz edilmek üzere mükelleflerce muhafaza edilmesi gerekmektedir.
Yukarıda ifade edildiği şekilde yurt dışında imha edilen emtianın değerleme işlemleri, VUK 278/A maddesi kapsamında ve mükelleflere tayin olunan imha oranı dahilinde bulunmamaktadır.

3.12.1.4. Ambalaj Malzemelerinin Durumu

Vergi Usul Kanunu'nun 275. maddesine göre ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi gereken emtiada, ambalaj malzemesinin bedeli imal edilen emtianın maliyet bedeli içerisine dahil edilmektedir. Kıymeti düşen emtianın ambalaj malzemesi ile birlikte imha edilmesi durumunda, emtianın maliyet bedeli içerisinde yer alan ambalaj malzemesi bedelinin de Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesi kapsamında değerlendirilecektir.
İmha edilen emtianın ambalaj malzemesinin imha edilmemesi ve hurda olarak tekrar kullanılabilecek nitelikte olması halinde, söz konusu malzemelerin emsal bedelle değerlenerek kayıtlarda izlenmesi gerekmektedir.

3.12.1.5. Kıymeti Düşen Emtiada Oluşan Değer Düşüklüğünün Gider Olarak Dikkate Alınacağı Dönem

Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesi kapsamında yapılan değerleme işlemlerinde;
- Takdir komisyonu kararının,
- İlgili bakanlık veya yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı komisyon nezdinde imha işlemine ilişkin olarak düzenlenen tutanağın,
- Yurt dışında gerçekleştirilen imhalara ilişkin olarak ilgili ülke mevzuatına göre düzenlenen belgelere istinaden verilen takdir komisyonu kararının,

mükelleflere bildirildiği tarih itibariyle değer düşüklüğü belli olduğundan, emtianın maliyet bedeli ile emsal bedeli arasındaki farkın, **takdir komisyonu kararının veya tutanağın tebliğ edildiği dönemde gider olarak dikkate alınması** gerekmektedir.

3.12.2. Bozulma, Çürüme veya Son Kullanma Tarihinin Geçmesi Gibi Nedenlerle Süreklilik Arz Eden İmha İşlemlerine Konu Emtianın (Gıda Maddeleri ile İlaç ve Benzeri Maddeler) Değerlenmesi (VUK Madde 278/A)

Son kullanma tarihinin geçmesi nedeniyle iade alınan raf ömrü çok kısa gıda maddeleri ile bozulma veya son kullanma tarihinin geçmesi nedeniyle iade alınan ilaç ve benzeri maddelerin çevreye ve insan sağlığına zarar verecek nitelikte olmaları nedeniyle, ivedi bir şekilde, bekletilmeksizin imha edilmesi zorunluluğu doğabilmektedir.
Bu kapsamda, VUK 278/A maddesi, bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle imha edilmesi gereken emtianın emsal bedelinin, takdir komisyonu kararı olmaksızın mükelleflerce belirlenebilmesine imkân sağlamış olup, mezkur maddenin dördüncü fıkrasıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye istinaden 496 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde uygulamanın usul ve esasları belirlenmiştir.

3.12.2.1. Uygulama kapsamındaki mal grupları

Söz konusu madde uygulamasından esas itibariyle, yurt içinde satışa konu olan ancak, raf ömrünün çok kısa olması, bozulması veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle iade alınan, insan ve çevre sağlığına zararlı olması nedeniyle imha edilmesi mecburiyeti bulunan ve imha işlemleri süreklilik arz eden;

- Her türlü et ve et ürünleri (kıyma, pastırma, sucuk, salam, sosis gibi),
- Her türlü süt ve süt ürünleri (peynir, yoğurt, ayran, kaymak, tereyağı, gibi),
- Yumurta,
- Taze sebze ve meyve,
- Pasta, kek, börek, ekmek gibi her türlü unlu mamuller,
- İlgili Bakanlık tarafından ruhsatlandırılan veya ithaline izin verilen insan ve hayvan sağlığı için kullanılan her türlü ilaç,

ve benzeri emtianın faydalanması Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından uygun bulunmuştur.
Uygulamadan yararlanılmak istenen emtianın yukarıda belirtilen mahiyette olup olmadığı, bu Tebliğ kapsamında İdareye yapılan başvurularda öncelikli olarak değerlendirilecektir.

3.12.2.2. Uygulamadan yararlanabilecek mükellefler

VUK 278/A maddesi uygulamasından, münhasıran kazançları bilanço usulüne göre tespit edilen gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir. Şu kadar ki, bu mükelleflerin VUK 278/A maddesinden faydalanma izni ve imha oranı tespiti için Bakanlığa yapacakları başvuru tarihinden önceki son hesap dönemine ait bilançolarında yer alan rakamlardan net satışları ile aktif büyüklüğünün aritmetik ortalamasının 10.000.000 TL'nın veya özsermaye büyüklüğünün 5.000.000 TL'nın üzerinde olması gerekmektedir.

3.12.2.3. Başvuru ve İdareye sunulacak bilgi ve belgeler

VUK 278/A maddesi uygulamasından yararlanılabilmesi izni ve imha oranının tespiti için mükellefler tarafından İdareye yazılı olarak başvuruda bulunulacaktır.
Söz konusu başvuru, örneği söz konusu tebliğ ekinde yer alan başvuru formu ile yapılabilecektir. Başvurunun, asgari mezkûr form içeriği bilgilere yer verilmek suretiyle söz konusu başvuru formu kullanılmadan yapılması da mümkün olabilecektir. Dilekçe/forma ekine tebliğde eklenmesi belirtilen evrak ve belgeler eklenecektir.

3.12.2.4. Başvuruların değerlendirilmesi

Yapılacak başvurulara müteakiben, mükellefin başvurusu İdare tarafından bir ön değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Ön değerlendirme neticesinde, başvuruya ilişkin müspet bir kanaatin hasıl olmasına bağlı olarak, başvuru ve eki belgeler, VUK 278/A maddesi kapsamında imha oranının belirlenebilmesine yönelik gerekli araştırmanın yapılarak sonuçlarının bir görüş ve öneri raporuna bağlanmasını teminen Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına intikal ettirilecektir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından; mükellefin geçmiş yıllardaki işlemleri, varsa fiili üretim aşamaları, satış, iade ve imha süreçleri, sektördeki diğer mükelleflerin durumu, yetkili idare, oda ve kuruluşların görüşleri ile uygun görülen diğer hususlar da dikkate alınmak suretiyle yapılacak araştırma sonuçları ve başvuruya ilişkin değerlendirmeyi içerecek şekilde görüş ve öneri raporu hazırlatılarak İdareye intikal ettirilecektir. Söz konusu raporda, başvuruda bulunulan her bir ürün itibariyle mezkûr madde uygulamasında uygun görülebilecek imha oranına ilişkin değerlendirmeye/kanaate de yer verilecektir.

3.12.2.5. İmha oranının tayin olunması

Görüş ve öneri raporunun İdareye intikalini müteakiben İdare bünyesinde oluşturulacak komisyon tarafından yapılan nihai değerlendirme neticesinde başvurunun uygun görülmesi halinde, bu komisyon tarafından her bir ürün için tespit edilen imha oranı mükellefin kabulüne sunulacaktır. Mükellef tarafından kabul edildiği yazılı olarak bildirilen bu imha oranları, mükellefin kabul tarihinden itibaren uygulanmaya başlanacaktır. Mükellefler tarafından kabul edilmeyen imha oranlarına konu emtia için, tebliğin birinci bölümündeki esaslara göre (VUK Madde 278 kapsamında) değerleme yapılacaktır.
İdare ile başvuruda bulunan mükellef arasında tayin olunan imha oranı mükellefin kabul beyanında bulunduğu hesap dönemi ve bu hesap dönemini izleyen beşinci hesap döneminin sonuna kadar (imha oranının iptali durumu saklı kalmak üzere) geçerli olacaktır. Şu kadar ki, mükelleflerin işe başladıkları ilk yılda madde hükmünden faydalanmak için başvuru yapmaları halinde, tayin olunan imha oranı, kabul beyanında bulunulan tarihi takip eden üçüncü hesap döneminin sonuna kadar geçerli olacaktır.
Başvuruda bulunan mükellefler için nitelik, satış şekli, piyasa durumu vb. bakımından farklılık arz eden emtia için farklı imha oranları belirlenebilecektir.

3.12.2.6. İmha oranının uygulanması

İmha oranının tayinini müteakiben VUK 278/A kapsamındaki imha işlemlerinde, mükelleflerce, her bir ürün itibariyle imha edilen emtianın emsal bedeli sıfır olarak kabul edilmek suretiyle söz konusu emtia değerlenecektir.

Tayin olunan imha oranı dahilinde gerçekleştirilen imha işleminin, mükelleflerin kendi işletmeleri bünyesinde bulunan atık işleme tesislerinde yapılması halinde, mükelleflerce en az iki nüsha imha tutanağı düzenlenecektir. Tutanak yetkililerce imzalanacaktır. Tutanakta; tutanağın tarihi, mükellefin ad-soyad/unvanı, vergi dairesi, vergi kimlik numarası, imha yeri ve imha işleminin bu Tutanakta ad, soyad, unvan ve imzası bulunan yetkililerin gözetiminde yapıldığına dair ibarenin bulunması zorunludur.
Tutanağın ekinde, imhaya konu mallara ait iade faturalarına ilişkin icmal (İade faturasını düzenleyen mükellefin ad-soyad/unvanı, fatura numarası ve tarihi, iade mal cinsi ve miktar) bilgilerine yer verilecektir.
İmha sonucu ortaya çıkan atıkların başka bir atık işleme tesisine gönderilmesi durumunda, mükellefler tarafından düzenlenen tutanak ve icmalin bir örneği sevk irsaliyesine eklenecektir.
Tayin olunan imha oranı dahilinde gerçekleştirilen imha işleminin, mükelleflerce kendi işletmeleri bünyesinde yapılmaması, yetkilendirilmiş bir atık imha tesisine yaptırılması halinde ise imha edilecek emtianın sevki aşamasında, mükellefler veya emtianın dağıtıcısı firmalar tarafından yukarıda ifade edilen şekilde en az üç nüsha olarak düzenlenecek tutanak ve icmalin bir nüshası sevk irsaliyesine eklenecektir.
Bu sevk irsaliyesi ile tutanak ve icmalin, imha tesislerince muhafaza ve gerektiğinde ibraz edilmesi gerekmektedir.
Söz konusu tutanakta, ekli icmalde yer verilen malların imha edilmek üzere, imha tesisine gönderildiği ibaresine yer verilecektir.
İmha tesisine emtianın dağıtıcısı olan firmalar tarafından gönderilen ve yukarıda belirtildiği şekilde düzenlenen tutanak ve eki icmalin bir nüshası, emtiası imha olunan mükellefe gönderilecektir. Bu nüshalar tüm taraflarca muhafaza ve gerektiğinde ibraz edilecektir.

3.12.2.7. Bildirim

Bu müessese hükümlerinden faydalanan mükelleflerce, her yıl, ilgili olduğu yıla ait gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde, örneği söz konusu tebliğ ekinde yer alan formata uygun şekilde ve her bir ürün itibariyle hazırlanacak imha oranı yıllık takip raporu bir dilekçe ekinde İdareye ibraz edilecektir.

X. MEVCUTLARDA VE ALACAKLARDA AMORTİSMAN

1. Mevcutlarda Amortisman

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin VUK hükümlerine göre yok edilmesi amortisman konusunu oluşturur.

VUK 269. maddede yazılı kıymetler:

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı;
2. Tesisat ve makineler;
3. Gemiler ve diğer taşıtlar;
4. Gayrimaddi haklardır.

Mükellefler amortismana tabi iktisadi kıymetlerini Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa eder. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu oranların tespitinde iktisadi kıymetleri faydalı ömürlerini dikkate alır ve iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerini ve normal amortisman oranlarını gösteren listeler yayınlanmaktadır. Temel liste 333 no.lu VUK Genel Tebliği ekinde yayınlanmıştır. Bu tebliğ ekinde yer alan faydalı ömür ve amortisman oranları hakkında daha sonra yayınlanan bir çok VUK Genel Tebliğleri ile değişiklik ve ilaveler yapılmıştır.

VUK'nda açıklanmış amortisman yöntemleri normal amortisman ve azalan bakiyeler usulüyle amortisman olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı, normal amortisman oranının iki katıdır. Bu yöntemde her yıl üzerinden amortisman ayrılacak tutar, daha önceki yıllarda ayrılan amortisman tutarlarının (birikmiş amortismanlar) maliyet bedelinden düşülmesi ile bulunur. Azalan bakiyeler yönteminde de iktisadi kıymet, normal amortismana göre tespit edilen faydalı ömür süresi içinde itfa edilir. Mükellefler istedikleri yöntemi seçmekte serbesttir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden bir iktisadi kıymet için sadece bir tek yöntem uygulanabilir. Bir iktisadi kıymet için normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu yöntemden geri dönülemez. Ancak azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilebilir. Azalan bakiyeler usulüne göre amortisman yönteminde dikkat edilmesi gereken husus amortisman oranının %50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katı olacağıdır.

İşletmeler amortisman tablolarını iktisadi kıymet bazında ve detaylı bir şekilde oluşturmak zorundadırlar.

Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır.

Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir. Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.

1.1. 2019 Yılı Sonuna Kadar İktisap Olunacak Bazı İktisadi Kıymetler İçin Uygulanacak Faydalı Ömür Süresi

VUK'nun geçici 30.maddesine göre **2019 takvim yılı sonuna kadar** iktisap edilecek;

• 6948 sayılı Kanuna göre sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin münhasıran imalat sanayinde kullanılmak üzere iktisap ettikleri yeni (kullanılmamış) nitelikteki makina ve teçhizat,

• Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ve Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun kapsamında faaliyette bulunan mükelleflerin ise münhasıran Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanmak üzere iktisap etikleri yeni (kullanılmamış) nitelikteki makina ve teçhizat,

• Yatırım teşvik belgesini haiz mükelleflerin belge kapsamında iktisap ettikleri yeni (kullanılmamış) makina ve teçhizatın,

faydalı ömür süreleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca bu amortismana tabi iktisadi kıymetler (ATİK) için tebliğlerde ilan edilen normal faydalı ömür süresinin yarısı dikkate alınmak suretiyle tespit edilecektir.

Yukarıda kapsamına yer verilen iktisap edilecek makine ve teçhizatın KDV'den istisna olarak teslim edilmesine dair KDV Kanunu Geçici 39. maddesinde düzenlemeler yapılmıştır.

İmalat sanayinde kullanılmak üzere iktisap edilecek ve madde hükmünden yararlanabilecek makine ve teçhizatın tespiti konusunda Cumhurbaşkanı'na yetki verilmiştir. Bu yetki 5.5.2018 tarih ve 30412 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmıştır. Söz konusu Kararnamenin eki olan "Makine ve Teçhizat Listesi"ne kayıtlı sabit kıymetlerin amortismanları VUK'nun geçici 30. maddesinde düzenlenen şekilde ayrılabilecektir.

Söz konusu listede yer alan makine ve teçhizatın kullanılmış olanları ile aksam, parça, aksesuar ve teferruatları VUK Geçici Madde 30 ve KDV Kanunu Geçici Madde 39 kapsamında değerlendirilmeyecektir. Geçici 30. madde ile getirilen uygulamadan faydalanılması ihtiyaridir. Ancak, bu uygulamadan yararlanılmasına bağlı olarak belirlenen ve uygulanmasına başlanılan amortisman oran ve süreleri, izleyen dönemlerde değiştirilemez.
Söz konusu uygulamaya ilişkin usul ve esaslar 497 Sıra No.lı VUK Genel Tebliğinde detaylı olarak açıklanmıştır.

2. Alacaklarda Amortisman

2.1. Değersiz Alacaklar

VUK'un 322. maddesinde değersiz alacaklar "Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline imkan kalmayan alacaklar değersiz alacaklardır." şeklinde düzenlenmiştir.
Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.
İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler.
Kazai hükümden anlaşılması gereken, alacağın tahsil edilebilme imkanının tamamen ortadan kalktığını hükme bağlayan bir mahkeme kararının olmasıdır. Kanaat verici vesikadan kasıt ise mahkeme tarafından borçlu hakkında gaiplik kararı, borçlunun adresinin saptanamaması nedeniyle icra takibat dosyasının işlemden kaldırıldığını gösteren icra memurluğu yazısı, borçlunun ölümü ve mirasçılarının bulunamadığını veya mirasçıların mirası reddettiğini kanıtlayan resmi soruşturma belgesi gibi belgelerdir.
Alacağın tahsil edilmemiş olması veya borçlunun bulunamaması söz konusu alacağın değersiz sayılabilmesi için yeterli değildir.
Mali idare aciz vesikasını değersiz alacak için kanaat verici bir vesika olarak görmemektedir. Danıştay'ın da bu yönde kararları mevcuttur.
Konkordato anlaşması yapıldığı durumlarda konkordato dışında kalan alacak kısmı tamamen değersiz alacak kabul edilir.

[54] KDV Kanununun 31.12.2019 olan geçerlilik süresi, 24.12.2019 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 7201 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeye istinaden 31.12.20222 tarihine kadar uzatılmıştır.

Görüldüğü gibi değersiz alacak; kaybedilmiş, tahsiline artık imkân kalmamış, değeri sıfıra inmiş bir alacaktır. Kanuni düzenlemeye göre alacağın tahsil imkânının kalmadığının, kazai bir hükümle veya kanaat verici bir vesika ile tevsik edilmesi icap etmektedir. Kazai bir hükümden anlaşılması gereken, alacağın tahsili için kanun yollarına başvurulmuş olması, icra takibinin yapılmış bulunması, bu müracaatlar ve takipler sonunda, alacağın ödenmeyeceğine hakim tarafından hükmedilmiş olması; kanaat verici vesika teriminden ise ödemeyi imkansız hale getirmiş hal ve sebepler sonucu ortaya çıkmış belgeler anlaşılmalıdır. Alacağın tahsil güçlüğünün objektif ve inandırıcı belgelerle ortaya konması değersiz alacak uygulaması bakımından büyük önem taşımaktadır. Aksi takdirde alacakların tahsilinin mümkün olmadığının takdiri mükellefe bırakılmış olur. Böyle bir boşluk bırakmamak amacıyla kanun koyucu değersiz hale geldiği ileri sürülen alacağın ciddi olarak takip edildiğine ilişkin çabaların kazai bir hüküm veya kanaat verici bir vesika ile tevsikini öngörmüştür.
Kanaat verici bir vesikadan ne anlaşılması gerektiği hususunda ise kanunda yeterli açıklık bulunmamaktadır. Ancak, vergi hukuku uygulaması bakımından kanaat verici vesikalara örnek olarak aşağıdaki belgeler sayılabilir. (Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-323-68 sayılı özelgesinden alınmıştır.)
-Borçlunun herhangi bir mal varlığı bırakmadan ölümü veya Medeni Kanun'un 31 ve izleyen maddelerine göre mahkemelerce borçlu hakkında verilen gaiplik kararı ve mirasçıların da mirası reddettiklerine dair sulh hukuk mahkemelerince verilmiş bulunan mirası red kararı,
-Borçlu aleyhine alacaklı tarafından açılan davayı borçlunun kazandığına dair mahkeme kararı,
-Mahkeme huzurunda alacaktan vazgeçildiğine ilişkin olarak düzenlenmiş belgeler,
-Alacaktan vazgeçildiğine dair konkordato anlaşması,
-Borçlunun dolandırıcılıktan mahkum olması ve herhangi bir malvarlığı 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.

Gelir getirici bir ticari faaliyetten kaynaklanmadığından avans niteliğindeki bir alacağın değersiz hale gelmesi nedeniyle karşılık yoluyla gider yazılması işlemi pek kabul gören bir görüş değildir. (Ancak, ticari faaliyeti sadece gelir getirici faaliyet olarak görmeyen, işletmenin verdiği avansları da ticari faaliyetinin bir parçası olarak gören ve bu sebeple avanslardan doğan alacakların da değersiz alacak ve şüpheli alacak mevzularına gireceğini savunan görüşler de vardır.)
Bilanço esasına göre defter tutan işletmeler değersiz hale gelen alacaklarını değersiz hale geldikleri yıl kayıtlı değerleri ile zarara geçirerek, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise defterlerine gider kaydederek yok ederler.
Değersiz alacakların, değersiz hale geldikleri yılda gider kaydedilmesi gerekmektedir, sonraki yıllarda bu tutarların gider kaydedilmesi mümkün değildir.
Mali İdare bir alacağın değersiz hale gelebileceğini pek kolay kabul etmemektedir. Buna örnek olacak birkaç özelge özetine aşağıda yer verilmektedir:
Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.02.2018 tarih ve 27575268-105[322-2015-65]-51644 sayılı özelgesi:
"Bu itibarla, rehin açığı belgesi, alacağını tamamen alamamış olan alacaklıya, ödenmeyen alacak miktarı için verilen bir belge mahiyetinde olup, İcra İflas Kanununun 68 inci maddesi anlamında borç ikrarını içeren bir belge mahiyetindedir. Dolayısıyla, esas itibariyle, bu belgenin verilmiş olması alacaklının alacağının son bulduğu anlamına gelmediği gibi, bir alacağın rehin açığı belgesine bağlanmış olması, alacağın gelecekte tahsil edilme imkanını ortadan kaldırmamaktadır.
Ayrıca, semeresizlik belgesi, borçlunun bilinen tüm adreslerinde yapılan icra işlemlerinin sonuçsuz kalması ve borçlunun haciz yapılacak başkaca adresinin tespit edilememiş olması, ilgili yerlere yapılan haciz müzekkerelerinden herhangi bir sonuç alınamaması ve tahsilat yapılamadığını gösteren ve alacaklının talebi üzerine icra müdürlüğünce kendisine verilen bir belgedir. Dolayısıyla, söz konusu belge ile borçlunun borcu ortadan kalkmamakta olup, borçlunun tespit edilebilecek bir adresi bulunması halinde icra işlemine devam edilebilmektedir.
Buna göre, Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesi uygulamasında, yukarıda mahiyetleri açıklanan rehin açığı belgesi ve semeresizlik belgesi değersiz alacağın ispatı bakımından kanaat verici vesikalar kapsamında değerlendirilmediğinden, şüpheli alacak karşılığı ayrılan ve teminatlı olması nedeniyle kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınan alacak tutarından yapılan takip sonucu tahsil edilemeyen ve ilgili İcra Müdürlüğünden alınan "Rehin Açığı Belgesi" veya "Semeresizlik Belgesi"ne bağlanan bakiye alacağın, mezkûr madde kapsamında değersiz alacak olarak kabulü mümkün değildir.
Dolayısıyla, dava ve icra takip sürecinde şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılmakla birlikte, teminatlı (araç rehni, ipotek vb.) olduğu gerekçesiyle, daha önce kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınan söz konusu karşılık tutarından yapılan takip sonucu tahsil edilemeyen ve ilgili İcra Müdürlüğünden alınan "Rehin Açığı Belgesi" veya "Semeresizlik Belgesi"ne bağlanan bakiye alacak, teminatsız hale geldiğinden, bu durumun vuku bulduğu hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir."
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-323-68 sayılı özelgesi:
"Buna göre, aciz vesikası, alacağını tamamen alamamış olan alacaklıya, ödenmeyen alacak miktarı için verilen bir belgedir. Bu belgenin verilmesi ile alacaklının alacağı son bulmaz, hatta alacaklının durumu kısmen kuvvetlendirilmiş olur. Örneğin alacağın zamanaşımı süresi belgenin düzenlenmesinden itibaren yirmi yıl olur ve artık borçlu borcunun olmadığını iddia edemez. Başka bir deyişle aciz belgesi İcra İflas Kanununun 68 inci maddesi anlamında borç ikrarını içeren bir belge olup, alacağın değersiz olduğuna ilişkin bir vesika değildir. Bu nedenle bir alacağın aciz belgesine bağlanmış olması, alacağın gelecekte tahsil edilme imkânını ortadan kaldırmamaktadır. Bu açıklamalara göre, şüpheli alacak karşılığı ayrılan ancak takip sonucu aciz vesikası alınan alacaklar için değersiz alacak ayrılması mümkün değildir. Diğer taraftan, semeresizlik belgesi borçlunun bilinen tüm adreslerinde yapılan icra işlemlerinin sonuçsuz kalması ve borçlunun haciz yapılacak başkaca adresinin tespit edilememiş olması, ilgili yerlere yapılan haciz müzekkerelerinden herhangi bir sonuç alınamaması ve tahsilat yapılamadığını gösteren alacaklının talebi üzerine icra müdürlüğünce alacaklıya verilen bir belgedir. Söz konusu belge ile borçlunun borcu ortadan kalkmamakta olup, borçlunun tespit edilebilecek bir adresi bulunması halinde icra işlemine devam edilebilecektir. Bu nedenle semeresizlik belgesinin de alacaklı açısından değersiz alacağın ispatı açısından kanaat verici vesika olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, 818 sayılı Borçlar Kanununun 162 nci maddesinde, kanun veya sözleşme ile veya işin mahiyeti gereği yasaklanmadıkça borçlunun rızası aranmaksızın alacağın üçüncü bir şahsa temlik edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanun maddesinde, yazılı şekilde olmadıkça alacağın temlikinin muteber olmayacağı belirtilmiştir.
Bahsi geçen Kanun hükmü uyarınca temlik edilen alacağın, alacak talep hakkı temlik edilen şahıslara geçeceğinden, Kanunun amir hükümlerine uygun şekilde temlik edilen alacak, temlik eden açısından ortadan kalkacaktır.
Buna göre, şirketinizce takibi devam eden ve şüpheli alacak karşılığı ayrılan alacakların özel hukuk hükümleri uyarınca yapılan sözleşmeye istinaden ortaklara temlik edilmesi durumunda bu tutarlar için şüpheli alacak karşılığı ayrılamayacağından, bunların temliknamenin düzenlendiği dönemde kâr / zarar hesabına intikal ettirilmesi gerekmektedir."
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.07.2019 tarih ve 11395140-105[VUK-1-20431]-608121 sayılı özelgesi:
"Semeresizlik belgesi, borçlunun bilinen tüm adreslerinde yapılan icra işlemlerinin sonuçsuz kalması ve borçlunun haciz yapılacak başkaca adresinin tespit edilememiş olması, ilgili yerlere yapılan haciz müzekkerelerinden herhangi bir sonuç alınamaması ve tahsilat yapılamadığını gösteren ve alacaklının talebi üzerine icra müdürlüğünce kendisine verilen bir belgedir. Dolayısıyla, söz konusu belge ile borçlunun borcu ortadan kalkmamakta olup, borçlunun tespit edilebilecek bir adresi bulunması halinde icra işlemine devam edilebilmektedir.
Buna göre, somut durumda, semeresizlik belgesinin alacaklı açısından değersiz alacağın ispatı açısından kanaat verici vesika olarak kabul edilmesi mümkün bulunmadığından, söz konusu alacağa ilişkin olarak ilamsız takip ödeme emri ile takip neticesinde İcra Müdürlüğünce düzenlenen "Semeresizlik Belgesi"ne dayanılarak Kanunun 322 nci maddesi kapsamında işlem tesis edilmesi mümkün değildir.
Diğer taraftan, şüpheli alacak karşılığı ayrılmasında temel unsur, ortada bir alacağın söz konusu olması, alacağın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması, bu kapsamda da işletme kayıtlarına hasılat olarak girmiş veya ticareti yapılan/yapılacak mal veya hizmetin doğrudan maliyetiyle ilgisinin olması ve bu mahiyetteki alacağın tahsilinin şüpheli hale gelmiş bulunmasıdır.
Buna göre, somut durumda, şirketiniz yönetim kurulu üyesine tahsis edilmek üzere binek oto alımına ilişkin olarak ödenen avanstan kaynaklı alacağınız ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesine yönelik bulunmadığından, bu alacaklarınız için Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesi kapsamında karşılık ayırmanız mümkün değildir.
Buna göre, teslimatı yapılmayan araç için şirketiniz tarafından ödenen ve iade edilmeyen sipariş avansının, ilgili olduğu dönemin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır."

2.1.1. Bankalar Tarafından Ayrılacak Karşılıklara İlişkin Usul ve Esaslar ile Bu Karşılıkların VUK Kapsamında Değersiz Alacak Kabul Edilmesi

7186 sayılı Kanunun 16. maddesi ile Bankacılık Kanunu'nun 53. maddesi başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.
"Karşılıklar, teminatlar ve kayıttan düşme
MADDE 53 – Bankalar, krediler ile ilgili olarak doğmuş veya doğması muhtemel zararların karşılanması için yeterli düzeyde karşılık ayrılmasına, kredilerin kalitesine ve sınıflandırılmasına, garantilerin ve teminatların alınmasına, bunların değerinin ve güvenilirliğinin ölçülmesine, takibe alınan kredilerin izlenmesi ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre kayıttan düşülmesine, kredilerin yeniden yapılandırılması dâhil geri ödenmelerine ilişkin politikaları oluşturmak ve uygulamak, bunları düzenli olarak gözden geçirmek, tüm bu hususları icra edebilecek gerekli yapıları tesis etmek ve işletmek zorundadır. Bu fıkra hükmünün uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Kurulca belirlenir.
Bu madde uyarınca krediler ile ilgili olarak ayrılan özel karşılıkların tamamı ayrıldıkları yılda kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilir.
Bu madde uyarınca özel karşılık ayrıldıktan sonra tahsil imkânı kalmaması nedeniyle kayıttan düşülen krediler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 322 nci maddesi hükümleri kapsamında değersiz alacak addolunur."

2.1.2. Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin 6361 Sayılı Kanunun 16. Maddesi Kapsamında Ayırdıkları Karşılıkların Vergisel Yönden Gider Kabul Edilmesi ve Karşılık Ayrılan Bu Alacakların Tahsil İmkanı Kalmaz ise VUK Yönünden Değersiz Alacak Olarak Kabul Edilmesi

7186 sayılı Kanunun 26. maddesi ile yapılan düzenleme sonrasında 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nun 16. Maddesi aşağıdaki şekli almıştır:

"Karşılıklar
MADDE 16 – (1) Şirket, işlemlerinden kaynaklanan alacaklarından doğmuş veya doğması beklenen ancak, miktarı kesin olarak belli olmayan zararlarını karşılamak amacıyla Kurulca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde karşılık ayırmak zorundadır.
(2) Şirket tarafından bu madde uyarınca ayrılan özel karşılıkların tamamı, ayrıldıkları yılda kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilir.
(3) Bu madde uyarınca özel karşılık ayrıldıktan sonra tahsil imkânı kalmaması nedeniyle kayıttan düşülen alacaklar, 213 sayılı Kanunun 322 nci maddesi hükümleri kapsamında değersiz alacak addolunur."
6361 sayılı Kanunun 3. maddesinde Şirket; "Türkiye'de kurulu finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri ve finansman şirketleri" şeklinde tanımlanmıştır.

2.2. Şüpheli Alacaklar

VUK'nun 323. maddesinde şüpheli alacaklar; "Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;
1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;
2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar;
şüpheli alacak sayılır." şeklinde tanımlanmıştır.
Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için bilanço esasına göre defter tutan mükellefler değerleme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayırabilirler.
Bir alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesinin ilk şartı, bu alacağın ticari faaliyetten doğmuş olması gerekliliğidir. (Bir önceki bölümde de açıklandığı gibi, ticari faaliyetten doğan alacak kavramını, işletmenin daha önce gelir yazdığı bir faaliyetten doğan alacak şeklinde yorumlayanlar olduğu gibi, işletmenin ticari işlemleri ve ilişkisi içinde doğan her türlü alacağının (Örneğin; avanslar), ticari faaliyetten doğan alacak şeklinde yorumlayanlar da bulunmaktadır. Genel uygulama, ticari alacağın gelir yazılan bir işlemden doğan alacak şeklinde değerlendirilmesi yönünde ağırlık kazanmıştır. Ancak, işletmenin ticari faaliyet alanı gereği bu durum ayrıca değerlendirilmelidir. Danıştay'ın da bu konu hakkında farklı kararları bulunmaktadır.)
Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan kısma aittir. Örneğin; mal ya da hizmet teslimi yapılan alıcıdan daha önce nakdi ya da ayni teminatlar, ipotek..v.b. alındıysa, bu teminatlara isabet eden tutar için karşılık ayrılamaz. Ayrılsa dahi karşılık gideri kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır.
Bir alacağa karşılık ayrılabilmesi için o alacağın değerleme günü şüpheli halde bulunması gerekir. Şüpheli alacak karşılığı dönemsellik ilkesi gereği değerlemenin yapıldığı (davanın açıldığı) yıl sonunda ayrılır.(Aksi yönde Danıştay kararları da olabilmektedir.) Şüpheli alacaklarda karşılık ayrılması ihtiyaridir. Dolayısıyla şüpheli hale geldiği yılda karşılık ayrılmayan alacaklara daha sonraki yıllarda karşılık ayrılması mümkün değildir. Karşılık ayrılan şüpheli alacağın tahsili durumunda, tahsil edildiği dönemde kar/zarar hesabına gelir olarak geçirilmelidir.
Diğer taraftan, karşılık ayrılan alacak, adli makamlarda sıkı bir şekilde takip edilmelidir ve hukuki bütün işlemler yapılmalıdır. Karşılık ayrılması ve sonra bu alacağın yıllarca (takip edilmeden) karşılık hesabında bırakılması VUK'un 323. maddesine aykırıdır.

2.2.1 Alacak Tutarı İçinde Yer Alan KDV ve ÖTV Şüpheli Alacak Karşılığına Konu Edilebilir Mi?

Şüpheli hale gelmiş alacağın KDV'si için de karşılık ayrılması mümkündür. Bu husus 334 No.lu VUK Genel Tebliği ile kesin çözüme bağlanmıştır. Ancak bunun için alacağın KDV'den kaynaklanan kısmının ilgili dönemin kayıtlarında gösterilmesi ve KDV beyannamelerinde beyan edilmesi gerekmektedir.
Diğer taraftan Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir özelgede alacak bedeline dahil olan ÖTV için karşılık ayrılamayacağı belirtilmiştir. Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.04.2014 tarihli ve 51421814-135[1-2012/393]-55 sayılı özelgesinde *"Buna göre, özel tüketim vergisi ekonomik faaliyetlerin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve işletme alacaklarının bir unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal tesliminden kaynaklanan bir alacak olmakla beraber hasılat olarak kayıtlara alınmamaktadır. Bu itibarla, hasılat kaydedilmeyen özel tüketim vergisinden kaynaklanan alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılması da mümkün değildir."* görüşüne yer verilmiştir. Uzun yıllar boyunca KDV için benzer görüşler açıklayan ve bu nedenle pek çok eleştiri alan ve neticede bu ısrarından 2004 yılında yayınlanan 334 No.lu VUK Genel Tebliği ile vazgeçen Mali İdare, bu defa ÖTV için benzer bir yaklaşım sergilemeye başlamıştır.

2.2.2. Verilen Avanslar İçin Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılabilir Mi?
Hazine ve Maliye Bakanlığı 22.04.2015 tarih ve 64597866-105[323-2015]-11212 sayılı özelgesinde, dava aşamasında ve / veya icra takibinde bulunulan avans niteliğindeki alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılmayacağı hususunda görüş talep eden bir mükellefe aşağıdaki görüşü vermiştir:
"İleride yapılacak mal ve hizmet alımları için sipariş avansı niteliğindeki ödemelerin ticari faaliyetin devamı için yapılması ve bu tür ödemelerin Kanunun 323. maddesinde belirtilen şartları haiz olması halinde, bu ödemelerin tahsil edilemediği durumlarda karşılık ayrılması mümkün bulunmaktadır.
Bu açıklamalara göre, müşterilerinizle olan cari hesaplara yaptığınız avans mahiyetindeki ödemelerin ticari faaliyetinizin devamı için yapıldığı anlaşıldığından, ticari bir alacak niteliği kazanan bu tür ödemeleriniz için Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde belirtilen diğer şartların da sağlanması halinde bu alacaklar için icra takibine başladığınız veya dava açtığınız yıl karşılık ayırmanız mümkündür."

2.2.3. Ticari Davalardan Konusu Bir Miktar Paranın Ödenmesi Olan Alacak ve Tazminat Davalarında Dava Açılmadan Önce Arabulucuya Başvurma Şartı
19.12.2018 tarih ve 30630 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 7155 sayılı Kanunun 20 ve 21. maddeleri ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na aşağıdaki 5/A ve Geçici 12. madde eklenmiştir.
"3. Dava şartı olarak arabuluculuk
MADDE 5/A- (1) Bu Kanunun 4 üncü maddesinde ve diğer kanunlarda belirtilen ticari davalardan, konusu bir miktar paranın ödenmesi olan alacak ve tazminat talepleri hakkında dava açılmadan önce arabulucuya başvurulmuş olması dava şartıdır.
(2) Arabulucu, yapılan başvuruyu görevlendirildiği tarihten itibaren altı hafta içinde sonuçlandırır. Bu süre zorunlu hâllerde arabulucu tarafından en fazla iki hafta uzatılabilir."
"GEÇİCİ MADDE 12- (1) Bu Kanunun dava şartı olarak arabuluculuğa ilişkin hükümleri, bu hükümlerin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ilk derece mahkemeleri ve bölge adliye mahkemeleri ile Yargıtay'da görülmekte olan davalar hakkında uygulanmaz."
Türk Ticaret Kanunu'nun 4. maddesi aşağıdaki gibidir.

IV - Ticari davalar ve delilleri
1. Genel olarak
MADDE 4- *(1) Her iki tarafın da ticari işletmesiyle ilgili hususlardan doğan hukuk davaları ile tarafların tacir olup olmadıklarına bakılmaksızın;*
a) Bu Kanunda,
b) Türk Medenî Kanunu'nun, rehin karşılığında ödünç verme işi ile uğraşanlar hakkındaki 962 ilâ 969 uncu maddelerinde,
c) 11/1/2011 tarihli ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun malvarlığının veya işletmenin devralınması ile işletmelerin birleşmesi ve şekil değiştirmesi hakkındaki 202 ve 203, rekabet yasağına ilişkin 444 ve 447, yayın sözleşmesine dair 487 ilâ 501, kredi mektubu ve kredi emrini düzenleyen 515 ilâ 519, komisyon sözleşmesine ilişkin 532 ilâ 545, ticari temsilciler, ticari vekiller ve diğer tacir yardımcıları için öngörülmüş bulunan 547 ilâ 554, havale hakkındaki 555 ilâ 560, saklama sözleşmelerini düzenleyen 561 ilâ 580 inci maddelerinde,
d) Fikrî mülkiyet hukukuna dair mevzuatta,
e) Borsa, sergi, panayır ve pazarlar ile antrepo ve ticarete özgü diğer yerlere ilişkin özel hükümlerde,
f) Bankalara, diğer kredi kuruluşlarına, finansal kurumlara ve ödünç para verme işlerine ilişkin düzenlemelerde, öngörülen hususlardan doğan hukuk davaları ticari dava sayılır. Ancak, herhangi bir ticari işletmeyi ilgilendirmeyen havale, vedia ve fikir ve sanat eserlerine ilişkin haklardan doğan davalar bundan istisnadır.
(2) Ticari davalarda da deliller ile bunların sunulması 18/6/1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerine tabidir.
Düzenleme ile konusu bir miktar paranın ödenmesi olan alacak ve tazminat olan ticari davalarda, dava açılabilmesi için öncelikle arabulucuya başvurulması gerekmektedir. Dolayısıyla belirtilen ticari davalarda arabulucuya başvurulup, arabuluculuk süreci tamamlanmadan dava açılmayacaktır.
Arabulucuların görevlendirildikleri tarihten itibaren 6 hafta içinde arabuluculuk faaliyetini sonuçlandırmaları gerekmektedir. Söz konusu süre zorunlu hâllerde arabulucu tarafından en fazla iki hafta uzatılabilecektir.
Yukarıdaki yasal düzenlemeler 1.1.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.
2.2.4. Konkordato Halinde Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılabilmesi
Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 14.02.2019 tarihinde yayınlanan 112 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde konkordato sürecinde şüpheli alacak karşılığı uygulamasına yönelik olarak aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

2.2.4.1. Geçici Mühlet Kararı Verilmesinin Sonuçları

2.2.4.1.1. Geçici Mühlet Kararından Önce Dava veya İcra Safhasına İntikal Etmiş Alacaklar

Geçici mühlet kararından önce dava veya icra safhasına intikal etmiş alacaklar için Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesi kapsamında karşılık ayrılmış ise mahkeme tarafından geçici mühlet kararı verilmesi, alacağa ilişkin şüphelilik durumunda herhangi bir değişiklik meydana getirmediğinden, daha önce ayrılan karşılığa ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmayacaktır.

2.2.4.1.2. Geçici Mühlet Kararından Önce Dava veya İcra Safhasına İntikal Etmemiş Alacaklar

2004 sayılı Kanunun 288. maddesi uyarınca, geçici mühlet kararı kesin mühletin hukuki sonuçlarını doğurmakta olduğundan ve geçici mühlet kararı ile birlikte takip yapılması mümkün bulunmadığından, geçici mühlet kararından önce dava veya icra safhasına intikal ettirilmemiş alacaklar için geçici mühlet kararının ilan edildiği hesap dönemi itibariyle şüpheli alacak karşılığı ayrılabilecektir.

2.2.4.1.3. Geçici Mühletin Kaldırılarak Konkordato Talebinin Reddedilmesi

2004 sayılı Kanunun 287 ve 288. maddeleri uyarınca, geçici mühletin kaldırılarak konkordato talebinin reddine ilişkin karar verilmiş olması durumunda;

• Geçici mühlet kararından önce dava veya icra safhasına intikal etmiş olması nedeniyle karşılık ayrılan alacaklar için herhangi bir düzeltme yapılması gerekmeyecektir.

• Geçici mühlet kararının ilan edilmesi ile karşılık ayrılan alacaklar için ise, ayrılmış olan karşılıkların geçici mühletin kaldırılarak konkordato talebinin reddine ilişkin kararın ilan edildiği hesap dönemi itibariyle düzeltilmesi (karşılığın iptal edilmesiyle gelir hesabına alınması) gerekecektir. Diğer taraftan, bu alacakların dava veya icra safhasına intikal etmesi durumunda genel hükümler çerçevesinde şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün olacaktır.

2.2.4.2. Kesin Mühlet Kararı Verilmesi ve Kesin Mühlet Sürecinde Şüpheli Alacak Uygulaması

2.2.4.2.1. Kesin Mühlet Kararı Verilmesi

2004 sayılı Kanunun 289. maddesi uyarınca, konkordatonun başarıya ulaşmasının mümkün olduğunun anlaşılması durumunda geçici mühlet verilmiş olan borçluya kesin mühlet verilmektedir. Bu aşamada, konkordatonun başarıya ulaşmasının mümkün olduğu kabul edilmekle birlikte, bu süreçte de alacaklılar tarafından dava veya icra süreçleri yürütülemediğinden daha önce ayrılmış olan karşılıklara ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmayacaktır.

Vergi Usul Kanunu uygulamasında, şüpheli hale gelen alacak için bu dönemde karşılık ayrılması gerekmekte olup, ilgili olduğu hesap döneminde ayrılmayan karşılığın sonraki hesap dönemlerinde dikkate alınması mümkün bulunmadığından, geçici mühlet kararının ilan edildiği hesap dönemi itibariyle şüpheli alacak karşılığı ayrılmamışsa sonraki hesap döneminde kesin mühlet kararının ilan edilmesi durumunda şüpheli alacak karşılığı ayrılamayacaktır.

2.2.4.2.2. Borçlunun Mali Durumunun Düzelmesi Halinde Kesin Mühlet Kararının Kaldırılması

2004 sayılı Kanunun 291. maddesi uyarınca, konkordato talebi ile amaçlanan iyileşmenin kesin mühletin sona ermesinden önce gerçekleşmesi nedeniyle konkordato talebinin reddine karar verilmesi halinde;

• Geçici mühlet kararından önce dava veya icra safhasına intikal etmiş olması nedeniyle karşılık ayrılan alacaklar için herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek olmayacaktır.

• Geçici mühlet kararının ilan edilmesi ile karşılık ayrılan alacaklar için ise ayrılmış olan karşılıkların konkordatonun reddine ilişkin kararın ilan edildiği hesap dönemi itibariyle düzeltilmesi (karşılığın iptal edilmesiyle gelir hesabına alınması) gerekecektir. Diğer taraftan, bu alacakların dava veya icra safhasına intikal etmesi durumunda genel hükümler çerçevesinde şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün olacaktır.

2.2.4.2.3. Kesin Mühlet İçinde Konkordatonun Reddi ve İflasın Açılması

2004 sayılı Kanunun 292. maddesinde, iflâsa tabi borçlu bakımından, kesin mühletin verilmesinden sonra ilgili maddede belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde mahkeme tarafından kesin mühletin kaldırılarak konkordato talebinin reddine ve borçlunun iflasına resen karar verilmesi öngörülmüş olup, bu durumda ilgili mevzuatına uygun olarak iflas masasına kaydedilen alacaklarda şüphelilik hali devam edeceğinden daha önce ayrılan karşılıklara ilişkin düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

2.2.4.3. Konkordato Projesinin Tasdik Edilmesi veya Reddedilmesi Durumu

2.2.4.3.1. Konkordato Projesinin Tasdik Edilmesi

2004 sayılı Kanunun 306. maddesi uyarınca, konkordatonun tasdiki kararında alacaklıların hangi ölçüde alacaklarından vazgeçtiği ve borçlunun borçlarını hangi takvim çerçevesinde ödeyeceğinin belirtilmesi gerekmektedir.

Projenin tasdik edilmesiyle beraber alacağın vazgeçilmeyen kısmının vadesi ise proje çerçevesinde uzatılmış olacaktır. Buna göre mahkemece tasdik edilen konkordato projesiyle alacaklı ile borçlu arasında yeni bir borç ilişkisi kurularak eski borç vade/miktar itibariyle yenilendiğinden bu alacaklar, şüpheli alacak olma vasfını kaybedecektir. Dolayısıyla söz konusu alacaklar için ayrılmış olan karşılıkların, konkordatonun tasdiki kararının ilan edildiği (bağlayıcı hale geldiği) hesap dönemi itibariyle düzeltilmesi (karşılığın iptal edilmesiyle gelir hesabına alınması) gerekecektir.

2.2.4.3.2. Konkordato Projesinin Reddedilmesi

2004 sayılı Kanunun 308. maddesi uyarınca, konkordatonun tasdik edilmemesi durumunda, mahkemenin konkordato talebinin reddine karar vermesi, bu kararın 288. madde uyarınca ilan edilerek ilgili yerlere bildirilmesi ile borçlunun iflasa tabi şahıslardan olması ve doğrudan doğruya iflas sebeplerinden birinin mevcut olması halinde, borçlunun iflasına resen karar verilmesi öngörülmüş olup, bu durumda da yukarıda (2.3) numaralı bölümde yapılan açıklamalar çerçevesinde işlem yapılması gerekecektir.

2.2.4.4. Diğer Hususlar

Muaccel hale gelmediği için dava veya icra safhasına intikal ettirilmemiş olan alacaklardan, vadesi geçici ve kesin mühlet sürelerine rastlayanlar, vadenin dolduğu hesap döneminde şüpheli alacak uygulamasına konu edilebilecektir.

2.3. Vazgeçilen Alacaklar

VUK'nun 324. maddesinde vazgeçilen alacaklar için; *"Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklolunur."* şeklinde bir açıklama yapılmıştır.

Bu açıklama borcundan kurtulan borçluya yönelik bir düzenlemedir. Buna göre, konkordato veya sulh yolu ile alınmasından vazgeçilen alacakların alacaklı yönünden değersiz alacak hükümleri kapsamında incelenmesi gerekir.

3- Amortismana Tabi İktisadi Kıymetlerin Satılması ve Yenileme Fonu Uygulaması

Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin satışında, bilançoda yer alan maliyet bedelleri ve birikmiş amortismanları satış kârının tespitinde dikkate alınacaktır. Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin (ATİK) değerini hesaplarken maliyet bedelinden satış anına kadar biriken amortismanlar toplamını çıkarmak ve bu suretle ATİK'in net defter değerine ulaşmak gerekir. Satış bedeli ile net defter değeri arasındaki fark olumlu ise gelir, olumsuz ise gider kaydedilir.

Amortismana tabi olup dönem içinde satılan ATİK'lere satıldığı yıl (satıldığı tarihe kadar) amortisman ayırmak veya ayırmamak dönem sonu kârını etkilemez.

Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan elde edilen kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kâr, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

Uygulamada yenileme fonu olarak adı yerleşen yukarıdaki Kanun maddesine göre; satılan bir ATİK'in

- Yenilenmesi zorunlu ise veya
- İşletme yönetimi tarafından bu yönde karar alınırsa (satış kârının fona alınması ve aynı türden alınacak yeni ATİK'in amortismanında kullanılması yönünde bir yönetim kurulu kararı)

Satıştan elde edilen kâr, bilançonun pasifinde "Kâr Yedekleri" hesap grubunda üç yıl süre bekletilir. Maliye İdaresi yorumu ile uygulamada yerleşik olan görüş üç yılı hesap ederken, satışın yapıldığı yılı birinci yıl olarak kabul etmektedir. Örneğin; 2017 yılı içinde fon hesabına alınan satış kârı en fazla 31.12.2019 tarihine kadar fon hesabında tutulur ve bu gün itibariyle kullanılmazsa gelir hesabına kaydedilir.

Yeni alınan ATİK'de, satılan eski ATİK ile aynı türden olmalıdır. Örneğin; satılan bir otobüs için yine bir otobüs alınmalıdır. Satılan bir makine karşılığında otomobil alınamaz.

3.1. Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası ve Yenileme Fonu Müessesesi Birlikte Uygulanabilir mi?
Fabrika binasının satıldığı, satıştan doğan kazancın %50'lik kısmının Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5-1/e maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmek üzere pasifte özel bir fon hesabına aktarılması, vergiye tabi %50'lik kısmının ise Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesi hükmü kapsamında, proje çalışmalarına başlanılan ve şirket yönetimi tarafından da onaylanan yeni yatırım giderlerini karşılamak üzere "Yenileme Fonu" hesabına aktarılması suretiyle her iki Kanun maddesi hükmünden de yararlanmasının mümkün olup olmadığı hususunda görüş talep eden bir mükellefe Hazine ve Maliye Bakanlığı, 09.12.2011 tarih ve 4.35.16.01-176300-716 sayılı özelgesinde aşağıdaki görüşü vermiştir:
"...şirketinize ait fabrika binasının satışından elde edilecek kazancın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5-1/e maddesi çerçevesinde istisnaya konu edilmesi ve istisna dışında kalan % 25'lik kısmının ise yeni bir fabrika binasının iktisap edilmesi amacıyla yenileme fonuna aktarılması mümkün bulunmaktadır." (Özelgenin verildiği tarihte taşınmaz satış kazançlarından istisna oranı %75 idi.)

[55] Birleşme halinde yenileme fonu uygulamasına yönelik olarak verilmiş bir özelgede; "Bu hüküm ve açıklamalara göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi kapsamında gerçekleşen devirlerde, devir olan kurumun bilançosunda yer alan yenileme fonunun devir alan kurum bilançosuna intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, yenileme fonunun kullanılabileceği **üç yıllık sürenin devir alınan (devrolan) kurumda yenileme fonunun ayrıldığı hesap dönemi birinci yıl kabul edilmek** suretiyle hesaplanması ve bu süre içinde kullanılmamış olan karın üçüncü yılın sonunda devir alan kurumun vergi matrahına eklenmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, söz konusu yenileme fonunun bir iktisadi kıymet alımında kullanılması halinde ise devir alan kurum tarafından iktisap edilecek iktisadi kıymetin devir olan kurum tarafından satılan iktisadi kıymetle aynı neviden olması gerektiği tabiidir." görüşü yer almıştır. 23.07.2019 tarih ve 49101969-045-E.6932 sayılı özelge.

XI. GİRİŞİMCİLİĞİN DESTEKLENMESİNE DAİR BAZI VERGİSEL DÜZENLEMELER

1. Girişim Sermayesi Fonu

Ülkemizde girişimciliğin her anlamda teşvik edilmesi çok büyük bir önem taşıyor. Bu kapsamda; girişim sermayesi yatırım fon veya ortaklıklarına sermaye koyan işletmelerin ve kişilerin vergisel açıdan teşvikine yönelik bazı mühim düzenlemeler mevcut.

Girişim Sermayesi Fonu müessesesi Vergi Usul Kanunu'nun 325/A maddesinde düzenlenmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun 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.

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 altı ay içinde bu maddede belirtilen amaçla yeniden kullanılmaması halinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde vergiye tabi tutulur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Diğer indirimler" başlıklı 89. Maddesinin 12. bendi uyarınca, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler Vergi Usul Kanunu'nun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmını gelir vergisi matrahından indirim konusu yapabileceklerdir.

Yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/a maddesi uyarınca, kurumların tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden 01/01/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kâr payları kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Diğer indirimler" başlıklı 10/g maddesi uyarınca, kurumlar vergisi mükellefleri Vergi Usul Kanunu'nun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmını kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapabileceklerdir.

1.1. İndirim Şartları

Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için;

- İlgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unu, toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20'sini aşmaması (İki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.),
- Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması,
- Ayrılan fon tutarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

1.2. İndirim Tutarının Hesaplanması

İndirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] dikkate alınacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu ilgili dönem kazancından ayrılacağından, pasifte özel bir fon hesabına alınacak tutar hesap dönemi sonu itibarıyla tespit edilebilecektir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, izleyen hesap döneminin başından itibaren kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Bu şekilde, indirim konusu yapılacak olan kazanç tutarı, ilgili dönemin genel sonuç hesaplarına yansıyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle de indirimden yararlanılabilecektir.

Dolayısıyla geçici vergilendirme dönemlerinde fon ayrılması ve indirim uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların mükelleflerce pasifte geçici bir hesapta tutulması, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması gerekmektedir. Söz konusu yatırımın yapılmaması halinde, indirim konusu yapılan tutar nedeniyle tahakkuk ettirilecek vergi gecikme faizi ile birlikte mükelleften tahsil edilecektir.

Örnek: Hesap dönemi takvim yılı olan (A) A.Ş.'nin 2019 yılı dönem sonu öz sermayesi 800.000 TL olup, şirket 2016 yılında 170.000 TL kazanç elde etmiştir. Şirketin ayrıca, 30.000 TL kanunen kabul edilmeyen gideri, 50.000 TL istisna kapsamında serbest bölge kazancı, 20.000 TL yatırım indirimi tutarı ve 2015 yılından 30.000 TL geçmiş yıl zararı bulunmaktadır.
Şirket beyan edilen gelirin [170.000+30.000-50.000-30.000-20.000=100.000] %10'u olan 10.000 TL'nı girişim sermayesi fonu olarak ayırarak özel bir fon hesabına almıştır.
Bu durumda (A) A.Ş., beyan edilen gelirin %10'unu ve dönem sonu öz sermayesinin %20'sini aşmayacak şekilde ayırdığı girişim sermayesi fonunu, 30/04/2020 tarihine kadar vereceği 2019 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir. (A) A.Ş.'nin 2020 yılı sonuna kadar, ayırmış olduğu 10.000 TL fon tutarıyla girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapmaması halinde, indirim konusu yaptığı 10.000 TL fon tutarı nedeniyle eksik tahakkuk ettirilen (10.000 x %20) 2.000 TL vergi, gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.
İndirim konusu yapılacak tutarın tespitinde, her yıl girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar ayrı ayrı dikkate alınacak, önceki yıllarda ayrılan fon tutarları için tekrar indirim uygulanmayacaktır. Ancak, ayrılan toplam fon tutarı hiçbir suretle öz sermayenin %20'sini aşamayacaktır.

1.3. Fon Tutarının Vergilendirilmesi

Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılmakla birlikte, girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların;
- Amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi,
- İşletmeden çekilmesi,
- Ortaklara dağıtılması,
- Dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması,
- Mükelleflerce işin terki,
- İşletmenin tasfiyesi, devredilmesi veya bölünmesi,
- Girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde aynı amaçla yeniden kullanılmaması,

hallerinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde diğer kazançlarla ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla, bu fon tutarları, beyan edildiği döneme ilişkin dönem zararı, geçmiş yıl zararları, indirim ve istisnalar ile ilişkilendirilmeksizin vergilendirilecektir.
Yukarıda sayılan hallerde sadece girişim sermayesi fonu hesabında tutulan ve önceki yıllarda indirim konusu yapılan tutarlar vergiye tabi tutulacak olup daha önce beyannamede indirim konusu yapılan tutarlar bakımından ise herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

2. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası

GVK'nun mükerrer 20. maddesinde "Genç girişimcilerde kazanç istisnası" düzenlenmiştir.
Söz konusu düzenlemeye ilişkin 292 Sıra No.lu GVK Genel Tebliğinde açıklamalar yapılmıştır.

2.1. İstisnadan faydalanacaklar ve faydalanma şartları

İstisnadan;
a) Ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti nedeniyle adına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş,
b) Mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla 29 yaşını doldurmamış,
tam mükellef gerçek kişiler yararlanır.
Yukarıda belirtilen kişilerin istisnadan yararlanabilmeleri için aşağıda belirtilen şartları taşımaları zorunludur.
a) İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmesi.
1. Mükelleflerin söz konusu istisnadan faydalanabilmeleri için işe başlamayı kanuni süresi içerisinde bildirmeleri gerekmektedir. İşe başlamanın kanuni süresi içerisinde bildirilip bildirilmediği hususu, Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde tespit edilir.
2. İşe başlama bildiriminin Vergi Usul Kanununda yer alan süre içerisinde yapılmaması durumunda, söz konusu istisna hükmünden yararlanılamaz.
b) Mükellefin kendi işinde bilfiil çalışması ya da işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi.
1. İstisnadan yararlanılabilmesi için mükellefin kendi işinde bilfiil çalışması veya kendi işinde bilfiil çalışmadığı durumlarda ise işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi gerekmektedir.
2. Bir şahsın kendi işinde bilfiil çalışması, işinde ve bu işin gerektirdiği konularda fikri ve bedeni bir mesai sarf etmesidir.
3. İşte bilfiil çalışılmasa dahi iş sahibi tarafından işin sevk ve idaresinin kendi elinde tutulması, işin yürütülmesiyle ilgili kararların alınması, planlanması veya denetiminin yapılması gibi durumlarda da istisna şartı ihlal edilmiş olmaz.

4. Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi şartını sağlayan mükelleflerin, faaliyetin yürütülebilmesi için çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırması istisna şartını bozmaz.
5. Seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici sürelerde fiilen işin başında bulunulmaması halinde de söz konusu şart ihlal edilmiş olmaz.
Genç girişimcilerde kazanç istisnasında, özellikli durumlara ilişkin hususlar şunlardır:
a) Faaliyetin ortaklık olarak yürütülmesi.
1. Adi ortaklık veya şahıs şirketi kurmak suretiyle faaliyette bulunan mükellefler de ayrı ayrı istisnadan yararlanabilir. Bu durumda mükelleflerin istisnadan yararlanabilmeleri için tüm ortakların ayrı ayrı istisna şartlarını taşımaları gerekmektedir. Ortaklardan herhangi birinin istisna şartlarını taşımaması halinde, diğer ortaklar da istisnadan faydalanamaz.
Örnek 1: Bay (A), Bay (B) ve Bay (C), 17.02.2018 tarihinde adi ortaklık şeklinde lokanta işletmeciliği faaliyetine başlamış olup faaliyete başlanıldığı tarihte Bay (A) 27, Bay (B) 29, Bay (C) ise 32 yaşındadır. Buna göre; Bay (C), 29 yaş şartını ihlal ettiğinden ortakların hiçbiri istisnadan faydalanamayacaktır.
b) İşletmenin devralınması.
1. Bir işletmenin veya mesleki faaliyetin devralınması halinde, istisnadan yararlanılabilmesi için işletmenin ya da mesleki faaliyetin devralındığı kişinin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan veya kayın hısımlarından olmaması gerekmektedir.
Örnek 2: Bay (D), 20.02.2018 tarihinde babasına ait oto yıkama işletmesini devralmak suretiyle ticari faaliyete başlamıştır. Bay (D)'nin, işi devraldığı babasının 1. derece kan hısımı olması nedeniyle, istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.
2. Ölüm dolayısıyla eş ve çocuklar tarafından işletmenin veya mesleki faaliyetin devralınması halinde, devralan eş veya çocuklar istisnaya ilişkin şartların tamamını taşımaları kaydıyla, ölen mükellefin istisnadan faydalanıp faydalanmadığına bakılmaksızın devralan eş veya çocuklar istisnadan üç vergilendirme dönemi boyunca yararlanır.
Örnek 3: 04.04.2017 tarihinde kırtasiye işletmeciliği faaliyetine başlayan ve istisnadan yararlanma şartlarının tamamını taşıyan Bay (C), söz konusu istisnadan bir yıl yararlandıktan sonra 03.02.2018 tarihinde vefat etmiştir. İşletmeyi devralan eş istisnaya ilişkin diğer şartları taşımaktadır.
Buna göre, 2018 yılına ilişkin istisna tutarından; Bay (C) adına mirasçılar tarafından 01.01.2018 - 03.02.2018 kıst dönemi için verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan kazanç dolayısıyla tam olarak yararlanılacaktır. Ayrıca, işletmeyi devralan eş de 04.02.2018-31.12.2018 döneminden itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca (2019, 2020, 2021 yıllarında) istisnadan tam olarak yararlanacaktır.
Örnek 4: 03.05.2003 tarihinden itibaren büfe işletmeciliği faaliyetinde bulunan Bay (S), 28.07.2016 tarihinde vefat etmiş olup faaliyeti Bay (S)'nin 20 yaşındaki oğlu (R) devralmıştır. Büfe işletmeciliğini devralan Bay (R) istisnaya ilişkin diğer şartları da taşımaktadır. Buna göre, Bay (R) 2016, 2017 ve 2018 yıllarında söz konusu istisnadan tam olarak yararlanacaktır.
c) Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması.
1. Mükelleflerin mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olmaları durumunda istisnadan yararlanmaları söz konusu olmaz.
2. Buna göre, mevcut işletmeye veya ortaklığa sonradan ortak olunması durumunda, diğer tüm şartları taşısalar dahi, ortakların hiçbiri bu istisnadan yararlanamaz.

2.2. İstisna uygulaması

İstisnadan, 10.02.2016 tarihinden itibaren ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunanlardan Kanunda öngörülen şartları taşıyanlar yararlanır. Dolayısıyla bu tarihten önce işe başlayan mükelleflerin söz konusu istisnadan yararlanmalarına imkan bulunmamaktadır. İstisna şartlarını sağlayan mükelleflerce daha sonra herhangi bir nedenle faaliyetin terk edilmesi durumunda, terk tarihine kadar elde edilen kazançlar dolayısıyla istisnadan yararlanılır. Faaliyet terk edildikten sonra istisna kapsamındaki söz konusu faaliyetlere tekrar başlanılması halinde ise adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunması şartı ihlal edilmiş sayılacağından bu istisnadan yararlanılamaz.
Örnek 5: Bayan (F), 21.05.2016 tarihinde mimarlık faaliyetine başlamış olup istisna şartlarının tamamını taşımaktadır. Bayan (F), bu faaliyetini 03.03.2017 tarihinde terk etmiş, 02.02.2018 tarihinde anılan faaliyetine yeniden başlamıştır.
Buna göre; Bayan (F), 2016 ve 2017 yıllarında elde ettiği kazancı dolayısıyla istisnadan yararlanacak ancak, 02.02.2018 tarihinde yeniden işe başladığı faaliyeti için ilk defa işe başlama şartını ihlal etmesi nedeniyle, 2018 ve izleyen yıllar için söz konusu istisnadan yararlanamayacaktır.

Örnek 6: Bay (G), 18.04.2016 tarihinde harita mühendisliği faaliyetine başlamış olup istisna şartlarının tamamını taşımaktadır. Bay (G) ayrıca, 04.08.2017 tarihinde market işletmeciliği, 06.09.2018 tarihinde danışmanlık faaliyetlerine başlamıştır.
Buna göre, Bay (G) 2016, 2017 ve 2018 yıllarında elde ettiği kazancı dolayısıyla istisnadan tam olarak yararlanacaktır. Ancak, yeni bir faaliyete başlanılması istisna süresini uzatmayacağından, Bay (G) 2017 yılında başladığı market işletmeciliği faaliyeti için 2019 yılında, 2018 yılında başladığı danışmanlık faaliyeti için ise 2019 ve 2020 yıllarında istisnadan yararlanamayacaktır.
İstisnadan yararlananların, yararlanma süresi içerisinde faaliyetlerini ticari, zirai ya da mesleki faaliyet olarak değiştirmesi veya faaliyet konusunda değişiklik yapmaları durumlarında, istisnadan kalan süre kadar yararlanmaları mümkündür.
2.3. Yararlanılacak istisna tutarı
İstisna, her vergilendirme döneminde yıllık 75.000 TL olarak uygulanacak olup bir vergilendirme döneminde istisna tutarının altında kazanç elde edilmesi durumunda ise istisnadan yararlanılmayan tutar ertesi yıla devredilmez.
Örnek 7: 01.10.2018 tarihinde kuaförlük faaliyetine başlayan ve istisnadan yararlanma şartlarının tamamını taşıyan Bayan (B)'nin, 01.10.2018-31.12.2018 tarihleri arasında elde ettiği ticari kazancı 45.000 Türk lirasıdır. Bayan (B)'nin, 2016 yılında yararlanabileceği istisna tutarı 45.000 Türk lirası olup kalan tutar olan 30.000 Türk lirası ertesi yıla devredilemeyecektir.
Takvim yılı içerisinde işe başlanılması veya işin terk edilmesi durumlarında; işe başlama tarihinden yıl sonuna kadar olan kıst dönem bir vergilendirme dönemi, takvim yılı başından işin terk edildiği tarihe kadar olan kıst dönem ise bir vergilendirme dönemi sayılacak olup bu dönemler için istisnadan tam olarak yararlanılır.
Örnek 8: 01.03.2018 tarihinde avukatlık faaliyetine başlayan ve istisnadan yararlanma şartlarının tamamını taşıyan Bayan (C)'nin 01.03.2018-31.12.2018 tarihleri arasında elde ettiği serbest meslek kazancı 50.000 Türk lirasıdır. Bayan (C)'nin elde ettiği serbest meslek kazancının 50.000 Türk liralık kısmı için istisnadan yararlanılacak olup kalan 25.000 Türk liralık tutar ertesi yıla devredilemeyecektir.
Bayan (C), faaliyetini 31.10.2018 tarihinde terk etmiştir. Bayan (C)'nin 01.01.2018- 31.10.2018 tarihleri arasında elde ettiği serbest meslek kazancı 80.000 Türk lirasıdır. Mükellef söz konusu kazancın 75.000 Türk liralık kısmı için istisnadan yararlanacak olup kalan tutar olan 5.000 Türk liralık kazancı ise gelir vergisine tabi olacaktır.
İstisna, ticari, zirai veya mesleki faaliyetten dolayı kazanç elde eden ve şartları sağlayan gerçek kişilere uygulandığından, istisna şartlarını taşıyan mükelleflerin bir vergilendirme döneminde anılan faaliyetlerden bir veya birkaçından kazanç elde etmeleri durumunda söz konusu istisna beyan edilen bu gelirlerin toplamına uygulanır.
Örnek 9: İstisnanın tüm şartlarını taşıyan Bay (E), 20.02.2018 tarihi itibarıyla mimarlık, 01.07.2018 tarihi itibarıyla da inşaat faaliyetine başlamıştır. Bay (E)'nin 2018 takvim yılında inşaat faaliyetinden elde ettiği ticari kazancı 50.000 Türk lirası, mimarlık faaliyeti dolayısıyla elde ettiği serbest meslek kazancı ise 40.000 Türk lirasıdır.
Bay (E), elde ettiği toplam 90.000 Türk lirası kazancının 75.000 Türk liralık kısmı için istisnadan yararlanabilecek olup kalan tutar olan 15.000 Türk liralık kazanç ise gelir vergisine tabi olacaktır.
İstisna, her durumda ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle ilk defa gelir vergisi mükellefiyetinin tesis olunduğu dönemden başlamak üzere üç vergilendirme dönemi ile sınırlı olup önceki faaliyete devam edilirken yeni bir faaliyete başlanılması istisna süresini uzatmaz.

2.4. Diğer hususlar

Bu istisnanın, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye etkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrası kapsamında bulunanlar tarafından, istisnadan yararlananlara tevkifat kapsamında ödeme yapılması durumunda, gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.
Diğer taraftan, anılan Kanunun mükerrer 20. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "istisna kapsamındaki faaliyetlerden kazanç elde edilmemesi veya istisna haddinin altında kazanç elde edilmesi hallerinde dahi yıllık beyanname verilir." hükmü gereği, istisnaya konu kazancın elde edilmesi sırasında tevkif edilen vergilerin tamamı beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilir.
Örnek 10: 01.04.2017 tarihinde faaliyete başlayan serbest meslek erbabı Bay (M), istisnadan yararlanma şartlarının tamamını taşımakta olup bu kişinin 01.04.2017-31.12.2017 tarihleri arasında elde ettiği serbest meslek kazancı 120.000 Türk lirasıdır. Ayrıca, ilgili dönemde Bay (M)'ye söz konusu faaliyet dolayısıyla yapılan ödemeler üzerinden 24.000 TL'lik gelir vergisi kesintisi yapılmıştır.

Bay (M), elde ettiği serbest meslek kazancının 75.000 TL'lık kısmı için istisnadan yararlanacak olup kalan 45.000 TL'lık kazanç tutarını ise yıllık beyanname ile beyan edecektir. Bay (M) tarafından verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan edilen 45.000 TL üzerinden hesaplanacak olan gelir vergisinden, yıl içinde tevkif yoluyla ödenen 24.000 TL tutarındaki verginin mahsubu mümkündür. Mahsup edilecek tutarın beyanname üzerinde hesaplanan gelir vergisinden fazla olması nedeniyle mahsup yoluyla giderilemeyen tevkifat tutarı genel hükümler çerçevesinde red ve iade olunacaktır.
Mükellefler tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesinin gelir bildirimi tablolarına istisna düşüldükten sonra kalan tutar yazılır.
İstisnadan yararlanan ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının (basit usulde vergilendirilenler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kapsamında kazanç elde edenler ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar hariç) geçici verginin hesabında da söz konusu istisnayı dikkate alacakları tabiidir.
Kazanç istisnasından yararlanan mükellefler beyana tabi başka bir gelirlerinin olması durumunda da ticari, zirai ve mesleki kazançları dolayısıyla istisnadan yararlanabilirler.
Örnek 11: Bayan (F), istisna kapsamında 2018 yılında 60.000 Türk lirası serbest meslek kazancı ile 20.000 TL kira geliri elde etmiştir. Bayan (F), bu gelirleri nedeniyle verdiği yıllık gelir vergisi beyannamesinde sadece serbest meslek kazancına isabet eden 60.000 TL'lık geliri için istisnadan yararlanabilecek olup 20.000 TL'lık kira geliri nedeniyle istisnadan yararlanması söz konusu olmayacaktır.

3. Bireysel Katılım Sermayesi

4059 sayılı Kanunun Ek-5. maddesinde Bireysel Katılım Sermeyesi'nin (B.K.S.) yasal alt yapısı oluşturulmuş, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenleme ile de B.K.S.'ne vergi desteği sağlanmıştır. Bireysel Katılım Sermayesi hakkında çıkarılan yönetmelikte, yüksek risk içermesi nedeniyle finansmana erişimde sıkıntı yaşayan başlangıç veya büyüme aşamasındaki girişimler için finansal bir araç olan bireysel katılım sermayesinin desteklenmesine, bireysel katılım yatırımcılarının ve 9/12/1994 tarihli ve 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un ek 5. maddesine tabi kişi, kurum ve kuruluşların faaliyetlerinin izlenmesine, denetlenmesine ve sona ermesine ilişkin usul ve esaslara yer verilmiştir.

[56] 4059 sayılı Kanunun "Bireysel Katılım Sermayesi" başlıklı Ek-5. Maddesi 09.07.2018 tarih ve 3.Mükerrer 30473 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 703 sayılı KHK'nın 16/ç maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. 10.07.2018 tarih ve 30474 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 1 No.lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 259. Maddesi "Bireysel Katılım Sermayesi" başlığı altında ihdas edilmiştir. Buna göre, GVK Geçici 82. Maddede 4059 sayılı Kanunun mülga ek-5. maddesine yapılan atfın yürürlükteki güncel mevzuatta karşılığı 1 No.lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 253. Maddesinde yer bulmuştur.

GVK'nun Geçici 82. maddesine göre, **31/12/2022 tarihine kadar,** [57] 9/12/1994 tarihli ve 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un ek 5. maddesi kapsamına giren **bireysel katılım yatırımcısı tam mükellef gerçek kişiler,** bu maddenin yürürlüğe girdiği (Geçici 82. madde 29.06.2012 günü yürürlüğe girmiştir) tarihten sonra iktisap ettikleri **tam mükellef anonim şirketlere ait** iştirak hisselerini **en az iki tam yıl** elde tutmaları şartıyla, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümlerine göre hesapladıkları hisselerin tutarlarının %75'ini yıllık beyannamelerine konu kazanç ve iratlarından hisselerin iktisap edildiği dönemde indirebilirler. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen araştırma, geliştirme ve yenilikçilik programları kapsamında projesi son beş yıl içinde desteklenmiş kurumlara iştirak sağlayan bireysel katılım yatırımcıları için bu oran **%100** olarak uygulanır. **Yıllık indirim tutarı 1.000.000 TL'nı aşamaz.** İlgili yıl kazancından indirilemeyen kısım, izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınır.
Bireysel Katılım Yatırımcısı (B.K.Y.) olarak faaliyette bulunan gerçek kişilerin vergi desteğinden yararlanabilmeleri için B.K.Y. lisansına sahip olması şartı aranır.
GVK Geçici 82. maddede yer verilen indirimine ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir:

3.1. Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi Uygulaması

Bireysel katılım yatırımcısı, 4059 sayılı Kanunun ek 5. maddesi kapsamında Hazine Müsteşarlığı'nca devlet desteklerinden yararlanmaları için kendilerine lisans verilecek olan, kişisel varlıklarını ve/veya tecrübe ve birikimlerini başlangıç veya büyüme aşamasındaki girişimlere aktaran gerçek kişi yatırımcılardır.

15.02.2013 tarihli Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmelik çerçevesinde iktisap edilen;
- Tam mükellef anonim şirketlere ait iştirak hisselerinin alış bedellerinin %75'i,
- Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen araştırma, geliştirme ve yenilikçilik programları kapsamında projesi son beş yıl içinde desteklenmiş anonim şirketlere ait iştirak hisselerinin alış bedellerinin % 100'ü,

söz konusu iştirak hisselerinin en az iki tam yıl elde tutulması şartıyla, bireysel katılım yatırımcısı indirimi olarak yıllık beyanname ile bildirilen kazanç ve iratlardan indirilebilecektir.

3.2. İndirimden Yararlanma Şartları

Bireysel katılım yatırımcısı indiriminden yararlanılabilmesi için,
- Tam mükellef gerçek kişi olunması,
- İştirak hisselerinin iktisap edilmesinden önce Hazine Müsteşarlığı'ndan bireysel katılım yatırımcısı lisansı alınması,
- Tam mükellef bir anonim şirkete ait iştirak hisselerinin iki tam yıl (730 gün) süreyle elde tutulması,
- Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmeliğe göre Müsteşarlık tarafından belirlenen alanlarda yatırım yapılması ve bu yatırımın Müsteşarlıkça mevzuata uygun bulunması

gerekmektedir.

İki yıllık elde tutma süresi, girişim şirketi adına Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmeliğin 25. maddesi kapsamında açılan ortaklık banka hesabına nakdi sermayenin yatırıldığı tarihte başlayacaktır.

[57] GVK Geçici 82. Madde 31.12.2017 tarihine kadar iktisap edilen hisse senetleri için geçerliydi. 01.01.2018 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 2017/11176 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bireysel katılım yatırımcısı tam mükellef gerçek kişiler (melek yatırımcı) için geçerli olan indirim uygulamasının süresi 31.12.2022 tarihine kadar (bu tarih dahil) uzatılmıştır.

Bireysel katılım yatırımcısı indiriminden;
a-Dar mükellef gerçek kişiler ile
b-Dar mükellef kurumlara iştirak eden tam mükellef gerçek kişilerin
Yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

3.3. İndirim Dönemi, İndirime Esas Tutarın Hesaplanması ve İndirimin Sınırı

Bireysel katılım yatırımcısı indiriminden, indirime konu iştirak hisselerinin iktisap edildiği vergilendirme dönemine ilişkin verilecek yıllık gelir vergisi beyannamelerinde yararlanılabilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesinde hisse senetlerinin alış bedeliyle değerleneceği hükme bağlandığından, bireysel katılım yatırımcısı indirimine konu anonim şirket hisse senetlerinin indirime esas tutarlarının tespitinde alış bedellerinin dikkate alınması gerekmektedir.

Beyana tabi kazanç ve iratlardan bu kapsamda indirim konusu yapılabilecek tutar yıllık bazda 1.000.000.-TL'nı aşamayacaktır.

Hisselerin iktisap edildiği döneme ilişkin beyannamede bildirilen kazanç ve iradın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutarlar, izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu'na göre ilgili yıllar için hesaplanan yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle indirim konusu yapılabilecektir.

3.4. Şartların İhlal Edilmesi Durumunda Uygulama

- Hisselerin iktisap tarihinden itibaren iki tam yıl dolmadan elden çıkarılması,
- 4059 sayılı Kanunun ek 5. maddesi kapsamında Hazine Müsteşarlığı'nca vergi desteğinden yararlanılması uygun görülmeyen sektörlerde ve/veya faaliyetlerde yatırım yapıldığının tespit edilmesi,
- Ortaklık paylarına ilişkin Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmelik ile getirilen şartlara uyulmaması,
- Lisans kapsamında ortaklık kurulan kurumlar tarafından daha önce bireysel katılım yatırımcısınca yapılacağı beyan edilen faaliyetlerde bulunulmaması,
- Bireysel katılım yatırımcısının veya bireysel katılım yatırımcısı ortaklıklarının iştirak edilen girişim şirketinin doğrudan veya dolaylı olarak ya da ayrı ayrı veya birlikte hâkim ortağı olduğunun tespit edilmiş olması,
- Bireysel katılım yatırımcısının; eşinin, kendisinin veya eşinin veya kendisinin altsoyu ve üstsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarına idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunan ya da bu kimselerin nüfuzu altında bulunan girişim şirketlerine iştirak ettiğinin tespit edilmiş olması

hallerinde bireysel katılım yatırımcısı indirimi dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyaı doğmuş sayılacaktır.
İndirim şartlarının ihlal edilmesi nedeniyle zamanında alınamayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun doğduğu tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlayacaktır.
Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmeliğe aykırılık teşkil eden diğer hallerde de zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyaı doğmuş sayılacaktır.

3.5. Mücbir Sebep Halleri

Bireysel katılım yatırımcısının herhangi bir kastı olmaksızın girişim şirketinin iflas etmesi halinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 82'nci maddesine göre mücbir sebep halinin varlığı kabul edilecektir. Bu mücbir sebep hali nedeniyle iştirak hisselerinin en az iki tam yıl elde tutulması yükümlülüğünün yerine getirilemeyeceğinin anlaşılması durumunda, mücbir sebep halinin gerçekleşme tarihi, mahiyeti, iştirak hisselerinin en az iki tam yıl süreyle elde tutulması yükümlülüğüne olan etkisi ve mümkün olması halinde etkilerinin tahmini giderilme süresi bireysel katılım yatırımcısı tarafından mücbir sebep halinin ortaya çıktığı tarihten itibaren otuz gün (iş günü) içinde Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na bildirilecektir.
Yapılan başvurunun değerlendirilmesi neticesinde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından mücbir sebep halinin var olduğu kanaatine ulaşılması durumunda, zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyaı doğmuş sayılmayacak ve ziyaa uğratılmış vergiler için gecikme faizi ve vergi ziyaı cezası tahsil edilmeyecektir.
Bireysel katılım yatırımcısının ölümü veya fiil ehliyetinin kaybı halinde ise iştirak hisselerinin iki yıllık elde tutulma yükümlülüğü ölüm halinde mirasçılar, fiil ehliyetinin kaybı halinde kanuni temsilciler tarafından yerine getirilecektir. Bu yükümlülüğün yerine getirilememesi halinde, indirim dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler için vergi ziyaı cezası kesilmeyecek olup, zamanında tahakkuk etmemiş vergi aslı gecikme faiziyle birlikte mirasçılar veya mükelleften tahsil edilecektir.

3.6. Bildirim Yükümlülüğü

Lisans sahibi bireysel katılım yatırımcısının yatırım başvurusunun uygun bulunması halinde bu durum sermayenin girişim şirketine aktarıldığını gösterir belgeler eşliğinde, bireysel katılım yatırımcısı indiriminden yararlanılacak oranı da belirtilmek suretiyle Gelir İdaresi Başkanlığı'na ve bireysel katılım yatırımcısının bağlı olduğu Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne Hazine Müsteşarlığı'nca bildirilecektir. Bireysel katılım yatırımcısı lisansının gerçekleştirilecek ilk yatırıma ilişkin bildirimde gönderilmesi yeterli olup, sermayenin girişim şirketine yatırıldığını gösterir belgelerin ise her yatırım aşamasında gönderilmesi gerekecektir.
Öte yandan, Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmeliğe aykırılık teşkil etmesi nedeniyle vergi desteğinin geri alınmasına yol açacak hallerin tespit edilmesi durumunda, tespit tarihinden itibaren en geç 2 ay içerisinde Gelir İdaresi Başkanlığı'na bildirimde bulunulması gerekecektir.

XII. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU

1. Özel Tüketim Vergisinin Konusu

Kanuna ekli;
a) (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi,
b) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların ilk iktisabı,
c) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi,
d) (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı,
bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tâbidir.
Kanuna ekli listelerde yer alan mallar Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlanan eşyalardır. Bu malların tarife numaralarında veya tanımlarında bu Kanuna ekli listeler dışında yapılacak değişiklikler Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında hüküm ifade etmez.
Özel tüketim vergisi uygulamasına geçilmesinin nedeni dağınık mevzuat çerçevesinde uygulanmakta olan vergi, fon ve payların özel tüketim vergisi çatısı altında birleştirilmesi ve karmaşık hale gelen mevcut yapının basitleştirilmesidir.
Özel tüketim vergisi uygulamasına geçilmesinin diğer bir nedeni de Avrupa Birliği müktesebatına uyum sağlamaktır. Diğer bir deyişle, Gümrük Birliği'nin gerçekleşmesine paralel olarak, uzun vadede gündeme gelebilecek olan Türk vergi mevzuatı ile Topluluk vergi mevzuatının uyumlaştırılması ihtiyacının karşılanmasıdır.
Kanuna ekli listelerde yer alan ürünler:
(I) sayılı liste A ve B cetvelinden oluşmaktadır. A cetvelinde uçak benzini, kurşunlu süper benzin, kurşunlu normal benzin, doğal gaz, fuel oiller, jet yakıtı ve motorin gibi çeşitli petrol ürünleri yer alırken, B cetvelinde daha çok benzol, toluol, solvent, vernikler, heptan, hekzan, pentan, eter, incelticiler ve benzeri ürünler yer almaktadır.
(II) sayılı listede motorlu araçların yer aldığını görmekteyiz. Sadece "II" sayılı listede yer alan motorlu araçlar özel tüketim vergisine tabi olacaktır. Örneğin, otobüs, minibüs ve midibüs, binek otomobilleri, steyşın vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, cipler, motorlu karavanlar, motosikletler, mopedler, skuterler, helikopterler, uçaklar, yolcu ve gezinti gemileri, yatlar ve diğer eğlence ve spor tekneleri ÖTV'ne tabidir.
(III) sayılı listede tütün mamulleri, bira, şarap gibi alkollü içecekler ile kolalı gazozlar gibi alkolsüz içecekler yer almaktadır.
(IV) sayılı listede kürk, elmas, kıymetli taşlar, altın-gümüş kaplamalı çatal bıçak takımları gibi lüks tüketim maddeleri, parfüm, cilt bakımı müstahzarları ve manikür aletleri gibi kozmetik ürünler ile buzdolabı, klima, çamaşır makinesi ve bulaşık makinesi gibi dayanıklı tüketim malları, cep telefonu ve benzerleri ürünler yer almaktadır.
Yukarıdaki ürünler örnek yer almıştır. Söz konusu listelerde yukarıda yer veremediğimiz daha çok pek çok ürün bulunmaktadır.

2. Özel Tüketim Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olay;
a) Mal teslimi veya ilk iktisap hallerinde malın teslimi veya ilk iktisabı,
b) Malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,
c) Kısım kısım mal teslim edilmesi süregelen veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi,
d) Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinye yapılan satışlarda malların alıcıya teslimi,
e) İthalatta, Gümrük Kanunu'na göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tâbi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilidir.
ÖTV kanuna ekli (I) sayılı listede yer alan malların Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu uyarınca el konulan veya Gümrük Kanunu uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinden Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu tarafından belirlenen zorunlu standartlara uymayanlarının rafinerilere teslim edilmesi halinde vergiyi doğuran olay, bu malların rafineriler tarafından tesliminde gerçekleşir ve verginin mükellefi bu teslimi gerçekleştirenlerdir.

ÖTV Kanunu'nun uygulanmasında;
a) İthalat: Verginin konusuna giren malların Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine girişini,
b) İlk iktisap: (II) sayılı listedeki mallardan Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithalini, müzayede yoluyla veya kayıt ve tescil edilmiş olsa dahi 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümlerine göre iade edilenler de dahil motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabını, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanmasını, aktife alınmasını veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesini,
c) Kayıt ve tescil: Motorlu taşıtların ilgili mevzuat gereğince trafik, belediye, liman ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'nce tutulan sivil hava vasıtaları siciline yapılan kayıt ve tescilini,
d) Motorlu araç ticareti yapanlar: (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanları imal, inşa veya ithal edenler ile fabrika, ana bayi, bölge bayii, bayi, yetkili satıcı ve acenteler ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca bu nitelikte oldukları tespit edilenleri,
e) Teslim: Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesini,
ifade eder.
Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdii teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeci ya da sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir. Trampa iki ayrı teslim hükmündedir. Kap veya ambalajların geri verilmesinin mutat olduğu hallerde teslim, bunların içinde bulunan mallar itibarıyla yapılmış sayılır.
Aşağıdaki haller de teslim sayılır:
a) Vergiye tâbi malların, vergiye tâbi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,
b) Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri.

3. Özel Tüketim Vergisinin Mükellefi ve Sorumlusu

Özel tüketim vergisinin mükellefi, ÖTV Kanunu'na ekli;
a) (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanları imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler,
b) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir.
Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tâbi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.
Hazine ve Maliye Bakanlığı, (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelere dair ÖTV Uygulama Genel Tebliğlerinde, işleme taraf olanların müteselsil sorumluluğu hakkında çeşitli özel düzenlemeler yapmıştır.

4. Özel Tüketim Vergisinde İstisnalar

4.1. İhracat İstisnası

ÖTV Kanunu'na ekli listelerdeki malların ihracat teslimleri aşağıdaki şartlarla vergiden müstesnadır.
a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmalıdır. Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin, yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.
b) Teslim konusu mal, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olmalıdır. Malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket edenlere veya bizzat alıcıya işlenmek ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmek üzere yurt içinde teslimi ihracat sayılmaz.
2. Bu Kanuna ekli (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların, Gümrük Kanunu'nun 95. maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına teslimi vergiden müstesnadır.
3. İhraç edilen veya Gümrük Kanunu'nun 95. maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına teslim edilen malların alış faturaları ve benzeri belgeler üzerinde gösterilen ve beyan edilen özel tüketim vergisi ihracatçıya veya gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına mal teslim edenlere iade edilir. Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu mallara ait verginin iadesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

4.2. Diplomatik İstisna

Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı listelerde yer alan malların, karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları tarafından kendi ihtiyaçları için ilk iktisabı, ithali veya bunlara teslimi ile ev sahibi hükümet anlaşmaları veya ülkemizin taraf olduğu diğer anlaşmalar çerçevesinde Türkiye'deki uluslararası kuruluşlar ve bunların yönetici kadrolarında görev yapan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan mensupları tarafından Türkiye'de görevde bulundukları süre içinde kendi ihtiyaçları için ilk iktisabı, ithali veya bunlara teslimi ile ev sahibi hükümet anlaşmaları veya ülkemizin taraf olduğu diğer anlaşmalar çerçevesinde Türkiye'deki uluslararası kuruluşlar ve bunların yönetici kadrolarında görev yapan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan mensupları tarafından Türkiye'de görevde bulundukları süre içinde kendi ihtiyaçları için ilk iktisabı, ithali veya bunlara teslimi vergiden müstesnadır.

4.3. Diğer İstisnalar

ÖTV Kanunu'na ekli;

1. (I) sayılı listede yer alan malların;

a) Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilâtı'nın ihtiyacı için bu kuruluşlara veya bunların gerek göstermeleri üzerine ve işlemlerin bu kuruluşlar adına yapılması koşuluyla akaryakıt ikmalini yapanlara teslimi,

b) Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılmak üzere bu faaliyetleri yapanlara teslimi,

c) Gümrük Kanunu uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinin tabii afetler, bulaşıcı hastalıklar ve benzeri olağanüstü durumlarda genel ve özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz teslimi ile 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 16/A maddesi uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinin bu bentte sayılanlara bedelsiz teslimi vergiden istisnadır.

2. (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tâbi mallardan;

a) 87.03 (hesaplanması gereken özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dahil bedeli 2020 için 303.200 TL, 2019 için 247.400 TL, 2018 için 200.000 TL'nı aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm^3'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, engellilik oranı % 90 veya daha fazla olan malûl ve engelliler tarafından,

b) 87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan (motor silindir hacmi 2.800 cm3'ü aşanlar, bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, sürücü dahil 8 kişiye kadar oturma yeri olan binek otomobilleri, yarış arabaları, arazi taşıtları hariç), yük taşımasında kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi istiap haddinin % 50'sinin altında olanlar ile sürücü dahil 9 kişilik oturma yeri olanların engellilik durumlarının araçları bizzat kullanamayacak ve sürekli olarak tekerlekli sandalye veya sedye kullanmalarını gerektirecek nitelikte olduğunu ilgili mevzuat çerçevesinde alınan engelli sağlık kurulu raporuyla tevsik eden ve engellilik derecesi % 90 veya daha fazla olup tekerlekli sandalye veya sedye ile binilmesine ve seyahat edilmesine uygun tertibat yaptıran malul ve engelliler tarafından,

c) 87.03 (hesaplanması gereken özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dahil bedeli 2020 için 303.200 TL, 2019 için 247.400 TL, 2018 için 200.000 TL'nı aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm^3'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, bu bendin (a) ve (b) alt bentlerinde belirtilen malûl ve engelliler tarafından ilk iktisabından sonra deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hale gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılmasında, bu G.T.İ.P. numaralarında yer alan malları hurdaya çıkaran malûl ve engelliler tarafından,

d) Yukarıda (a), (b) ve (c) alt bentleri kapsamındaki araçların aynı alt bentlerde belirtilen malul ve engelliler tarafından ilk iktisabından sonra deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hale gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılmasında, bu alt bentler kapsamındaki araçları hurdaya çıkaran malul ve engelliler tarafından, beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı vergiden istisnadır. (

5766 sayılı Kanun'un 19. maddesi ile ÖTV Kanunu'nun 15/2. maddesine ilave edilen hüküm öncesinde; söz konusu uygulama bir "istisna" değil aslında bir "vergi ötelemesi" gibi uygulanıyordu. Çünkü özürlü bir kimse, sahip olduğu aracı 5 yıl geçtikten sonra özürlü olmayan birisine satarsa aracın ilk iktisap tarihinde ödenmeyen ÖTV bu defa ki alıcıdan tahsil ediliyordu.

Dolayısıyla birçok özürlü kullandığı ve eskiyen arabasını elden çıkarmakta zorluklar yaşıyor ve ikinci elde araba satmanın finansman getirisinden yararlanamıyordu. Bahsedilen Kanun değişikliği sonrası, 01.07.2008'den itibaren geçerli olmak üzere; artık özürlüler, 5 yıldan fazla süre kullandıkları arabalarını özürlü olmayan bir kişiye de satsalar, aracın ilk iktisap tarihinde ödenmesi gereken ÖTV alıcıdan istenmeyecektir. Dolayısıyla özürlüler artık tam olarak istisnadan yararlanabilir duruma gelmiştir.)

3. a) (II) sayılı listede yer alan mallardan; uçak ve helikopterlerin Türk Hava Kurumu tarafından ilk iktisabı,
b) (II) sayılı listede yer alan malların, Cumhurbaşkanlığı merkez teşkilatı tarafından ilk iktisabı,
c) (II) sayılı listedeki 8701.20, 87.04, 87.05 ve 87.09 GTİP numaralarında yer alan malların, münhasıran petrol arama faaliyetinde kullanılmak üzere ilk iktisabı,

4. (IV) sayılı listedeki 9302.00.00.00.00 ve 93.03 tarife pozisyonunda yer alan malların Milli Savunma Bakanlığı, Adalet Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Milli İstihbarat Teşkilâtı, Savunma Sanayii Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü'ne teslimi veya bunlar tarafından ithali,

5. (IV) sayılı listede yer alan malların genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz teslimi veya bunlar tarafından bedelsiz olarak ithali,

6. Kanuna ekli listelerdeki mallardan Gümrük Kanunu'nun 167. maddesi [(5) numaralı fıkrasının (a) bendi ve (7) numaralı fıkrası kapsamında ithal edilen eşya ile (12) numaralı fıkrasının (a) bendi kapsamında ithal edilen bu Kanuna ekli (II) sayılı listenin 87.03 G.T.İ.P numarasında "-Diğerleri" satırı altında yer alan mallardan özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi dahil gümrük vergilerine ilişkin istisna uygulanmaması durumunda belirlenecek gümrüklenmiş değeri 2020 için 303.200 TL, 2019 için 247.400 TL, 2018 için 200.000 TL'nı aşanlar hariç], geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali (Bu Kanunun 5. maddesinde düzenlenen ihracat istisnası ile 8. maddesinin (2) numaralı fıkrasında düzenlenen ihraç kaydıyla teslimlerde verginin tecil ve terkin edilmesi uygulamasından yararlanılarak ihraç edilen, ancak Gümrük Kanunu'nun 168, 169 ve 170. maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşya ile ilgili olarak ihracat istisnasından veya tecil-terkin uygulamasından faydalanılan miktarın gümrük idaresine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şarttır.),

7. Gümrük Kanunu'nun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tâbi tutulanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar,

8. (II) sayılı Listede yer alan kayıt ve tescile tabi mallardan; 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm^3'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm^3'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, Terörle Mücadele Kanunu'nun ek 1 inci maddesinin ikinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde sayılan kişilerden hayatını kaybetmiş olanların eş veya çocuklarından birisi, eş ve çocuğu yoksa ana veya babasından birisi tarafından bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı,

9. Kanuna ekli (I) sayılı listede yer alan 2710.19.43.00.11 ve 2710.20.11.00.11 G.T.İ.P. numaralı malların, Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde; Cumhurbaşkanınca belirlenen sınır kapılarında, Gümrük Kanunu'nun ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarında teslimi, (ÖTVK Madde - 7/A)

10. 31/12/2019 tarihine kadar, Kanuna ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 2710.19.62.00.10, 2710.19.62.00.11, 2710.19.64.00.10, 2710.19.64.00.11 ve 2710.19.68.00.11 G.T.İ.P. numaralı malların yalnızca elektrik üretiminde kullanılmak üzere teslimi ile birincil yakıtı doğalgaz ve ikincil yakıtı akaryakıt olan santrallara Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı talimatı veya onayı ile Kanuna ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 2710.19.43.00.11 ve 2710.20.11.00.11 G.T.İ.P. numaralı malların aynı amaçla kullanılmak üzere teslimi, (ÖTVK Geçici Madde-5)

11. Kanuna ekli (II) sayılı Listenin 87.02 ve 87.03 tarife pozisyon sıraları kapsamındaki taşıtlarla yapılan şehiriçi taksi, dolmuş, servis, minibüs, midibüs ve otobüs taşımacılığı faaliyeti (araç kiralama, özel yolcu transferi ve benzeri hizmet ifası faaliyetleri hariç) ile 8701.20 ve 87.04 tarife pozisyon sıraları kapsamındaki taşıtlarla yapılan ticari yük taşımacılığı faaliyeti dolayısıyla bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan ve bu faaliyetini ilgili mevzuatta öngörülen yükümlülükleri yerine getirmek ve yetkilendirilmek suretiyle maliki olduğu taşıtlar vasıtasıyla icra eden gerçek ve tüzel kişiler tarafından, söz konusu faaliyetler kapsamında kullanılan taşıtların yenilenmesi amacıyla, aynı tarife pozisyon sıraları kapsamındaki taşıtların (87.03 tarife pozisyon sırası kapsamındaki; yarış arabaları, arazi taşıtları, ATV olarak adlandırılan üç veya dört tekerlekli taşıtlar, motorlu karavanlar ile motor silindir hacmi 1600 cm3'ü geçen binek otomobilleri hariç) bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten 30/6/2019 tarihine kadar (bu tarih dâhil) ilk iktisabı, (ÖTVK Geçici Madde-7)

12. KDV Kanunu'nun geçici 38. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendine göre, 05.12.2017 tarihinden itibaren düzenlenen sözleşmelere istinaden Milli Eğitim Bakanlığı tarafından FATİH Projesi kapsamında yapılan mal alımlarında uygulanmak üzere, proje bileşenlerine ilişkin olarak ÖTV Kanunu'na ekli (IV) sayılı listede yer alan malların, Milli Eğitim Bakanlığı'na ya da proje yüklenicisine teslimi veya bunlar tarafından ithali vergiden müstesnadır.
Yukarıda yer alan 2 numaralı bendin (a) ve (c) alt bentleri ile (6) numaralı bentte yer alan tutarlar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Hesaplanan tutarın 100 lirayı aşmayan kesirleri dikkate alınmaz. Cumhurbaşkanı, bu şekilde tespit edilen tutarı %50'sine kadar artırmaya yetkilidir.
2018 yılında 200.000 TL olarak uygulanan söz konusu hadler 2019 yılında 247.400 TL olarak uygulanmış olup, 2020 yılında ise 303.200 TL olarak uygulanacaktır.

5. Verginin Tecili

5.1. İmalatta Kullanılan (I) Sayılı Listenin (B) Cetvelindeki Mallara Ait Verginin Tecili ve Terkini

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin (1) numaralı fıkrası ile bu Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların (I) sayılı listedeki mallar dışındaki malların imalinde kullanılacak olması halinde, ödenmesi gereken ÖTV'den Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen tutarın tecil edilmesi, vergisi tecil edilen malların tecil tarihini takip eden ay başından itibaren 12 ay içinde bu amaçla kullanıldığının tespiti üzerine tecil edilen verginin terkin edilmesi öngörülmüştü. Bu Kanun maddesine istinaden sözü edilen tecil-terkin uygulaması Kanunun yürürlüğe girdiği 1/8/2002 tarihinden, 8/10/2012 tarihli ve 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının yürürlük tarihi olan 9/10/2012 tarihine kadar uygulanmıştır.

5.2. İndirimli Vergi Uygulaması / Vergi Farklılaştırılması

09.10.2012 tarihinde yürürlüğe giren 2012/3792 sayılı Kararname ile (4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na Ekli (I) Sayılı Listenin (B) Cetvelinde Yer Alan Mallarda Uygulanan Özel Tüketim Vergisi ile İlgili Karar) Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I)
sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde imalatçılar tarafından kullanılması halinde, imalatta kullanılan mallar için adı geçen kararda G.T.İ.P. numaraları itibariyle karşılarında gösterilen oran ile daha önce uygulanan vergi tutarının çarpılması suretiyle hesaplanan vergi tutarının uygulanması; bu mallara daha önce uygulanan vergi tutarları ile Kararda belirlenen oranlara göre hesaplanan vergi tutarları arasındaki fark için ÖTV Kanunu'nun 12. maddesinin 4 numaralı fıkrası hükmünün uygulanması esasına (vergi farklılaştırılması / indirimli vergi uygulaması) geçilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi farklılaştırmasını, verginin mükellefe veya vergiye tâbi işlemlere taraf olanlara iadesi yöntemi ile uygulamaya, teminat istemeye, bu teminatın türü, tutarı ve çözümüne ilişkin usul ve esaslar ile verginin iadesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu yetkisini 1 Sıra No.lu ÖTV Genel Uygulama Tebliğinin III/B ve III/C bölümlerinde kullanmış, vergi farklılaştırılmasının nasıl uygulanacağına dair usul ve esasları belirlemiştir.

5.3. İhraç Kayıtlı Teslimler

İhraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallara ait özel tüketim vergisi, mükelleflerce ihracatçılardan tahsil edilmemesi şartıyla, bu mükelleflerin talebi üzerine vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Söz konusu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen vergi terkin olunur. İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi vade tarihinden itibaren Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51. maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde, tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48. maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir. İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren onbeş gün içinde başvuran ihracatçılara, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilir.

6. (I) Sayılı Listedeki Malların İthalinde "Ödenecek ÖTV'ye karşılık olmak üzere" Gümrükte Teminat Alınması

Gümrükte alınan teminat bir vergi değildir. Diğer bir ifadeyle ÖTV değildir. Söz konusu malların yurt içinde teslimi veya üretimde kullanılması durumunda ÖTV açısından vergiyi doğuran olay meydana gelecektir. İşte vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile ÖTV'nin beyan edilip ödenmesi üzerine, gümrükte ödenen teminat çözülecek ve mükellefe iade edilecektir. Teminat nakit olarak ödenebileceği gibi banka teminat mektubu verilmesi de mümkündür.

Uygulamada mükellefler genellikle ödedikleri teminatı bir nevi vergi sanmakta ve daha sonrasında teminatın çözümü amacıyla gerekli yasal prosedürleri yerine getirmedikleri için cezai yaptırmlara maruz kalabilmektedir. Örneğin; normalde ÖTV mükellefi olmayan bir kişi (I) Sayılı Liste kapsamında mal ithal etmesi durumunda ÖTV mükellefiyeti de tescil ettirmek ve vergiye tabi işlemi olmasa dahi 15'er günlük dilimler halinde boş da olsa beyanname vermek zorundadır. Kaldı ki bu konuda yaşanan sorunlar neticesinde gümrük idareleri artık mükelleflerin ÖTV mükellefiyeti açtırdıklarını teyit etmedikçe malların gümrükten çekilmesine müsaade etmemektedir.
Ödenen teminatların çözümü, ithal edilen malların kullanım veya teslim şekline göre değişmektedir. Konu hakkında aşağıda detaylı açıklamalar yer almaktadır.

6.1. Genel Olarak Uygulama Hakkında Bilgilendirme
Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 16. maddesinin (4) numaralı fıkrasında (I) sayılı listedeki malların ithalinde, ödenecek ÖTV'ne karşılık olmak üzere türü, tutarı ve çözümüne ilişkin usul ve esasları Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenmek suretiyle teminat alınacağı hükme bağlanmıştır. Söz konusu teminat alınmasına dair usul ve esasları (I) Sayılı ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nin "V.A- Gümrükte Alınacak Teminata İlişkin İşlemler" başlıklı bölümünde belirlenmiştir.
(I) sayılı liste kapsamında yer alan malları ithal edenler her bir gümrük beyannamesi kapsamı ÖTV tutarı için münferit teminat verirler. Bununla birlikte, (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan mallar ile yalnızca antrepo ve transit rejimleri kapsamındaki (B) cetvelinde yer alan malların ithali sırasında ÖTV tutarının tamamı için ilgili gümrük rejimi çerçevesinde teminat verilebilir. İlgili gümrük rejimi çerçevesinde birden fazla ithalat işlemini kapsayacak şekilde teminat verilmesi halinde, tamamlanan her bir ithalat işlemi için alınan teminat tutarı yeni ithalat işleminde kullanılabilir.

6.2. İthal Edilen Özel Tüketim Vergisi Kanunu Eki (I) Sayılı Listedeki Mallar ile Teminata Ait Bilgi Formu
(I) sayılı listenin (A) ve (B) cetvelindeki mallar ile teminat bilgileri için tebliğ ekinde (EK:11) olarak yer alan "İthal Edilen Özel Tüketim Vergisi Kanunu Eki (I) Sayılı Listedeki Mallar ile Teminata Ait Bilgi Formu" kullanılır. (EK:11) bilgi formu (I) sayılı listenin (A) ve (B) cetvelindeki mallar için gümrük idaresince ayrı ayrı oluşturulur.

6.2.1. (A) Cetvelinde Yer Alan Mallar İçin Oluşturulan (EK:11) Bilgi Formunun Gönderilmesi
(I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan mallar için gümrük idaresince oluşturulan (EK:11) bilgi formu, ithalat işlemi tamamlanmadan elektronik ortamda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) sistemine aktarılır. Gönderilen bu formda değişiklik olması durumunda değişiklikleri içeren yeni (EK:11) bilgi formu da ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı sistemine aktarılır.

6.2.2. (B) Cetvelinde Yer Alan Mallar İçin Oluşturulan (EK:11) Bilgi Formu ve Teminatın Gönderilmesi
(I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan mallar için gümrük idaresince oluşturulan (EK:11) bilgi formu, gümrük işlemlerine yönelik teminat almaya yetkili saymanlıkça çıktısı alınarak bir yazı ekinde ithalatçının ÖTV yönünden bağlı olduğu vergi dairesine teminatın alındığı tarihi takip eden günden itibaren beş iş günü içerisinde teminat ile birlikte gönderilir.
Bu teminatın banka teminat mektubu olması halinde ilgili saymanlıkça teminatın teyidinin yapılmış ve buna ilişkin bilginin bu yazıda belirtilmiş olması şarttır.
Ayrıca gümrük idaresince oluşturulan bu form, ithalat işlemleri tamamlanmadan elektronik ortamda Gelir İdaresi Başkanlığı sistemine de aktarılır.

6.3. Teminatların Çözümü
6.3.1. (A) Cetvelindeki Mallar İçin Alınan Teminatın Çözümü İşlemleri
6.3.1.1. Teminat Çözümü İçin Elektronik Ortamda Talepte Bulunulması
(I) sayılı listenin (A) cetvelindeki mallar için alınan teminatın çözümü işlemlerinde, bir örneğine "www.gib.gov.tr" internet adresinden ulaşılması mümkün olan ve elektronik ortamda doldurulmak suretiyle internet vergi dairesi üzerinden gönderilmesi gereken standart dilekçe ile teminatın çözümü talebinde bulunan mükelleflerin talebi üzerine oluşturulan ve tebliğ ekinde (EK:12) olarak yer alan "İthal Edilen Özel Tüketim Vergisi Kanunu Eki (I) Sayılı Listenin (A) Cetvelindeki Malların Tesliminde Beyan Edilen ÖTV'ye Ait Bilgi Formu" kullanılır. Bu dilekçenin içeriğinde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından gerekli görülmesi halinde değişiklik yapılabilir.

6.3.1.2. Başvuru Üzerine Vergi Dairelerince ve Mükellefler Tarafından Yapılacak İşlemler
a) İthal edilen malların Özel Tüketim Vergisi Kanunu'ndaki istisna hükümleri kapsamında teslim edilmesi ve söz konusu teslimlerin bu Tebliğin ilgili bölümlerinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde beyan edilmesi üzerine, vergi dairesince elektronik ortamda oluşturulan (EK:12) bilgi formu ilgili gümrük idaresine gönderilir ve gümrük idaresince bu forma istinaden teminatın çözümü işlemi gerçekleştirilir.
b) İthal edilen malların Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 8/2.maddesi uyarınca ihraç kaydıyla tecil terkin uygulaması kapsamındaki teslimlerinde, tecil edilen verginin terkin edilmesi üzerine, vergi dairesince elektronik ortamda oluşturulan (EK:12) bilgi formu ilgili gümrük idaresine gönderilir ve gümrük idaresince bu forma istinaden teminatın çözümü işlemi gerçekleştirilir.
c) İthal edilen malların 1.7.2003 tarihli ve 2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında teslim edilmesi halinde, bu teslimlerin Tebliğin (III/B-1) bölümünde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde beyan edilmesi üzerine dağıtıcılar, her ayın ilk 15 günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci vergilendirme dönemleri kapsamında yapmış oldukları teslimler için en az bu dönemlerin her birini kapsayacak şekilde, ÖTV yönünden bağlı oldukları vergi dairesi müdürlüğüne verecekleri bir dilekçe ile ithalde alınan teminatın çözümü talebinde bulunabilir. Bu dilekçe ile birlikte Gelir İdaresi Başkanlığının "www.gib.gov.tr" adresinde hizmet veren internet vergi dairesi üzerinden, deniz yakıtı kullanıcılarına düzenlenen ve tahsil edilmeyen ÖTV tutarlarını gösteren faturaların bilgilerini içeren tablonun doldurularak gönderilmesi gerekir. İlgili vergi dairesince talep edilmesi halinde söz konusu faturaların onaylı örneklerinin ibrazı zorunludur.
İlgili vergi dairelerince, ithalde alınan teminatın çözümü talepleri ile ilgili olarak tebliğin V.A-3.1 Numaralı bölümünün 2. Fıkrasının (c) bendinde yer verilen işlemler yerine getirilir.
ç) Dağıtıcı veya ihrakiye teslim lisansı sahibi şirketler tarafından ithal edilen hava yakıtlarının hava araçlarına teslim edildiğinin, vergi dairesince; ilgili birim, kurum veya kuruluşlar nezdinde tespit edilmesi üzerine, elektronik ortamda oluşturulan (EK:12) bilgi formu ilgili gümrük idaresine gönderilir ve gümrük idaresince bu forma istinaden teminatın çözümü işlemi gerçekleştirilir.
Rafinerici tarafından ithal edilen hava yakıtlarının teslimlerinde, bu yakıtları teslim alanların;
- "Teminatsız Hava Yakıtı Alımı Sertifikası" olmaması durumunda bu Tebliğin (III/B7.1) bölümünde belirtilen teminatın alınması,
- "Teminatsız Hava Yakıtı Alımı Sertifikası" olması durumunda ise söz konusu sertifikanın aslı veya noter onaylı örneğinin rafinericinin ÖTV yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi

üzerine vergi dairesince elektronik ortamda oluşturulan (EK:12) bilgi formu ilgili gümrük idaresine gönderilir ve gümrük idaresince bu forma istinaden teminatın çözümü işlemi gerçekleştirilir.
d) İthal edilen malların, vergiye tabi başka bir malın imalinde kullanılması halinde, bu işlemde Özel Tüketim Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca ÖTV uygulanmaz. Mükellefin bu şekilde imal ettiği malın tesliminde ÖTV beyan ederek ödemesi halinde, vergi dairesince (EK:12) bilgi formunun düzenlenebilmesi için ithal edilen malların vergiye tabi başka bir malın imalinde kullanıldığının vergi inceleme raporuyla tespit edilmesi gerekir. Ancak imal edilen malın birim başına uygulanan maktu vergi tutarının imalatta kullanılan malın birim başına uygulanan maktu vergi tutarına eşit veya daha yüksek olması halinde bu tespit YMM raporuyla mükellef tarafından yaptırılabilir. Vergi inceleme raporu veya YMM raporuyla yapılan tespit üzerine, vergi dairesince elektronik ortamda oluşturularak gümrük idaresine gönderilen (EK:12) bilgi formunda çözülecek teminat tutarı olarak ithal edilen maldan vergiye tabi malın imalinde kullanılan miktara isabet eden tutar yazılır ve gümrük idaresince bu forma istinaden teminatın çözümü işlemi gerçekleştirilir.
e) İthal edilen malların yukarıda bentler halinde sayılan teslimlerin dışında yapılacak yurtiçi teslimlerinde; bu teslimlerle ilgili hesaplanan ÖTV'nin beyanı ve ödenmesi üzerine, vergi dairesince, elektronik ortamda oluşturulan (EK:12) bilgi formu ilgili gümrük idaresine gönderilir ve gümrük idaresince bu forma istinaden teminatın çözümü işlemi gerçekleştirilir.
Diğer taraftan gümrük idaresine gönderilen (EK:12) bilgi formlarında değişiklik olması durumunda değişiklikleri içeren yeni bilgi formları da bu idareye gönderilir. Gümrük idaresince daha önce gönderilen formlara istinaden teminat çözümü işlemi gerçekleştirilmemiş ise yeni bilgi formları uyarınca işlem yapılır.

6.3.2. (B) Cetvelindeki Mallar İçin Alınan Teminatın Çözümü İşlemleri 6.3.2.1. Teminat Çözümü İçin Elektronik Ortamda Talepte Bulunulması
(I) sayılı listenin (B) cetvelindeki mallar için alınan teminatın çözümü işlemleri, bir örneğine "www.gib.gov.tr" internet adresinden ulaşılması mümkün olan ve elektronik ortamda doldurulmak suretiyle internet vergi dairesi üzerinden gönderilmesi gereken standart dilekçe ile teminatın çözümü talebinde bulunan mükelleflerin talebi üzerine ilgili vergi dairelerince aşağıda yer alan açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir. Bu dilekçenin içeriğinde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından gerekli görülmesi halinde değişiklik yapılabilir.

6.3.2.2. Başvuru Üzerine Vergi Dairelerince ve Mükellefler Tarafından Yapılacak İşlemler
Teminatın çözümü işlemlerinde uygulanacak yöntemler aşağıdadır:
a) İthal edilen malların Özel Tüketim Vergisi Kanunu'ndaki istisna hükümleri kapsamında teslim edilmesi ve söz konusu teslimlerin tebliğin ilgili bölümlerinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde beyan edilmesi üzerine, vergi dairesince GİB sistemi kullanılmak suretiyle beyana konu teslim miktarına isabet eden ÖTV tutarı kadar teminatın çözümü işlemi gerçekleştirilir.
b) İthal edilen malların Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca ihraç kaydıyla tecil terkin uygulaması kapsamındaki teslimlerinde, tecil edilen verginin terkin edilmesi üzerine, vergi dairesince GİB sistemi kullanılmak suretiyle teminatın çözümü işlemi gerçekleştirilir
c) İthal edilen malların, vergiye tabi başka bir malın imalinde kullanılması halinde, bu işlemde Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) bendi

[58] 3 No.lu ÖTV Sirkülerinde, bir malın imalatta girdi olarak kullanılmasından bu malın hammadde niteliğine haiz olması gerektiği sonucuna varılması mümkün bir açıklama yapılmıştır. Sirkülerde ".....temizlik, test,

uyarınca ÖTV uygulanmaz. Mükellefin bu şekilde imal ettiği malı tesliminde ÖTV beyan ederek ödemesi halinde, vergi dairesince bu mallar için alınan teminatın çözümünün gerçekleştirilebilmesi için ithal edilen malların vergiye tabi başka bir malın imalinde kullanıldığının vergi inceleme raporuyla tespit edilmesi gerekir. Ancak imal edilen malın birim başına uygulanan maktu vergi tutarının imalatta kullanılan malın birim başına uygulanan maktu vergi tutarına eşit veya daha yüksek olması halinde bu tespit YMM raporuyla mükellef tarafından yaptırılabilir. Vergi inceleme raporu veya YMM raporuyla yapılan tespit üzerine, vergi dairesince Gelir İdaresi Başkanlığı sistemi kullanılmak suretiyle ithal edilen maldan vergiye tabi malın imalinde kullanılan miktara isabet eden ÖTV tutarı kadar teminatın çözümü işlemi gerçekleştirilir.
ç) İthal edilen malların yukarıda bentler halinde sayılan teslimlerin dışında yapılacak yurtiçi teslimlerinde; bu teslimlerle ilgili hesaplanan ÖTV'nin beyanı ve ödenmesi üzerine, vergi dairesince Gelir İdaresi Başkanlığı sistemi kullanılmak suretiyle beyana konu teslim miktarına isabet eden ÖTV tutarı kadar teminatın çözümü işlemi gerçekleştirilir.
Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki mallara ilişkin olarak gümrük idaresi tarafından düzenlenen (EK:11) bilgi formunun ve söz konusu malların ithali için verilen teminatların vergi dairelerine tam ve eksiksiz olarak ulaştığı ve kayda alındığı tarihi takip eden 15 gün içinde, teminatın hesaba alınma tarihi ile yevmiye numarası vergi dairesince yazılı olarak ilgili gümrük muhasebe birimine iletilir.

7. Verginin Beyanı ve Ödenmesi
Özel tüketim vergisi, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Şu kadar ki, adi ortaklıklarda verginin ödenmesinden ortakların tamamı müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birisi tarhiyata muhatap tutulur. Bu vergi, beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takip eden yedi gün içinde tarh edilir. Vergi, beyanname verme süresi içinde ödenir. Vergilendirme dönemi; ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listedeki mallar için her ayın ilk onbeş günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönem, (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların tesliminde, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleridir. Beyanname, (I) sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemini izleyen onuncu günü, diğer mallar için vergilendirme dönemini izleyen ayın onbeşinci günü akşamına kadar mükellefin katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilir.
(II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tâbi mallara ait özel tüketim vergisi beyannamesi, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce bu işlemlerin yapıldığı yer vergi dairesine verilir ve vergi aynı günde ödenir. ÖTV beyannamelerinin verilme zamanı ve ödeme süreleri rehberin "Bazı mali yükümlülüklere ait beyan ve ödeme süreleri" bölümünde tablo şeklinde verilmiştir.

8. ÖTV Kapsamındaki Bazı Malların İmalatçılara Tesliminde İmalatçılar Tarafından ÖTV Tevkifatı Yapılması
ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nin I/Ç.2.2.1 numaralı kısmında, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki; 2710.12.90.00.11, 2710.12.90.00.19, 2710.19.29.00.00 GTİP numaralarında yer alan mallar ile 2710.20.90.00.00 GTİP numarasındaki mallardan yalnız 2710.12.90.00.11, 2710.12.90.00.19, 2710.19.29.00.00 GTİP numaralı malların biodizel ihtiva edenleri ve 38.11 tarife pozisyon numarasında yer alan malların ÖTV mükellefleri

yağlama ve benzeri amaçlarla imal edilen ürünün bünyesine girmeksizin yardımcı madde veya sarf malzemesi olarak kullanılması....." şeklinde yer verilen ifade ile bir malın üretimde girdi olarak kabul edilebilmesi için üretilen mamulün bünyesine girmesi gerektiği sonucunu çıkarmaya müsait bir açıklama yapılmıştır. Dolayısıyla örneğin; ithal edilen bir yağ üretimde kullanılsa bile hammadde olarak malın bünyesine girmiyor, temizlik-test amaçlı bir işletme malzemesi ya da yardımcı malzeme olarak üretimde kullanılıyor ise bu durumda bu yağ için ödenen teminat tebliğin (c) bendine göre değil (ç) bendine göre çözülecektir diyebiliriz.

(Petrol Piyasası Kanunu'nda tanımlanan rafinericiler hariç) tarafından teslimine ilişkin ÖTV, yalnızca sanayi sicil belgesini haiz olan KDV mükellefi imalatçılar tarafından satın alınması halinde tevkifata tabi tutulmak suretiyle beyan edilerek ödenmesi uygun görülmüştür.
Söz konusu GTİP kodları Kanuna ekli (I) sayılı liste (B) cetvelinde aşağıdaki şekilde yer almaktadır.

2710.12.90.00.11	**Diğer solventler (Çözücüler)**
2710.12.90.00.19	**Diğerleri**
2710.19.29.00.00	**Diğerleri**
2710.20.90.00.00.	**Diğer yağlar** **[Yalnız;** **-2710.12.90.00.11, 2710.12.90.00.19 ve 2710.19.29.00.00 G.T.İ.P. numaralı malların biodizel ihtiva edenleri,** -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.]
38.11	Vuruntuyu önleyici müstahzarlar, oksidasyonu durdurucu maddeler, peptizan katkılar, akışkanlığı düzenleyici maddeler, aşınmayı önleyici katkılar ve mineral yağlar (benzin dâhil) veya mineral yağlar gibi aynı amaçla kullanılan diğer sıvı yağlar için diğer müstahzar katkılar

Tevkifata tabi mal alımlarına ilişkin tevkifat uygulayanların, tevkifat tutarım ödememesi halinde, söz konusu tevkifat kapsamındaki teslimlere ilişkin ÖTV ile sınırlı olmak üzere Hazineye intikal ettirilmeyen vergiden dolayı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca ÖTV mükellefleri müteselsilen sorumludur.
Bu tevkifat uygulaması ihtiyari bir uygulama olmayıp, rafinericiler hariç ÖTV mükelleflerinden bu malları satın alan imalatçılar tarafından tevkifat yapılması zorunludur.
Tevkifat uygulaması yukarıda belirtilen mallarla sınırlı olup, bunun dışında kalan ÖTV'ye tabi malların teslimlerinde imalatçılar tarafından tevkifat uygulanmayacaktır.
ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin I/Ç.2.2. numaralı kısmında tevkifatın uygulanmasına, beyanına ve diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar hakkında detaylı açıklamalar mevcuttur.

XIII. DAMGA VERGİSİ KANUNU

1. Damga Vergisinin Konusu

Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisine tabidir.
Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder.
Yabancı memleketlerle Türkiye`deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar, Türkiye`de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı takdirde vergiye tabi tutulur.

2. Verginin Mükellefi

Damga Vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir.
Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların Damga Vergisini kişiler öder.
Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtların vergisini, Türkiye`de bu kağıtları resmi dairelere ibraz eden, üzerlerinde devir veya ciro işlemleri yapanlar veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalananlar öderler. Ancak bunlardan ticari veya mütedavil kağıt mahiyetinde bulunanların vergisini, bunları en evvel satan veya kabul veya başka suretle kullanan kişiler öderler.

3. Kağıt Nüshalarının Birden Fazla Olması

Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kâğıtlardan, **maktu** vergiye tabi olanların her bir nüshası ayrı ayrı aynı miktarda; nispi vergiye tabi olanların ise sadece bir nüshası damga vergisine tabidir. Şu kadar ki, poliçe ve emre yazılı ticari senetlerin yalnız tedavüle çıkarılan nüshaları vergiye tabi tutulur.
01.04.2010 tarihinde yayınlanan DV-19/2010-1/ Sayılı Damga Vergisi Kanunu Sirküleri'nde;
488 Sayılı Damga Vergisi Kanununun konusuna giren kâğıtların vergilendirilmesinde nüsha ve suret ayrımlarında yaşanan tereddütlerin giderilmesine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.
Damga Vergisi Kanunu uygulamasında aynı hüküm ve kuvveti haiz olmak üzere birden fazla düzenlenmiş ve taraf/taraflarınca ayrıca imzalanmış olan kâğıtların her biri **nüshadır.** Bu kapsamda **nüshalar**, belli bir hususu ispat ve belli etmek üzere müstakilen ve aynı zamanda farklı mekanlarda ibraz edilebilir mahiyette olan kağıtlardır. **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. Taraf/taraflarınca düzenlenerek imzalanmış, diğer bir ifadeyle hukuken tekemmül etmiş bir kâğıdın usulüne uygun olarak çıkarılmış, ancak taraflarınca ayrıca imzalanmamış örnekleri surettir.
Kâğıtların **fotokopi ile çoğaltılmış** örneklerinin de "**Aslına uygundur" ya da "Aslı gibidir"**şerhi ile onaylayanın imzası veya kaşesini (kağıdın taraflarından sadece birisi olan ve "aslı gibidir" kaşesi ile onaylayanın imza ve şirket kaşesini) ihtiva etmesi halinde mahiyeti itibarıyla suret; kâğıdın taraflarınca ayrıca imzalanması halinde ise nüsha olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

4. Bir Kâğıtta Birden Fazla Akit veya İşlem Olması

Bir kağıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde bunların her birinden ayrı ayrı vergi alınır.
Bir kağıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde Damga Vergisi, en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınır.
Örneğin; kira sözleşmeleri normalde binde 1,89 oranında damga vergisine tabidir. Ancak, bu kira sözleşmesinde müteselsil kefil olursa bu durumda kefalet sözleşmesi de devreye girer. Kefalet sözleşmeleri ise binde 9,48 damga vergisine tabidir. Burada kefalet asıl işlem olan kiralamaya bağlı olarak doğmuştur. Yani bir asıldan doğma iki ayrı işlem vardır. Bu durumda bu kira sözleşmesinden iki işlem arasında en yüksek vergi oranına tabi olan kefalet sözleşmesinin binde 9,48 oranı esas alınacaktır. Eğer kira sözleşmesinde müteselsil kefalet yerine adi kefalet olsaydı, bu durumda bir asıldan doğan bir işlem olmayacağı için ve bir kağıtta iki ayrı işlem oluşacağı için kira sözleşmesi için binde 1,89, adi kefalet için binde 9,48 olmak üzere toplam binde 11,37 oranında damga vergisi hesaplanacaktı.
Damga Vergisi Kanunu'nun 6. maddesine göre, akit ve işlemlere asıl işlemin akitlerinden başka bir şahsın eklenen akit ve işlemi de ayrıca vergiye tabidir. Şu kadar ki; bir kâğıt

[59] 6728 sayılı Kanun ile 09.08.2016 tarihinde Damga Vergisi Kanunu'nun 5. Maddesinde yapılan değişiklik öncesinde, bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshası ayrı ayrı aynı miktar veya nispette Damga Vergisine tabi tutulmaktaydı.

üzerinde birden fazla adi kefalet ve garanti taahhüdü bulunması hâlinde, ayrı ayrı olmak üzere bunlardan yalnızca birinden damga vergisi alınır.
Pey akçesi, cayma tazminatı, ücret tevkifi, cezai şart gibi bir sözleşmenin müeyyidesi mahiyetinde olan taahhütlerden, başlı başına bir sözleşmeye konu olmadıkça damga vergisi alınmaz.

5. Belli Para Gösterme Mecburiyeti

Damga Vergisi Kanunu'nun 11. maddesi hükmü ile aşağıda belirtilen kağıtlarda belli para gösterilmesi mecburiyeti getirilmiştir.
- Cari hesap şeklinde açılan krediler
- Her türlü ikrazata ait taahhütname ve mukavelenameler (İskonto ve iştira (satın alma) senetleri taahhütnamesi -Dispans- dahil) ve bunların temlik, yenileme, devir ve değiştirilmesiyle ilgili bütün kağıtlar
- Matlupların devir ve temlikine ilişkin mukavelename ve temliknamelerde

ikraz veya temlik edilen para miktarının veya azami haddinin gösterilmesi mecburidir.
Gösterilmediği takdirde bu kağıtların 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.
Bu vergi ve cezanın ödenmesinde mukriz (ödünç para veren) ve müstakrizlerle temlik eden ve adına temlik yapılan şahıslar ve müesseseler müteselsilen sorumludurlar.
Belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin değiştirilmesi halinde artan miktar aynı nispette vergiye tabidir. Bunların devri halinde aslından alınan verginin dörtte biri alınır.

6. Azami Tutardan Vergi Alınan Sözleşmelerde Bedelin Artması Halinde Vergileme

Damga Vergisi Kanunu'nun 14. maddesine göre, her bir kağıt için hesaplanacak vergi tutarı (1) sayılı tabloda yer alan sınırlamalar saklı kalmak üzere 2018 yılı için 2.135.949,30 TL'nı, 2019 yılı için 2.642.810,00 TL'nı, 2020 yılı için 3.239.556,40 TL'nı aşamaz. Bir önceki yılda uygulanan bu azami tutar, her takvim yılından geçerli olmak üzere, o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerleme oranında artırılır. Belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin değiştirilmesi halinde artan miktar aynı nispette vergiye tabi olacaktır.
Azami tutardan vergi alınan mukavelenamelerin, diğer hükümlerinde değişiklik olmaksızın sadece bedelinin artması durumunda, artan bedele ilişkin bu hüküm uygulanmaz. Bunların devri halinde aslından alınan verginin dörtte biri alınır.

7. Kira Sözleşmelerinde Özellik Arz Eden Durumlar

Kira sözleşmesinde damga vergisinin hesaplanabilmesi için sözleşme süresinin bilinmesi gereklidir. Kira sözleşmelerinde damga vergisi oranı binde 1,89'dur. Sözleşmenin adi kefil tarafından da imzalanması durumunda bu oran binde 11,37, müteselsil kefil veya müşterek borçlu tarafından da imzalanması durumunda binde 9,48 olur. Brüt kira bedeli, kira süresi ve damga vergisi oranı ile çarpılarak damga vergisi tutarı hesaplanır. (Örneğin; bir iş yeri aylık 1.000 TL'dan 4 yıl süre ile kiralandıysa, bu kira sözleşmesinde damga vergisi matrahı: (1.000 TL x 12 ay) x 4 yıl = 48.000 TL'dır.
Kira sözleşmesi bir nüshadan fazla düzenlenmiş ise sözleşmenin sadece tek bir nüshasının damga vergisine tabi tutulması gerekecektir.
Damga Vergisi Kanunu'nun 14. maddesi hükmüne göre sözleşme süresinin uzatılması halinde (süre uzamasına dair ayrı bir kağıt tanzim edilmiş ve imzalanmış ise) aynı miktar veya nispette vergi alınır. Kanun koyucu alınacak vergi miktarı açısından mevcut bir sözleşmenin süresinin uzatılması ile yeni bir sözleşme düzenlenmesi arasında bir fark gözetmemiştir.
Belirli koşullarla sürenin kendiliğinden uzaması ve sözleşme hükümlerinin devam etmesi halinde, yeni bir sözleşme düzenlenmediğinden veya sürenin uzatılmasına dair bir kağıt düzenlenmediğinden damga vergisini doğuran bir olay meydana gelmediği için 14. madde hükmü gereğince vergiye tabi tutulmasına imkan yoktur.
Diğer bir söyleyişle, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın mukteza bazında yapmış olduğu açıklamalar dikkate alındığında, eğer bir kira sözleşmesinde, kira süresi sonunda her iki tarafın da itirazı olmadığı takdirde kira sözleşmesinin belirli bir süre daha uzayacağı hüküm altına alındıysa, bu kira sözleşmesi kendiliğinden uzadığı için (ayrı bir kağıt düzenlenmediği için), kira süresinin uzayan kısmı için bir damga vergisi hesaplanmayacaktır. Çünkü burada vergiyi doğuran olay (bir kâğıdın imza edilmesi) gerçekleşmemektedir. Ancak, kira sözleşmesi sonunda kira süresini belirli bir süre ve yeni bir tutar ya da aynı tutardan uzayacağına dair taraflar arasında herhangi bir şekilde yazılı bir anlaşma yapılırsa, işte bu durumda yeni kira süresi içinde damga vergisi hesaplanmalı ve beyan edilmelidir.

Ticari, zirai veya mesleki faaliyetlere ilişkin olmamak şartıyla, gerçek kişiler arasında düzenlenen kağıtlar ile GVK'nun 23. maddesinde belirtilen ücretlere (Örneğin; hizmet erbabına yasal limitler içinde verilen yemek paraları, yasal limit ve şartlar dahilinde personele yapılan konut tahsisleri, personel servisleri, ..v.d.) ilişkin kağıtlar Damga Vergisinden istisnadır. Dolayısıyla, iki gerçek kişi arasında düzenlenen kira sözleşmesi (ticari, zirai veya mesleki bir faaliyet olmaması şartıyla) Damga Vergisinden istisnadır. Söz konusu kağıtlar, resmi dairelere veya noterlere ibraz edildikleri takdirde bu tarih itibariyle vergiye tabi tutulur ve ibraz edenlerce ödenir.

8. Damga Vergisinde İstisnalar

Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisinden müstesnadır. Mükellefler, herhangi bir kağıt imza ettikleri zaman Damga Vergisi Kanunu'nun (2) numaralı tablosunu da incelemelidirler. Çünkü, (2) sayılı tabloda bir çok kağıt damga vergisinden istisna tutulmaktadır. Örneğin: Dernek ve vakıflarca yerleşim yeri, gerçek kişilerce mesken olarak kullanılmak üzere kiralanan ve iktisadi işletmelere dahil olmayan taşınmazlara ilişkin kira mukavelenameleri damga vergisinden istisnadır. Bununla birlikte, diğer bir çok Kanunda yer alan hükümler nedeniyle de Damga Vergisi istisnası gündeme gelebilmektedir. Damga vergisi kanununda ihracatı ve yatırımları teşvik edici pek çok istisna düzenlemesine yer verilmiştir.

Diğer taraftan özel bazı kanunlarda da damga vergisi istisnası düzenlemeleri olabilmektedir. Örneğin 5746 sayılı Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen kağıtlardan damga vergisi alınmaz.

9. Yabancı Para Üzerinden Düzenlenen Kâğıtlar

Yabancı para cinsinden yapılan sözleşmelerde, hesaplamada esas alınması gereken kur, sözleşmenin yapıldığı tarihteki Merkez Bankası döviz satış kurudur.

10. Yabancı Ülkelerde Düzenlenen Kâğıtlar

Damga Vergisi Kanunu ulusal sınırlar içinde uygulanan bir vergi olması nedeniyle yurtdışında düzenlenen kâğıtların, Türkiye'de vergilendirilmesi konusu önem taşımaktadır.

Damga Vergisi Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde düzenlenen ve Kanun kapsamına giren kâğıtlardan alınır. Yabancı ülkelerde düzenlenen aynı mahiyetteki kağıtlardan alınması söz konusu değildir. Kağıdı düzenleyenlerin ikametgahları veya tabiiyetlerinin vergilendirme açısından bir önemi yoktur. Bu nedenle Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunanların yabancı ülkelerde düzenledikleri kağıtların vergilendirilmesi mümkün değildir.

Yabancı bir ülkede düzenlenmekle birlikte Türkiye'ye gönderilen ve Türkiye'de devir ve ciro işlemine konu olan, ya da **resmi daireye ibraz edilen** veya **hükmünden Türkiye'de herhangi bir şekilde yararlanılan** kağıtlar damga vergisine tabidir. Örneğin: Yurt dışında mukim ve banka veya benzeri finans kurumu olmayan bir şirketten kredi alınması halinde söz konusu kredi sözleşmesi damga vergisine tabidir ve Türkiye'deki firma bu damga vergisini damga vergisi beyannamesi ile beyan ederek ödemekle mükelleftir.

11. Verginin Ödenmesi

11.1. Sürekli Damga Vergisi Yükümlülüğü Olan Kuruluşların Damga Vergisi Ödeme Yöntemi

Aşağıdaki kurum ve kuruluşların sürekli damga vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır.

- Katma Bütçeli İdareler
- İl Özel İdareleri-Belediyeler
- Döner Sermayeli Kuruluşlar
- Bankalar
- Kamu İktisadi Teşebbüsleri
- Devlet ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri İştirakleri
- Özerk Kuruluşlar
- Diğer Kamu Kurumları
- Anonim Şirketler

sürekli damga vergisi yükümlülüğü olan kuruluşların her yıl tuttuğu diğer defterler yanında bir de damga vergisi defteri tutması ve bu defteri zamanında notere veya ticaret sicil memurluğuna tasdik ettirmesi gerekmektedir.

Bu defterlerde sıra numarasını, damga vergisine konu işlemin ve düzenlenen kağıdın niteliğini ve damga vergisi tutarını göstermeye özel çizgiler ve cetvel vardır. Her ay, o ay içinde ödenmesi gereken vergilerin toplamı hesaplanır ve defterde kaydedilerek gösterilir.

Sürekli damga vergisi mükellefiyeti bulunanlar, yapılan vergiye tabi işlemler için hangi kağıtlar düzenleniyorsa bu kağıt üzerine, "TL damga vergisi tarafımızdan makbuz karşılığı ödenecektir. Defter sıra no:....." biçiminde bir kayıt koyacaklardır. Bu kaydın yapılmasını kolaylaştırmak için bu kaydı gösteren bir kaşe hazırlanması ve düzenlenen kâğıdın üzerine bu kaşenin basılması önerilmektedir. Yapılan bu kaydın altına mükellefin unvanına dair kaşenin vurulması, unvanın altının mükellefi temsil eden kişiler tarafından imzalanması gerekmektedir.
Sürekli damga vergisi mükellefiyeti olan yükümlüler, bir ay içinde düzenlenen kağıtların vergisini, ertesi ayın 26. günü akşamına kadar gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine bir beyanname ile bildirirler ve 26. günü akşamına kadar öderler.
Makbuz karşılığı ödenecek damga vergisi yoksa damga vergisi beyannamesi verilmesine gerek bulunmamaktadır. Sürekli damga vergisi mükellefleri ile ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükelleflerin, kanuni süresi içinde beyan etmeleri gereken damga vergisi bulunmaması halinde, keyfiyeti bir yazı ile vergi dairesine bildirmeleri zorunluluğu bulunmamaktadır.
Bankalar, anonim şirketler gibi merkezleri dışında başka il veya ilçelerde faaliyet gösteren şubeleri bulunan yükümlüler, düzenledikleri kağıtlara ait damga vergilerini, şubeler tarafından, muhtasar beyannamelerinin verildiği vergi dairelerinde sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirerek damga vergilerini beyan edip ödeyeceklerdir.
Vergi Dairelerine verilen beyannameler için ödenmesi gereken damga vergileri, bu beyannamelere konu olan vergilerle birlikte tahakkuk ettirilerek ödenmektedir.
Sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükellefler tarafından vergi dairelerine tasdik için getirilen bilançolar, gelir tabloları ve işletme hesabı özetlerinin üzerinde "..... TL damga vergisi tarafımızdan makbuz karşılığı ödenecektir. Defter sıra no ....." kaşesinin bulunması ve kağıdı düzenleyen mükellefin imzaya yetkilileri tarafından onaylanması halinde vergi dairesince tasdik işlemi yapılacaktır.
Genel bütçeli daireler ile kişiler arasında düzenlenen kağıtlara (ihale kararları hariç) ait damga vergileri, anılan dairece kağıdın mahiyeti ve nispi veya maktu vergi tutarını gösteren formüle edilmiş bir yazıyla, kişinin tabi olduğu ödeme usulüne bakılmaksızın, kişiler tarafından, kağıdın düzenlenmesinden önce peşin olarak, kağıtların düzenlendiği yerdeki ilgili vergi dairesine makbuz karşılığı ödenmesi sağlanacak, verginin ödendiğine dair mükellefçe getirilecek makbuzun aslı ilgili iş kağıdına bağlanacak, makbuzun onaylı bir örneği de ilgiliye verilecektir. Düzenlenen makbuza, verginin hangi işe ve kağıda ait olduğuna dair bilginin yazılması da gerekmektedir.
Genel bütçeli daireler tarafından alınan ihale kararlarına ait damga vergisinin, ihale kararının müteahhide tebliğinden itibaren en geç 15 gün içinde, verginin mükellefi olan müteahhitlerce, genel bütçeli idarelere hizmet veren saymanlıklara veya mükellefin gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine, ihale kararının tebliğinden itibaren en geç 15 gün içinde, beyanname verilmeksizin, makbuz karşılığı ödenmesi gerekmektedir.
Kağıtların noterliklerde düzenlenmesi halinde, bu kağıtlara ait damga vergilerinin Noterlik Kanunu çerçevesinde noterler tarafından makbuz karşılığı tahsil ve beyan edilmesi gerekmektedir. Damga Vergisi Kanunu'nun 27. maddesinin 1'inci fıkrası hükmüne göre noterlerin, kendilerine tasdik edilmesi veyahut suret çıkarılması için getirilen kağıtlara ilişkin damga vergisinin ve cezasının tam olarak ödenip ödenmediğini sorgulama mecburiyetleri bulunmaktadır.

11.2. Sürekli Damga Vergisi Yükümlülüğü Olmayan Kuruluşların Damga Vergisi Ödeme Yöntemi

Aşağıdaki kuruluşların damga vergisinde sürekli mükellef olmaları isteğe bağlıdır.
-Kurumlar Vergisi Kanunu'na Tabi Diğer Mükellefler
-Kollektif ve Adi Komandit Şirketler
-Vergi Usul Kanunu Hükümleri Çerçevesine Bilanço Esasına Göre Defter Tutanlar
-Vergi Usul Kanunu Hükümleri Çerçevesinde İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutanlar
-Serbest Meslek Erbabı
Bu kuruluşlar isterlerse vergi dairelerine dilekçe ile başvurarak sürekli damga vergisi mükellefiyetlerini kaydettirebilirler. Bu takdirde damga vergisi mükellefiyetlerini yukarıda açıklanan biçimde yerine getirirler.
İsterlerse sürekli olmayarak, damga vergisi ödemelerini gerektiren işlem ve olaylar olduğu zamanlar, damga vergisi mükellefiyetlerini aşağıdaki biçimde yerine getirirler:
Sürekli mükellefiyet tesis ettirmek istemeyen bu mükelleflerin, damga vergisine ilişkin kayıtlarını Vergi Usul Kanunu'na göre tutmak zorunda oldukları defterlerinde ayrıntılı olarak göstermek şartı ile ayrıca damga vergisi defteri tutmalarına gerek bulunmamaktır.

Ancak bu mükelleflerin de yapılan işlemler için hangi kâğıtlar düzenleniyorsa bu kâğıt üzerine, "*TL damga vergisi tarafımızdan makbuz karşılığı ödenecektir. Defter sıra no:*" biçiminde bir kayıt koymaları, bu kaydın altını unvanlarını içeren kaşe vurarak imzalamaları gerekmektedir.
İhtiyarilik hakkını kullanarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeyen mükellefler, düzenledikleri veya taraf oldukları kağıtlara ilişkin damga vergilerini Damga Vergisi Kanunu'nun 22/b bendine göre kağıdın düzenlendiği tarihi izleyen onbeş gün içinde, gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine damga vergisi beyannamesi ile bildirecek ve aynı süre içinde ödeyeceklerdir.
Ancak, sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeyen mükellefler tarafından vergi dairelerine tasdik için getirilen bilançolar, gelir tabloları ve işletme hesabı özetlerine ait damga vergileri vergi dairesi tarafından makbuzla tahsil edildikten sonra tasdik işlemi yapılabilecektir. Söz konusu makbuzlara ".... tarihli bilanço", veya ".... tarihli gelir tablosu" gibi bir ibare konularak makbuzun hangi kağıda ait olduğunun belirtilmesi gerekmektedir.

11.3. Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Olmayan Kişilerin Damga Vergisi Ödeme Yöntemi
Gelir veya kurumlar vergisi yönünden mükellefiyeti bulunmayan mükelleflerin süreksiz mükellefiyet çerçevesinde düzenledikleri kağıtlara ilişkin damga vergisini,
- Tek vergi dairesi bulunan il ve ilçelerde mevcut vergi dairelerine,
- Bağımsız vergi dairesi olmayan ilçelerde bağlı vergi dairesine (Malmüdürlüklerine),
- Birden fazla vergi dairesi bulunan il ve ilçelerde bu vergi dairelerinden herhangi birine,

kağıdın düzenlendiği tarihi izleyen on beş gün içinde damga vergisi beyannamesi ile beyan edip aynı süre içinde ödemeleri gerekmektedir.

11.4. Saklama ve İbraz Zorunluluğu
Mükelleflerin, damga vergisinin ödendiğine ilişkin makbuzu, Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde saklaması ve istenildiğinde yetkililere ibraz etmesi zorunludur.

11.5. Vergi ve Cezada Sorumluluk
Zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükellefler ile diğer kişiler arasında düzenlenen ve damga vergisine tabi olan kağıtlara ait verginin tamamı sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükellefler tarafından Kanunun 22. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirlenen süre içinde beyan edilip ödenecektir. Verginin zamanında beyan edilip ödenmemesi veya eksik ödenmesi durumunda, vergi, ceza ve fer'ileri işleme taraf olan ve damga vergisini sürekli makbuz verilmesi şekliyle ödemek zorunda olan mükelleflerden alınacaktır. Ancak, bu mükelleflerin vergi aslı için karşı tarafa rücu hakkı saklıdır. Örneğin, bir anonim şirket ile gerçek kişi arasında düzenlenen sözleşmenin damga vergisinin beyan edilip ödenmesinden anonim şirket sorumludur. Söz konusu beyan ve ödemenin anonim şirket tarafından yerine getirilmemesi durumunda, vergi, ceza ve fer'ileri işleme taraf olan ve damga vergisini sürekli makbuz verilmesi şekliyle ödemek zorunda olan anonim şirketten aranacaktır. Ancak, anonim şirket yalnızca vergi aslı için sözleşmenin diğer tarafı olan gerçek kişiye rücu ederek, ödediği damga vergisini yasal yollardan tahsil etme hakkına sahiptir. Zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirenler dışında kalan kişiler, imzalarını taşıyan kağıtların damga vergilerinin, Kanunun 22. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi hükmü çerçevesinde kağıdın düzenlendiği tarihi izleyen onbeş gün içinde vergi dairesine damga vergisi beyannamesi ile bildirilmesi ve aynı süre içinde ödenmesinden sorumludurlar.
Noterlerin damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları vergi ve cezası usulüne göre ilgili vergi dairesine ödenmedikçe tasdik edemeyecekleri veya bunların suretlerini çıkarıp veremeyecekleri; bu hükme aykırı olarak işlem yapılması halinde, mükellef hakkında Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanmakla birlikte, noterlerden de tasdik ettikleri veya üzerinde işlem yaptıkları her kâğıt için kanunen alınması gereken cezası ayrıca alınacaktır.
Bankalar ve kamu iktisadi teşebbüsleri ile iştiraklerinin yanısıra zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli mükellefiyet tesis ettirenlere de vergiye tabi kağıtları işleme koymadan önce damga vergisinin ödenip ödenmediğini arama zorunluluğu bulunmaktadır.
Damga vergisini makbuz karşılığı veya istihkaktan kesinti yapmak suretiyle ödeyecek olanlar tarafından düzenlenen vergiye tabi kağıtlar üzerine *".... TL damga vergisi tarafımızdan makbuz mukabili ödenecektir. Defter sıra no..." veya ".... TL damga vergisi tarafımızdan istihkaktan kesinti şekliyle ödenecektir. Defter sıra no..."* kaşesi bulunması ve kağıdı düzenleyen kuruluşun imzaya yetkili elemanları tarafından onaylanması halinde bu kağıtları işleme koyanlar ayrıca damga vergisinin ödenip ödenmediğini araştırmak mecburiyetinde değillerdir.

XIV. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ KANUNU

1. Verginin Konusu

MTV Kanunu'nun 5. ve 6. maddelerinde yazılı tarifelerde yazılı olan,
a) Karayolları Trafik Kanunu'na göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları,
b) Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'ne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler, Motorlu Taşıtlar Vergisine tabidir.

2. Verginin Mükellefi

Motorlu Taşıtlar Vergisinin mükellefi; trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı'nca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir.

3. İstisnalar

Aşağıda yazılı motorlu taşıtlar vergiden müstesnadır.
a) Genel ve özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ile il özel idareleri, belediyeler, köy tüzel kişilikleri ve Türkiye Kızılay Derneği adına kayıt ve tescil edilen taşıtlar (Bu idarelere bağlı olup, ayrı tüzel kişiliği olan işletmeler ile özel kanunlarında malları Devlet malı sayılmış olan kuruluşların taşıtları hariç),
b) Karşılıklı olmak şartıyla, yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçilik ve konsolosluklarıyla, elçi, maslahatgüzar ve konsoloslarına (Fahri konsoloslar hariç) ve o devletin uyruğunda bulunan elçilik ve konsolosluk memurlarına ve merkezi Türkiye'de bulunan uluslararası kurullar ile bu kurulların yabancı uyruklu memurlarına ve resmi bir görev için yurda gelen delege ve heyetlere ve bu heyetlere mensup yabancı uyruklu kişilere ait taşıtlar,
c) Engellilik oranları % 90 ve daha fazla olan malûl ve engellilerin adlarına kayıtlı taşıtlar ile diğer malûl ve engellilerin, bu durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtlar.
d)Bankalar Kanunu hükümlerine göre temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflâs idarelerine ait taşıtlar.
Motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili muaflık ve istisna hükümleri, bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Bu Kanunda yer almayan istisna ve muaflıklar hükümsüzdür. Ancak, uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.

4. Mükellefiyetin Başlaması ve Sona Ermesi

4.1. Mükellefiyetin Başlaması

Motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyeti motorlu taşıtların trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline kayıt ve tescili ile başlar.
Şu kadar ki mükellefiyet;
a) Takvim yılının ilk altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda kayıt ve tescilin yapıldığı takvim yılı başından, son altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda ise, son altı aylık dönemin başından itibaren,
b) Kayıt ve tescilli olup da devir ve temlik sebebiyle kayıt ve tescil yapılan taşıtlarda değişiklik, takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise takip eden son altı aylık dönemin başından; son altı ayında yapılmış ise takip eden takvim yılı başından itibaren,
nazara alınır.
Bu durumda, yeni kayıt ve tescil 30.06.2020 itibariyle yapılırsa, yılın ilk altı ayı için de mükellefiyet doğacaktır. Oysa sadece bir gün sonra (01.07.2020) yeni kayıt ve tescil yapılırsa, mükellefiyet yılın ikinci yarısı için söz konusu olacaktır.

4.2. 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.

4.3. Verginin Ödeme Süreleri

Motorlu taşıtlar vergisi her yıl Ocak ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenir. Takvim yılının ilk altı ayında taşıtın bünyesinde bir değişiklik olması veya verginin arttırılması veya azaltılması halinde ikinci taksit yeni duruma göre ödenir.

5. Vergiye Etki Eden Değişiklikler

Yıl içinde taşıtın vergilendirilmesine esas olan model yılı, cinsi, motor silindir hacmi, azami toplam ağırlığı ve azami kalkış ağırlığı gibi unsurlarından herhangi birisinde, verginin artırılması veya azaltılmasını gerektiren bir değişiklik olduğu takdirde, bu 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 ve vergi, yeni duruma göre ödenir. Taşıtların tescil belgesinde yazılı olan model yılında bir yaşında olduğu kabul edilir.

6. Güncel Motorlu Taşıtlar Vergisi Tutarlarını Gösterir Tablo

2020 yılında geçerli olacak MTV tutarları çalışmanın "Pratik Bilgiler" bölümüne ek yapılmıştır.

XV. EMLAK VERGİSİ KANUNU (Bina Vergisi, Arazi Vergisi, Değerli Konut Vergisi)
Bu bölümde, uygulamada emlak vergisi olarak adlandırılan "bina vergisi" ve "arazi vergisi" ile birlikte 7194 sayılı Kanun ile düzenlenen ve 07.12.2019'da yürürlüğe giren ve ilk beyan ve ilk taksit ödemesinin Şubat 2020'de yapılması gerekecek "Değerli Konut Vergisi" ele alınacaktır.

1. Bina Vergisi
1.1. Verginin Konusu
Türkiye sınırları içinde bulunan binalar Bina Vergisine tabidir.
Bina tabiri, yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerinde sabit inşaatın hepsini kapsar. Vergi Usul Kanunu'nda yazılı bina mütemmimleri de bina ile birlikte nazara alınır. Yüzer havuzlar, sair yüzer yapılar, çadırlar ve nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evler ve benzeri bina sayılmaz.

1.2. Matrah ve Nispet
Bina vergisinin matrahı, binanın bu kanun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeridir.
Bina vergisinin oranı meskenlerde binde bir, diğer binalarda ise binde ikidir. Bu oranlar, 5216 sayılı Kanunun uygulandığı büyük şehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde % 100 artırımlı uygulanır. Cumhurbaşkanı, vergi oranlarını yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir.

1.3. Mükellefiyetin Başlaması ve Bitmesi
Bina vergisi mükellefiyeti;
a) Emlak Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinin (1) ila (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması halinde bu değişikliklerin vuku bulduğu, aynı maddenin (8) numaralı fıkrasında yazılı halde ise bu duruma bağlı olarak takdir işleminin yapıldığı tarihi,
b) Dört yılda bir yapılan takdir işlemlerinde takdir işleminin yapıldığı tarihi,
c) Muafiyetin sukut ettiği tarihi,
takip eden bütçe yılından itibaren başlar. Yanan, yıkılan, tamamen kullanılmaz hale gelen veya vergiye tabi iken muaflık şartlarını kazanan binalardan dolayı mükellefiyet, bu olayların vukubulduğu tarihi takip eden taksitten itibaren sona erer.
Oturulması ve kullanılması kanunların verdiği yetkiye dayanılarak yasak edilen binaların vergileri, mükelleflerce, keyfiyetin vergi dairesine bildirilmesi veya vergi dairesince re'sen tespit edilmesi üzerine, bu olayların vukua geldiği tarihlerden sonra gelen taksitlerden itibaren bu hallerin devam ettiği sürece alınmaz.

1.4. Verginin Tarh ve Tahakkuku
Bina vergisi, ilgili belediye tarafından;
a) Dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılının Ocak ve Şubat aylarında,
b) 33. maddenin (1) ila (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerle bildirim verilmesi icabeden hallerde, vergi değerini tadil eden sebeplerin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılın Ocak ayı içinde, vergi değerini tadil eden sebep yılın son üç ayı içinde vuku bulmuş ve bildirim, vergi değerini tadil eden sebebin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılda verilmiş ise bildirimin verildiği tarihte,
c) 33. maddenin (8) numaralı fıkrasında yazılı hallerde, takdir işlemlerinin yapıldığı bütçe yılını takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında,
29. maddeye göre hesaplanan vergi değeri esas alınarak yıllık olarak tarh olunur. Bildirim posta ile gönderilmiş ise vergi, bildirim verme süresinin son gününü takip eden yedi gün içinde tarh olunur. Bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe bir yazı ile bildirilir.
Yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda, 29. maddeye göre tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan bina vergisi, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılır.
Bir il veya ilçe hududu içerisinde birden fazla belediye olması halinde, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binaya ait bina vergisini tarha yetkili olacak belediye, ilgili valiler tarafından belirlenir.

2. Arazi Vergisi
2.1. Verginin Konusu
Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar Arazi Vergisine tabidir.
Belediye sınırları içinde belediyece parsellenmiş arazi arsa sayılır.
Belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin bu kanuna göre arsa sayılacağı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile belli olur.
Aksine hüküm olmadıkça Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan arazi tabiri arsaları da kapsar.

2.2. Matrah ve Nispet

Arazi Vergisinin matrahı arazinin bu kanun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeridir.
Arazi vergisinin oranı binde bir, arsalarda ise binde üçtür. Bu oranlar, 5216 sayılı Kanunun uygulandığı büyük şehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde % 100 artırımlı uygulanır. Cumhurbaşkanı, vergi oranlarını yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir.

2.3. Mükellefiyetin Başlaması ve Bitmesi

Arazi vergisi mükellefiyeti;
a) Emlak Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinin (1) ila (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması halinde bu değişikliklerin vuku bulduğu tarihi, aynı maddenin (8) numaralı fıkrasında yazılı halde ise bu duruma bağlı olarak takdir işleminin yapıldığı tarihi,
b) Dört yılda bir yapılan takdir işlemlerinde takdir işleminin yapıldığı tarihi,
c) Muafiyetin sukut ettiği tarihi,
Takip eden bütçe yılından itibaren başlar.
Vergiye tabi iken muaflık şartlarını kazanan araziden dolayı mükellefiyet bu olayın vukubulduğu tarihi takiben taksitten itibaren sona erer.
Kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tasarrufu yasak edilen arazinin vergisi, mükelleflerce keyfiyetin vergi dairesine bildirilmesi veya vergi dairesince re'sen tespit edilmesi üzerine, yasaklama tarihini izleyen taksitlerden itibaren bu hallerin devam ettiği sürece alınmaz.
Deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler sebebiyle yanan, yıkılan binaların arsalarına ait vergiler, bu olayların vukua geldiği tarihleri takip eden bütçe yılından itibaren iki yıl süre ile alınmaz.
Üzerine bina yapılan arsanın Arazi Vergisi mükellefiyeti, inşaatın bittiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren sona erer.

2.4. Verginin Tarh ve Tahakkuku

Arazi vergisi, ilgili belediye tarafından;
a) Dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında,
b) Emlak Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinin (1) ila (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerle bildirim verilmesi icabeden hallerde, vergi değerini tadil eden sebeplerin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılın Ocak ayı içinde, vergi değerini tadil eden sebep bütçe yılının son üç ayı içinde vuku bulmuş ve bildirim, vergi değerini tadil eden sebebin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılda verilmiş ise bildirimin verildiği tarihte,
c) 33. maddesinin (8) numaralı fıkrasında yazılı hallerde, takdir işlemlerinin yapıldığı bütçe yılını takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında,
29. maddeye göre hesaplanan vergi değeri esas alınarak yıllık olarak tarh olunur. Bildirim posta ile gönderilmiş ise vergi, bildirim verme süresinin son gününü takip eden yedi gün içinde tarh olunur. Bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe bir yazı ile bildirilir.
Yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda, 29. maddeye göre tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan arazi vergisi, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılır.
Bir il veya ilçe sınırları içerisinde birden fazla belediye olması halinde, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan araziye ait arazi vergisini tarha yetkili olacak belediye, ilgili valiler tarafından belirlenir.

3. Bildirim Verilmesi Gereken Haller ve Süresi

Emlak Vergisi Kanunu'nun "Beyanname Verme Süresi"ni düzenleyen 23. maddesi başlığı ile birlikte yeniden düzenlenmiştir. 2002 yılından itibaren yapılan bu düzenleme ile genel beyan esasına göre dört yılda bir gayrimenkul sahiplerinden beyanname alınması uygulaması kaldırılmış olup, bildirim verilmesi uygulamasına geçilmiş bulunmaktadır. Buna göre, mükellefler sahip oldukları bina, arsa ve araziler için 2002 yılında ve takip eden yıllarda genel beyanda bulunmayacaklar ve beyanname vermeyeceklerdir. Emlak vergisi mükelleflerinin sadece aşağıdaki hallerde bildirim vermeleri gerekmektedir.
a- Yeni inşa edilen binalarda inşaatın sona erdiği veya inşaatın sona ermesinden evvel kısmen kullanılmaya başlanmış ise her kısmın kullanılmasına başlandığı,
b- Emlak Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinin 1 ilâ 7 numaralı fıkralarında belirtilen vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması hallerinde, değişikliklerin meydana geldiği,
bütçe yılı içerisinde emlakın bulunduğu yerdeki ilgili belediyeye "Emlak Vergisi Bildirimi"ni vermeleri gerekmektedir.

Ancak, yukarıda (a ve b bentlerinde) belirtilen değişikliklerin bütçe yılının son üç ayı içinde meydana gelmesi halinde bildirim, olayın meydana geldiği tarihten itibaren üç ay içinde ilgili belediyeye verilecektir.
Geçici ve daimi muafiyetten yararlanan bina, arsa ve araziler için de bildirim verilmesi gerekmektedir. Devlete ait araziler için ise bildirim verilmesi söz konusu değildir. Bildirimlerden damga vergisi alınması söz konusu değildir. Mükelleflerce aynı belediye ve mücavir alan sınırları içinde aynı yıl içinde iktisap olunan aynı cins birden fazla gayrimenkulün tek bildirim ile bildirilmesi mümkün bulunmaktadır.
Elbirliği (iştirak halinde) mülkiyetinde ortaklar müşterek imzalı bir bildirim verebilecekleri gibi münferiden de bildirim verebilirler.
Paylı (müşterek) mülkiyette ise, her bir ortak tarafından belirlenmiş paylar için ayrı ayrı bildirim verilmesi gerekmektedir.
Mükellefler tarafından verilen bildirimler, sicil defterine kaydedilecek ve bildirimin ilgili bulunduğu dönemden sonra yapılacak tarhiyatlar sırasında, bina, arsa ve araziye ilişkin olarak söz konusu bildirimlerde yer alan bilgiler dikkate alınacaktır. Yeni bir bildirimin verilmesi gerektiği durumlarda ise, en son verilen bildirimlere göre işlem yapılması gerekmektedir.

4. Vergi Değerini Tadil Eden Sebepler

Emlak Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinde, vergi değerini tadil eden sebepler aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.
1- Yeni bina inşa edilmesi (Mevcut binalara ilaveler yapılması veya asansör veya kalorifer tesisleri konulması yeni inşaat hükmündedir).
2- Bir binanın yanması, yıkılması suretiyle veya sair sebeplerle tamamen veya kısmen harabolması veya binada mevcut asansör veya kalorifer tesislerinin kısmen veya tamamen kaldırılması.
3- Bir binanın kullanış tarzının tamamen değiştirilmesi veya bir binanın ikamete mahsus mahallerinden bir kısmının dükkan, mağaza, depo gibi ticaret ve sanat icrasına mahsus mahaller haline kalbedilmesi, (Bu hükmün uygulanmasında bir apartmanın her dairesi bir bina sayılır ve tadil sebebi, yalnız kullanış tarzı tamamen veya kısmen değiştirilen daire için geçerli olur).
4- Arazinin hal ve heyetinde değişik olması:
a- Arazinin fidanlandırılması veya ağaçlandırılması, bağ haline getirilmesi;
b- Fidanlı, ağaçlı veya kütüklü bir arazinin tarla haline getirilmesi veya gelmesi;
c- Tarım yapılan bir arazinin tabii bir afet veya arıza sebebiyle veya sair sebepler yüzünden tarıma elverişsiz hale gelmesi;
d- Tarım yapılmayan bir arazinin tarıma elverişli hale getirilmesi;
e- Arazinin parsellenmek suretiyle arsalar haline getirilmesi;
5- Bir binanın mütemmimi durumunda olan arazinin mütemmimlik durumundan çıkması veya bir arazi ve arsanın bina mütemmimi durumuna girmesi;
6- Bir bina veya arazinin taksim veya ifraz edilmesi veya mükellefinin değişmesi (Araziden bir kısmının istimlak edilmesi de ifraz hükmündedir).
7- Müteaddit arazi ve arsaların tek bir arazi ve arsa haline getirilmesi veya müteaddit hisselere ayrılmış olan bir binanın bütün hisselerinin birleştirilmesi.
8- Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina ve arazinin değerlerinde % 25'i aşan oranda artma veya eksilme olması.
Yukarıda maddeler halinde belirtilen vergi değerini değiştiren sebeplerin meydana gelmesi halinde belirtilen süreler içinde bildirim verilmesi gerekmektedir.

5. Satın Alınan Gayrimenkulün Emlak Vergisinin Hangi Değer Üzerinden Hesaplanacağı

Satın alınan gayrimenkulün, emlak vergisi mükellefiyeti izleyen yıldan itibaren başlar. Alıcı, gayrimenkulü aldığı yıl için emlak vergisi ödemez. Ancak, yıl içinde satın alınan gayrimenkul için, "yıl sonuna kadar", yılın son üç ayı içinde satın alınan gayrimenkuller için de satın alma tarihinden itibaren "üç ay içinde" ilgili belediyeye "emlak vergisi bildirimi" verilmesi gerekir. (EVK madde 23/b ve üçüncü fıkrası ile 33/6. maddesi gereği)
Ödenecek olan emlak vergisi ise,Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesi hükmüne göre, "emlak vergisi asgari değeri" üzerinden hesaplanır.
5766 sayılı Kanunun 11. maddesi ile 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda yapılan düzenlemelere göre; menkul ve gayrimenkul mallar hakkında alım, satım, taahhüt ve rehinle ilgili her nevi mukavele, senet ve kağıtlarda değer gösterilmesi zorunludur. Gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu ve kadastro harcı, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanacaktır. Tapuda yapılan işlemden sonra, emlak vergisi değerinden daha düşük bir bedel üzerinden harç ödendiğinin veya beyan edilen devir ve iktisap bedelinin gerçek durumu yansıtmadığının anlaşılması durumunda aradaki farka isabet eden miktar tarh edilecek. Tapu ve kadastro harcında, vergi ziyaı cezası yüzde 25 olarak uygulanacaktır.

6. Emekli, Gazi, Şehit Dul ve Yetimleri, Engelliler ve Hiçbir Geliri Olmayanlar İçin Emlak Vergisi Uygulaması
Emlak vergisinin konusu Kanunun 1. maddesinde belirlenmiştir. Buna göre, Türkiye sınırları içinde bulunan binalar Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre bina vergisine tabidir. Bina vergisini, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler öder. Bir binaya paylı mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar.
Emlak Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin değişik ikinci fıkrasında, "Cumhurbaşkanı, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, engellilerin, şehitlerin dul ve yetimlerinin Türkiye sınırları içinde brüt 200 m2'yi geçmeyen tek meskeni olması (intifa hakkına sahip olunması hali dahil) halinde, bu meskenlerine ait vergi oranlarını sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Bu hüküm, yukarıda belirtilenlerin tek meskene hisse ile sahip olmaları halinde hisselerine ait kısım hakkında da uygulanır. Muayyen zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılan meskenler hakkında bu hüküm uygulanmaz. Geliri olmadığını belgelemenin usul ve esaslarını belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu yetkiye istinaden indirimli (sıfır oranlı) bina vergisi uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca 38, 39, 43, 44, 45, 47 ve 57 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğleri ile belirlenmiştir.

6.1. Hiçbir Geliri Olmayanlar
Emlak Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde yapılan değişiklikle Cumhurbaşkanı'nca belirlenecek indirimli vergi oranından yararlanacak mükellefler kapsamına, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyen mükellefler de alınmıştır.
Düzenleme ile hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin sahip oldukları 200 metrekareyi geçmeyen tek konuta ilişkin emlak vergisi oranı Cumhurbaşkanı'nca sıfıra indirilmiştir. Buna göre, ticari, zirai, serbest meslek kazancı, banka faizi, hisse senedi kâr payı vb. dolayısıyla herhangi bir geliri bulunmadığı gibi herhangi bir yerde de ücretli olarak çalışmayan (işsiz) kişiler kanunda sayılan şartları taşımaları halinde sahip oldukları tek konut için emlak vergisi ödemeyeceklerdir.
Emlak Vergisi Kanunu 45 Seri No.lu Genel Tebliği ile hiçbir geliri olmayanlar kapsamına bina vergisi indiriminden yararlanılan yıldan bir önceki yılda geçerli olan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde (2017 yılı 30.000 TL, 2018 yılı 34.000 TL, 2019 yılı 40.000 TL, 2020 yılı 49.000 TL) yer alan tutarı geçmeyen her türlü menkul sermaye iradı (Örneğin; mevduat ve repo faizi ..v.d.) geliri sahipleri de katılmıştır. İndirimli vergi oranından yararlanmak suretiyle sahip oldukları tek konut için emlak vergisi ödememe imkânından yararlanmak isteyen mükelleflerin belediyeden temin edecekleri "Hiçbir Geliri Olmadığını Belgeleyenlerin Tek Meskenlerine Ait Form" ekinde, ikametgâhlarının bulunduğu yer vergi dairesinden gelir vergisi mükellefi olmadıklarına, Sosyal Güvenlik Kurumu'nun ilgili birimlerinden de aktif sigortalı bulunmadıklarına dair alacakları belgeleri ilgili belediyeye vermeleri gerektiği 38 Seri No.lu Emlak Vergisi Genel Tebliği ile düzenlenmiş daha sonra 44 Seri No.lu Emlak Vergisi Genel Tebliği ile mükelleflere kolaylık sağlanması adına indirim hakkından yararlanılması için hiçbir geliri olmayanların ilgili belediyeye Taahhüt Belgesi vermesi halinde indirimden yararlanacağı düzenlenmiştir.
Belediyeler indirimli vergi oranı uygulanabilmesi için, yukarıda belirttiğimiz belgeler dışında mükelleflerden başka bir belge talep etmeyeceklerdir. Mükellefler, daha sonra yukarıda belirtilen türden bir gelir elde etmeleri veya ikinci bir mesken binasına sahip olmaları halinde, bu durumu mükellefiyetlerinin bulunduğu belediyeye bildirmek zorundadırlar. İndirimli vergi oranından yararlanma şartlarını taşımadığı halde, gerçek dışı beyan ve gerçek dışı belge ibraz etmek suretiyle indirimli vergi oranından yararlanan mükellefler ile durumunda meydana gelen değişikliği bildirmeyen mükelleflerden alınması gereken vergi, kendilerinden cezalı olarak ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır.

6.2. Emekliler, Engelliler, Gaziler ve Şehitlerin Dul ve Yetimleri
Emlak Vergisi Kanunu'nun 8. maddesine göre, gelirleri sadece kanunla kurulan Sosyal Güvenlik Kurumu'ndan aldıkları aylıklardan ibaret bulunan emekli, dul ve yetimler ile gaziler ve şehitlerin dul ve yetimleri, engelliler Türkiye sınırları içinde brüt 200 metrekareyi geçmeyen tek meskene sahip olmaları durumunda (intifa hakkına sahip olunması hali dahil) bu konut için emlak vergisini indirimli orana göre ödeme imkânına sahiptirler. 45 seri numaralı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile daha sonra; geliri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların elde ettikleri ve yıllık tutarı toplamı bina vergisi indiriminden yararlanılan yıldan bir önceki yılda geçerli olan Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin (2017 yılı 30.000 TL, 2018 yılı 34.000 TL, 2019 yılı 40.000 TL, 2020 yılı 49.000 TL) ikinci gelir diliminde yer alan tutarı geçmeyen her türlü menkul sermaye iradı gelirleri, indirimli (sıfır) bina vergisi oranından yararlanmaya engel teşkil eden gelirler arasında değerlendirilmeyeceği açıklanmıştır.

İndirimli bina vergisi oranının uygulanabilmesi için, şartları taşıyan mükelleflerin, belediyeden sağlayacakları formu doldurup imzalayarak ilgili belediyelere vermeleri gerekmektedir.
Belediyeler almış oldukları form gereğince indirimli vergi oranını uygulayacaklar ve yasal olarak belirlenmiş belgeler dışında başka belge talep etmeyeceklerdir.
Bir defa form veren ve durumunda herhangi bir değişiklik olmayan mükelleflerin her yıl yeniden form vermelerine gerek yoktur.
İndirimli vergi oranından yararlanma şartlarını taşımadığı halde, gerçek dışı beyan ve gerçek dışı belge ibraz etmek suretiyle indirimli vergi oranından yararlananlar ile durumunda meydana gelen değişikliği bildirmeyen mükelleflerden alınması gereken vergi cezalı olarak tahsil edilecektir.

6.3. İndirimli Vergi Uygulamasında Dikkat Edilecek Konular:
1- Türkiye sınırları içinde tek meskeninin olması gerekmektedir. Birden fazla konuta sahip olanların hiç bir meskeni için bu indirim uygulanmaz.
2- Yılın belirli zamanlarında dinlenme amacıyla kullanılan yazlık vb. konutlar için indirimli emlak vergisinin uygulanması mümkün değildir.
3- İndirimli emlak vergisi imkânından yararlanabilmek için Türkiye Cumhuriyeti Kanunlarına göre kurulan sosyal güvenlik kuruluşlarından emekli olunması gerekmektedir. Bu nedenle yabancı ülkelerde kurulu sosyal güvenlik kuruluşlarından emekli olup Türkiye'de büyüklüğü brüt 200 metrekareyi geçmeyen bir konuta sahip olan kişi emlak vergisi indiriminden yararlanamayacaktır.
4- İndirimli vergi oranının uygulanması için meskende bizzat oturma şartı aranmamaktadır. Bu nedenle, sahip olduğu büyüklüğü 200 metrekareyi geçmeyen tek meskeni boş tutan veya bedelsiz olarak bir başkasının kullanımına bırakarak (bedelsiz kullanıma bırakılması hususu Gelir Vergisi Kanunu'nun "gayrimenkul sermaye iradı ve emsal kira esasları" açısından ayrıca ele alınmalıdır)başka bir konutta kirada oturanlar da diğer şartları taşımaları kaydıyla indirimli vergi oranından faydalanabileceklerdir.
5- İndirimli emlak vergisi ödeme, şartları taşıyan emekli, dul, engelli, yetim veya gazi ile şehitlerin dul ve yetimlerine sağlanmış bir imkân olup bunların eşlerinin durumunun önemi yoktur. Örneğin; Emekli bir memurun kendi adına kayıtlı tek meskeni için indirimli orandan faydalanması mümkün olup, diğer taraftan eşinin üzerine kayıtlı üç adet konutu varsa, eşi indirimli orandan yararlanamaz.
6- 45 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeye göre; Türkiye sınırları içinde brüt 200 metrekareyi geçmeyen tek meskeni olan veya bu meskende intifa hakkına sahip olup hiçbir geliri olmadığını belgeleyenler ile münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aylık alanların; elde ettikleri ve yıllık tutarı toplamı bina vergisi indiriminden yararlanılan yıldan bir önceki yılda geçerli olan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2017 yılı 30.000 TL, 2018 yılı 34.000 TL, 2019 yılı 40.000 TL, 2020 yılı 49.000 TL) geçmeyen her türlü menkul sermaye iradı geliri, söz konusu mükelleflerin indirimli (sıfır) bina vergisi oranından yararlanmalarına engel teşkil etmediğinden, indirimli (sıfır) bina vergisi oranı uygulamasından yararlanan bu durumdaki mükellefler hakkında ceza ve gecikme faizinin uygulanmaması, uygulanmış olan ceza ve gecikme faizinin terkin edilmesi ve tahsil edilmiş olanların ise red ve iade edilmesi gerekmektedir.
7- İndirimli (sıfır) vergi oranından yararlanan mükelleflerin, bu orandan yararlanma ile ilgili şartlardan herhangi birini kaybetmeleri halinde, bu durumu mükellefiyetlerinin bulunduğu belediyeye bildirmeleri gerekmektedir.

7. Bina Vergisi Hesaplanması
Yukarıda da açıklandığı üzere, bina vergisinin matrahı, Emlak Vergisi Kanunu'na göre tespit edilen vergi değeridir.
Binalarda vergi değeri hesabı aşağıdaki gibi olacaktır:
Vergi değeri; Maliye ve Çevre ve Şehircilik Bakanlıklarınca ortaklaşa tespit ve ilan edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ve takdir olunan arsa payı değeri ile vergi dairelerince hazırlanan tüzük hükümlerinden yararlanılarak hesaplanan bedeldir.
Ev ve iş yerlerinin emlak vergisi hesaplanırken, aşağıdaki bilgilere de ihtiyaç duyulacaktır:
- Evin ya da iş yerinin üzerine inşa edildiği arsanın metrekare birim değeri ve arsa payının kaç metrekare olduğu
- Evlerin ve binaların; betonarme, karkas, yığma ya da ahşap olma durumu ve inşaat sınıfına göre belirlenen metrekare maliyet bedeli
- Dairenin dıştan dışa yüzölçümü
- Aşınma payı indirimi
- Kalorifer ve asansör farkı

Binanın vergi değeri aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:
- Binanın (dairenin) dıştan dışa yüzölçümü, bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini gösteren cetvelde yer alan ortalama rakam ile çarpılacaktır.

- Bu çarpım sonucu bulunacak rakama, varsa asansör, kalorifer veya klima tesisatı farkı eklenecektir. Eklenecek asansör farkının oranı %6, kalorifer veya klima farkının oranı %8'dir.
- Bulunan toplam değerden, Emlak Vergisi Kanunu'nun 31. maddesine göre çıkarılan Tüzük'ün 23. maddesinde belirtilen aşınma payı düşülecektir.
- Aşınma payı düşüldükten sonra kalan değere, arsa veya arsa payının asgari ölçülere göre tespit edilen değeri ilave olunacaktır.

1- İnşaatın metrekare maliyet bedeli
2- Binanın dıştan dışa yüzölçümü
3- Binanın inşaat maliyet bedeli (1x2)
4- Kalorifer/klima farkı (3x%8)
5- Asansör farkı (3x%6)
6- Binanın kalorifer, klima ve asansör dahil inşaat maliyet bedeli (3+4+5)
7- Aşınma payı indirimi (6 x % ...tüzüğe göre tespit edilecektir.)
8- Binanın inşaat maliyet bedeli (6-7)
9- Asgari ölçülere göre bulunan arsa değeri
10- Binanın vergi değeri (Emlak vergisi matrahı) (8+9)

Emlak vergisi matrahına uygulanacak oran; Büyükşehir belediyesi ve mücavir alanları içindeki konutlar için binde 2, diğer binalar için binde 4'tür.

Bulunan bu vergi değeri devam eden yıllarda, Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesi gereği, her yıl bir önceki yılda ilan edilen yeniden değerleme oranının Yarısı nispetinde arttırılacaktır.

Emlak Vergisi Kanunu'na göre bina, arsa ve arazilerin emlak vergisine esas alınan vergi değeri, dört yılda bir ilgili belediyeler tarafından yeniden hesaplanıyor. Daha doğrusu, dört yılda bir ilgili belediyeler arsa birim metrekare değerlerini yeniden belirliyorlar, güncelliyorlar. Dolayısıyla, arsa değeri artınca emlak vergisine esas matrah da (vergi değeri de) artmış oluyor. Vergi değerinin yeniden hesaplandığı yılı izleyen yıllarda ise vergi değeri, bir önceki yıl için tespit edilen yeniden değerleme oranının yarısı kadar artırılıyor. (Cumhurbaşkanının artışı yeniden değerleme oranı kadar yaptırma yetkisi bulunmaktadır.)

2014-2015-2016 ve 2017 yılı emlak vergileri için baz teşkil eden emlak değerleri 2013 yılında belirlenmişti. Aradan dört yıl geçtikten 2018-2019-2020 ve 2021 yılları için baz teşkil edecek emlak değerleri Takdir Komisyonları tarafından 2017 yılı içinde belirlendi. 2013 sonu 2014 başında yaşanan sorunlar; bazı belediyeler fahiş sayılacak şekilde çok yüksek tutarlarda takdir ettikleri değerler nedeniyle emlak vergilerinin muazzam seviyede arttığı iller, ilçeler olmuş ve büyük tartışmalar çıkmıştı. Aynı sıkıntı 2017'de bazı belediyeler tarafından fahiş sayılacak şekilde yapılan takdirler nedeniyle yine gündeme gelmişti.

Yukarıda açıkladığımız ve emlak vergisi hesabı örneğinde anlattığımız üzere, emlak vergisi değeri kabaca binanın inşaat maliyeti ile arsa değerinin toplanması sonucu bulunuyor. Doğal olarak arsa değeri ne kadar çok artarsa emlak vergisi de o kadar artmakta. Özellikle büyükşehirlerin son dönemlerde değerlenen bazı ilçelerinde oldukça yüksek artışlar söz konusu oldu. 2017 sonunda tespit edilen arsa değerlerine göre hesaplanacak emlak vergileri 2018 yılı içinde tarh ve tahakkuk etmiştir. 2019, 2020 ve 2021 yıllarında ise (Cumhurbaşkanı yetkisini kullanmazsa) emlak vergisi değerleri bir önceki yıl için belirlenecek yeniden değerleme oranının yarısı kadar artacaktır. Mükellefler buna ilişkin bir beyanname vermeyecektir. Belediyeler buna göre gerekli hesaplamaları yaparak vergiyi otomatikman tarh ve tahakkuk ettirecek, mükellefler ise ilgili vadelerde vergilerini ödemekle yükümlü olacaklardır.

7.1. Tespit edilecek asgari arsa değeri 2017 yılı için uygulanan değerin %50'sinden fazla olamayacak

2017 yılında yapılan fahiş sayılacak derecedeki yüksek değer tespitlerine dair sorunu gidermek amacıyla Emlak Vergisi Kanunu'na 7061 sayılı Kanun ile 05.12.2017'de yürürlüğe giren şekilde geçici 23. Madde eklenmişir. Buna göre, takdir komisyonlarınca 2017 yılında 2018 yılı için takdir edilen asgari ölçüde, arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin 2017 için uygulanan birim değerlerinin yüzde 50'sinden fazlasını aşması durumunda, 2018 yılına ilişkin bina ve arazi vergi değerlerinin hesabında, 2017 için uygulanan asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin yüzde 50 fazlası esas alınacak. 2019, 2020, 2021 yıllarında bina ve arazi vergisi matrahları ile asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerleri, bu şekilde belirlenen değerler üzerinden hesaplanacaktır. Emlak Vergisi değeri veya asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerleri esas alınarak uygulanan vergi, harç ve diğer mali yükümlülükler için de bu değerler dikkate alınacaktır.

7.2. 76 Seri No.lu Genel Tebliğ ile Yapılan Açıklamalar
2020 yılında emlak vergisi hesabına esas vergi değerinin (vergi matrahının) nasıl belirleneceğine dair, 27.12.2019 tarih ve 30991 sayılı (2. Mükerrer) Resmi Gazete'de yayınlanan 76 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde açıklamalar yapılmış ve örnek hesaplamalara yer verilmiştir.

7.2.1. 2019 yılı ve önceki yıllarda mükellef olanların 2020 yılına ait emlak vergi değerlerinin hesabı
Bu mükelleflerin bina, arsa ve arazilerinin 2020 yılı vergi değerleri, 2019 yılı vergi değerlerinin, bu yıla ait yeniden değerleme oranının yarısı olan (%22,58/2=) %11,29 (onbir virgül yirmidokuz) oranında artırılması suretiyle bulunacak tutarlar olacaktır.
ÖRNEK: Mükellef (A) Kırşehir ili, Kaman Belediyesi sınırları içinde yer alan meskeni 2013 yılında satın almıştır. 2019 yılı emlak vergi değeri 130.000,00 TL olan meskenin 2020 yılı emlak vergi değeri aşağıda belirtildiği şekilde hesaplanacaktır.

1	Meskenin 2019 yılına ait emlak vergi değeri	130.000,00 TL
2	2019 yılına ait yeniden değerleme oranının yarısı (%22,58/2=)	%11,29
3	Meskenin 2020 yılı emlak vergi değeri [1+(1x2)]	144.677,00 TL
4	Bin liraya kadar olan kesirler dikkate alınmayacağından verginin tahakkukunda esas alınacak emlak vergi değeri	144.000,00 TL

7.2.2. 2020 yılı itibarıyla mükellef olacakların emlak vergi değerlerinin tespiti
Mükellefiyeti 2020 yılında başlayanların, mükellefiyetleri ile ilgili bina, arsa ve arazi vergisi tarhiyatına esas alınacak vergi değerinin hesabında; takdir komisyonlarınca 2017 yılında takdir edilen ve 2018 yılında uygulanan asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerleri; 30/11/2018 tarihli ve 30611 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 503) ile 2018 yılına ait belirlenen yeniden değerleme oranının yarısı olan (%23,73/2=) %11,865 (onbir virgül sekizyüzaltmışbeş) nispetinde artırılması suretiyle bulunacak 2019 yılı değerinin, bu yıla ait yeniden değerleme oranının yarısı olan (%22,58/2=) %11,29 (onbir virgül yirmidokuz) nispetinde artırılmak suretiyle dikkate alınacaktır.
ÖRNEK: Mükellef (B) 2019 yılında Eskişehir ili, Sivrihisar Belediyesi sınırları içinde 1100 m2 büyüklüğünde bir arsa satın almış ve bu arsaya ilişkin emlak vergisi bildirimini ilgili belediyeye vermiştir. Arsanın bulunduğu cadde için takdir komisyonunca 2018 yılından itibaren uygulanmak üzere takdir edilen asgari ölçüde arsa metrekare birim değeri 80,00 TL'dir.
2018 yılına ait yeniden değerleme oranının yarısı %11,865, 2019 yılına ait yeniden değerleme oranının yarısı ise %11,29 olarak tespit edilmiş olduğuna göre, mükellefiyeti 2020 yılında başlayacak bu mükellefin 2019 yılında satın aldığı arsanın 2020 yılı arazi (arsa) vergisine esas vergi değeri aşağıda belirtildiği şekilde hesaplanacaktır.

1	2018 yılından itibaren uygulanmak üzere takdir komisyonunca 2017 yılında takdir edilen asgari ölçüde arsa metrekare birim değeri	80,00 TL
2	2019 yılına ait asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin hesabında uygulanacak artış oranı (%23,73/=)	%11,865
3	2019 yılı emlak vergi değerine esas asgari ölçüde arsa metrekare birim değeri [1+(1x2)]	89,49 TL
4	2020 yılına ait asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin hesabında uygulanacak artış oranı (%22,58/2=)	%11,29
5	2019 yılı emlak vergi değerine esas asgari ölçüde arsa metrekare birim değeri [3+(3x4)]	99,59 TL
6	Arsanın yüzölçümü	1.100 m^2
7	Arsanın 2020 yılı vergi değeri (5x6)	109.549,00 TL
8	Bin liraya kadar olan kesirler dikkate alınmayacağından verginin tahakkukunda esas alınacak emlak vergi değeri	109.000,00 TL

ÖRNEK: Mükellef (C) Ankara ili, Mamak Belediyesi sınırları içinde yer alan 500 m2 arsa üzerinde inşa edilen ve inşaatı 2009 yılında sona ermiş olan bir işyerini 2019 yılında satın almıştır. Betonarme karkas, 1 inci sınıf olan inşaatın dıştan dışa yüzölçümü 140 m2'dir. Bu işyeri için 2020 yılına ait uygulanacak bina metrekare normal inşaat maliyet bedeli 1.436,85 TL'dir. Arsanın bulunduğu cadde için 2018 yılında uygulanan asgari ölçüde arsa metrekare birim değeri 760,00 TL'dir.

2019 yılına ait asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin hesabında uygulanacak artış oranı %11,865, 2020 yılına ait asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin hesabında uygulanacak artış oranı ise %11,29 olarak tespit edildiğine göre mükellefiyeti 2020 yılında başlayan bu mükellefin işyerinin 2020 yılı vergi değerinin tespitinde emlak (bina) vergi değeri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır. (Vergi değerinin hesabında asansör, klima veya kalorifer payı ilavesi ile aşınma payı indirimi ihmal edilmiştir.)

1	İnşaatın türü ve sınıfına göre 2020 yılına ait uygulanacak bina metrekare normal inşaat maliyet bedeli	1.436,85 TL
2	Binanın dıştan dışa yüzölçümü	140 m^2
3	Binanın maliyet bedeli (1x2)	201.159,00 TL
4	2018 yılından itibaren uygulanmak üzere takdir komisyonunca 2017 yılında takdir edilen asgari ölçüde arsa metrekare birim değeri	760,00 TL
5	2019 yılına ait asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin hesabında uygulanacak artış oranı (%23,73/2=)	%11,865
6	2019 yılı emlak vergi değerine esas asgari ölçüde arsa metrekare birim değeri [4+(4x5)]	850,17 TL
7	2020 yılına ait asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin hesabında uygulanacak artış oranı (%22,58/2=)	%11,29
8	2020 yılı emlak vergi değerine esas asgari ölçüde arsa metrekare birim değeri [6+(6x7)]	946,15
9	Arsanın yüzölçümü	500 m^2
10	Arsanın vergi değeri (8x9)	473.075,00 TL
11	Binanın 2020 yılı vergi değeri (3+10)	674.234,00 TL
12	Bin liraya kadar olan kesirler dikkate alınmayacağından verginin tahakkukunda esas alınacak emlak vergi değeri	674.000,00 TL

8. Değerli Konut Vergisi

7194 sayılı Kanunun 30 ilâ 37. maddeleri ile 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na 41. maddesinden sonra gelmek üzere, "Değerli Konut Vergisi" başlıklı dördüncü kısım eklenmiş ve 1319 sayılı Kanunun 42 ilâ 49. maddeleri arasında değerli konut vergisi düzenlenmiştir.

Söz konusu maddeler, 7194 sayılı Kanunun yayınlandığı tarih itibariyle (07.12.2019'da) yürürlüğe girmiştir. Sadece, yasa maddelerinde yer verilen tutarların yeniden değerlenmesine ilişkin hüküm 01.01.2020 tarihinde yürürlüğe girecektir. Bu durumda, 2019 ve 2020 yılına ilişkin değerli konut vergisi hesaplamalarında aşağıda yer verilen tutarlar geçerli olacaktır.

8.1. Verginin konusu

Söz konusu düzenlemeye göre, Türkiye sınırları içinde bulunan ve emlak vergisine esas bina vergi değeri veya Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nce belirlenmiş değeri 5.000.000 TL ve bu tutarı aşan mesken nitelikli taşınmazlardan "Değerli Konut Vergisi" alınacaktır. Bu tutar her yıl yeniden değerleme oranına göre arttırılacaktır.

8.2. Vergiye ait değerlerin tespiti, tebliği, kesinleşmesi

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nce ilgili mevzuat kapsamında yapılan veya yaptırılan değerleme sonucunda belirlenen ve değeri 42. maddede yer alan tutarı (5.000.000 TL) aşan (bu tutar dâhil) mesken nitelikli taşınmazlar, ilgilileri tarafından ulaşılabilecek şekilde Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nün internet sitesinde ilan edilecek ve ilgilisine ayrıca tebliğ edilecektir. Tebliğ tarihinden itibaren 15. günün sonuna kadar Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'ne itiraz edilmeyen mesken nitelikli taşınmaz değeri kesinleşecektir. Süresinde yapılan itirazlar, 15 gün içinde değerlendirilerek sonuçlandırılacak ve kesinleşen değer, aynı usulle ilan ve ilgilisine tebliğ edilecektir. Bu değer, değerli konut vergisi uygulamasında Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nce belirlenen değer olarak kabul edilecektir.

Bu vergi uygulamasında, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nce belirlenen bir değerin bulunmaması durumunda, bina vergi değeri (emalk vergisine esas değer) esas alınarak vergilendirme işlemleri yapılacaktır.

[60] 7194 sayılı Kanun ile düzenlenen Değerli Konut Vergisi 07.12.2019 tarihinde yürürlüğe girmesine rağmen, pek çok mükellefe 01.01.2019 tarihi itibariyle değerleme yapıldığı belirtilerek oldukça yüksek bedelli tebligatlar Aralık 2019 içinde gönderlmeye başlanmış; bunun üzerine mükellefler itiraz haklarını kullanmaya başlamış ve ayrıca uygulamada itirazların reddedilmesi halibde İdare Mahkemesinde dava açılması ve bir yandan ise beyannamenin ihtirazi kayıtla verilerek vergi mahkemesinde de dava açılması yönünde görüş oluşmuştur. Diğer taraftan, bu verginin Anayasa aykırı olduğu yönünde de uzman görüşleri basına yansımıştır. Kamuoyunun oldukça yoğun tepkisini alan bu vergi uygulaması ile ilgili basına yansıyan haberlerden, Cumhurbaşkanı'nın itirazları dikkate alarak yeni bir düzenleme yapılmasını istediği görülmüştür. Rehberimizde, 30/12/2019 itibariyle yürürlükte olan mevzuata göre bilgilendirme yapılmıştır. Konu hakkında 2020 yılı Ocak ayı içinde ve/veya devamında yeni bir yasal düzenleme yapılması muhtemeldir. Bu nedenle konunun yakından takip edilmesi önem arz etmektedir.

Verginin matrahı, bina vergi değeri ve Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nce belirlenen değerden yüksek olanıdır.

8.3. Vergi tarifesi

Vergi tarifesi aşağıdaki gibidir:

Taşınmazın değeri	**Oran**
5.000.000 TL ile 7.500.000 TL arasında olanlar	Binde 3
7.500.001 ile 10.000.000 TL arasında olanlar	Binde 6
10.000.0001 TL'nı aşanlar	Binde 10

Paylı mülkiyette ve **elbirliği mülkiyette, matrahın hesabında** mesken nitelikli **taşınmazın toplam değeri** esas alınacaktır.

Tarifedeki tutarlar ve Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nce belirlenen ve 42. maddede yer alan tutarı aşan (bu tutar dahil) mesken nitelikli taşınmazların değeri, her yıl yeniden değerleme oranına göre arttırılacaktır. Ancak Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nce belirlenen taşınmaz değeri, değer tespitinin yapıldığı yıl yeniden değerleme oranında artırılmayacaktır.

8.4. Mükellefiyet

Değerli konut vergisini mesken nitelikli taşınmazların maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa mesken nitelikli taşınmaza malik gibi tasarruf edenler ödeyecektir.

Bir mesken nitelikli taşınmaza paylı mülkiyet halinde mâlik olanlar, hisseleri oranında mükellef olacaklardır.

Elbirliği mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Değerli konut vergisi mükellefiyeti;

a) Mesken nitelikli taşınmazın değerinin, bina vergi değeri veya Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nce belirlenen değerin 42. maddede belirtilen tutarı aştığının (bu tutar dahil) belirlendiği tarihi,

b) 33. maddenin (1) ila (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması hâlinde bu değişikliklerin vuku bulduğu tarihi,

c) Muafiyetin sukut ettiği (bittiği, sonlandığı) tarihi,

takip eden yıldan itibaren başlayacaktır.

Yanan, yıkılan, tamamen kullanılmaz hale gelen veya vergiye tabi iken muaflık şartlarını kazanan mesken nitelikli taşınmazlardan dolayı mükellefiyet, bu olayların vuku bulduğu tarihi takip eden taksitten itibaren sona erecektir.

8.5. Muafiyetler

Aşağıda yazılı mesken nitelikli taşınmazlar, değerli konut vergisinden muaftır:

a) Genel ve özel bütçeli idarelerin, belediyelerin ve üniversitelerin maliki veya intifa hakkına sahip olduğu mesken nitelikli taşınmazlar,

b) Türkiye sınırları içinde mesken nitelikli tek taşınmazı olan kişilerden; kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup onsekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların sahip olduğu mesken nitelikli taşınmazlar (intifa hakkına sahip olunması hali dahil) (bu hüküm, belirtilen kişilerin tek meskene hisse ile sahip olmaları halinde hisselerine ait kısım hakkında da uygulanır),

c) Yabancı devletlere ait olup elçilik ve konsolosluk olarak kullanılan mesken nitelikli taşınmazlar ile elçilerin ikametine mahsus mesken nitelikli taşınmazlar ve bunların müştemilatı (karşılıklı olmak şartıyla) ve merkezi Türkiye'de bulunan milletlerarası kuruluşlara, milletlerarası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait mesken nitelikli taşınmazlar,

ç) Esas faaliyet konusu bina inşası olanların işletmelerine kayıtlı bulunan ve henüz ilk satışa, devir ve temlike konu edilmemiş yeni inşa edilen mesken nitelikli taşınmazlar (arsa karşılığı inşaat işlerinde sözleşme gereği taahhüt işini üstlenen müteahhide kalan mesken nitelikli taşınmazlar dahil) (bu taşınmazların kiraya verilmesi veya sair surette kullanılması hâlleri hariç).

8.6. Beyanname verilmesi ve verginin ödenmesi

Mükelleflerin, istisna tutarını aştıkları (yukarıda yer verilen 5.000.000 TL'nı) yılı takip eden yılın Şubat ayının 20. günü sonuna kadar taşınmazın bulunduğu yerdeki yetkili vergi dairesine beyanname vermesi, tahakkuk edecek vergiyi ise Şubat ve Ağustos aylarında iki eşit taksitte ödemesi gerekecektir.

Mükellefler her yıl beyanname vermekle yükümlü olacaklardır.

Yıl içerisinde mükellefiyetin başlamasını gerektirecek durumun meydana gelmesi halinde, mükellef tarafından takip eden yılın beyanname verme süresi içerisinde ilgili vergi dairesine beyanname verilecektir.

XVI. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU

1- Verginin Konusu

Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarikiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız (karşılıksız, bedelsiz) bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabidir.

Bu vergi, Türk tabiiyetinde bulunan şahısların yabancı ülkelerde aynı yollardan iktisab edecekleri (kazanacakları, elde edecekleri) mallara da şamildir (uygulanır).

Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetindeki bir şahsın Türkiye sınırları dışında bulunan malını veraset tarikiyle veya sair suretle ivazsız bir tarzda iktisabeden ve Türkiye'de ikametgahı olmayan yabancı şahıs bu vergi ile mükellef tutulmaz.

2- Veraset ve İntikal Vergisinde İstisnalar

Aşağıda gösterilen intikaller veraset ve intikal vergisinden müstesnadır:

a) Veraset tariki ile intikal eden ev eşyası ile murise ait zat eşyası ve aile hatırası olarak muhafaza edilen tablo, kılıç, madalya gibi eşya;

b) Değerleri 10. maddeye göre belirlenen menkul ve gayrimenkul mallardan evlatlıklar da dahil olmak üzere füruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin (2018 yılı için 202.154 TL, 2019 yılı için 250.125 TL, 2020 yılı için 306.603 TL) (füruğ bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinin; 2018 yılı için 404.556 TL, 2019 yılı için 500.557 TL, 2020 yılı için 613.582 TL)

c) Örf ve adete göre verilmesi mutad bulunan hediye, cihaz, yüzgörümlüğü ve drahomalar (Gayrimenkuller hariç);

ç) Bilumum sadakalar;

d) İvazsız suretle vaki intikallerin (2018 yılı için 4.656 TL, 2019 yılı için 5.760 TL, 2020 yılı için 7.060 TL)

e) Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişler ile 14.03.2007 tarihli ve 5602 Sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun'da tanımlanan şans oyunlarında kazanılan ikramiyelerin (2018 yılı için 4.656 TL, 2019 yılı için 5.760 TL, 2020 yılı için 7.060 TL)

f) Üçüncü maddenin (a) ve (b) fıkraları şümulüne giren şahısların statüleri gereğince maksatları içinde usulüne uygun olarak yaptıkları yardımlar;

g) Amme idare ve müesseseleri ve 3659 sayılı Kanuna tabi müesseseler ve amme menfaatlerine hadim cemiyetlerden veya emekli sandıklarından (veya bu mahiyetteki kurumlardan) dul ve yetimlere bağlanan aylıklarla bu aylıklar dışında verilen emekli ikramiyeleri ile dul ve yetim evlenme ikramiyeleri ve hizmet müddetlerini doldurmamış bulunanların dul ve yetimlerine aylık yerine toptan yapılan ödemeler ve harp malülleriyle şehit yetimlerine tekel beyiyelerinden ödenen paralar;

h) Harpte veya eşkıya müsademelerinde, manevra ve talimler esnasında veyahut bunlarda aldığı yaralar neticesinde ölen subay, astsubay ve erlerin (Jandarma dahil) kezalik vazife esnasında ölen emniyet mensuplarının füru ve eşlerine ve ana ve babalarına intikal eden bütün mallar kıymetinden (b) fıkrasında kabul olunan miktarın bir misli;

i) Borçlar Kanunu'nun 242. maddesine göre rücu şartı ile yapılan hibelerde bağışlananın bağışlıyandan evvel vefatı halinde bağışlayana rücu eden hibe edilmiş mallar;

j) Sağlar arasında ivazsız bir tarzda vuku bulan intikaller hariç olmak üzere kuru mülkiyet halinde intikal eden mallar (Kuru mülkiyet halinde kaldığı müddetçe);

k) Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan Vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar.

l) Plaka tahdidi uygulanan illerde Kararname ile yetkili kılınan trafik komisyonlarınca ticari plaka satışından elde edilen paralardan, ticari plakalı taşıt sahiplerine dağıtılan miktarlar.

m) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının veraset ve intikal yoluyla devir ve iktisabına ilişkin işlemler.

n) Genel bütçeye dahil dairelerle katma bütçeli idareler bütçelerinden kamu iktisadi teşebbüslerine yapılacak iktisadi transferler ve yardımlar.

o) Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının hak kazanılan kısımları.

3- Veraset ve İntikal Vergisinde Muafiyetler

Aşağıda yazılı şahıslar veraset ve intikal vergisinden muaftır:

a) Amme idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaate hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden kurumlar vergisine tabi olmayanlar;

b) Yukarıki fıkrada sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküller;

c) Yabancı Devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o Devletin tabiyetinde bulunan memurlar ve Türkiye'de resmi bir vazifeye memur edilenler ile bu sayılanların aileleri efradı (Mütekabiliyet şartıyla) (Türk tabiiyetinde bulunan şahıslardan veraset tarikiyle veya sair suretle mal iktisap edenlerle yukarıda sayılanların dışında kalıp da Türkiye'de ikamet eden şahısların Türkiye'de bulunan mallarını veraset tarikiyle veya sair suretle iktisap edenler hariç.)

4- Verginin Mükellefi ve Sorumlusu

Veraset ve intikal vergisinin mükellefi, veraset tarikiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisabeden şahıstır. 5602 Sayılı Kanun kapsamında şans oyunları düzenleyen ilgili kurum ve kuruluşlar ile yarışma ve çekilişi düzenleyen gerçek ve tüzel kişiler, ikramiye kazananların ikramiyelerinden kesilen vergileri bir beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.

5- Verginin Matrahı, Tarh ve Tahakkuku

Veraset ve intikal vergisinin matrahı, intikal eden malların Vergi Usul Kanunu'na göre bulunan değerleridir. Mükellefler ilk tarhiyatta nazara alınmak üzere veraset ve intikal vergisi mevzuuna giren malları aşağıda belirtilen değerleme ölçülerinden faydalanarak, belirtilmeyenler bakımından ise Vergi Usul Kanunu'nun servetleri değerleme ile ilgili 3. bölümündeki esaslara göre değerlemek ve beyannamelerinde göstermek zorundadırlar.

a) Ticari sermaye; bilanço esasına göre defter tutanlarda ölüm tarihine takaddüm eden takvim yılı bilançosuna göre bulunacak öz sermaye, ticari sermayedir.

Mükellefler isterlerse ölüm günü itibariyle çıkaracakları bilançoyu esas alarak öz sermayelerini tespit edebilirler. İşletme esasına göre defter tutanlarla götürü mükellefiyete tabi olanlarda ticari sermaye olarak murisin ölüm tarihindeki ticari varlığı beyan edilir.

Öz sermaye veya ticari varlık, bu maddedeki esaslara göre bu maddede hüküm olmayan hallerde Vergi Usul Kanunu'nun iktisadi işletmelere dahil kıymetleri değerleme ile ilgili 2. bölümündeki esaslara göre tespit olunur.

b) Gayrimenkuller ticari işletmeye dahil olsun veya olmasın Emlak Vergisi'ne esas olan değerle değerlenir.

c) Menkul mallar ve gemiler rayiç bedelle değerlenir.

d) Esham; borsada kayıtlı ise ölüm tarihine takaddüm eden üç yıl içindeki en son muamele değeri ile değerlenir. Borsada kayıtlı değil ise veya kayıtlı olup da üç yıl içinde muamele görmemiş ise itibari değerle değerlenir.

e) Tahvilat; Vergi Usul Kanunu'nun 266. maddesindeki hükümlere göre değerlenir.

f) Yabancı paralar; borsa rayici ile; borsada rayici yoksa Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit olunacak kura göre değerlenir.

g) Haklar; tescile tabi bilumum hakların değeri tesisleri sırasında tapu siciline kaydedilen değerdir.

Tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklarla, bunlar dışındaki bilumum haklar (Sınai ve edebi mülkiyet haklarıyla imtiyazlar dahil) mükellef tarafından değerlendirilmez ve ilk tarhiyatta nazara alınmaz. İdare yukarıdaki esaslara göre beyan edilen bu değerler üzerinden vergiyi beyannamenin verildiği tarihten itibaren en geç onbeş gün içinde tarh eder. Tarh edilen vergiler intikal eden malların Vergi Usul Kanunu'na göre bulunacak değerlerine göre ikmal edilir. Vergi, mükellef tarafından verilen beyanname üzerine tarh olunur.

		BEYANNAMENİN VERİLECEĞİ SÜRE	ÖDEME SÜRESİ
Veraset tarikiyle vukubulan intikallerde	a) Ölüm Türkiye'de vukubulmuş ise	mükelleflerin Türkiye'de bulunmaları halinde ölüm tarihini takibeden dört ay içinde,	tahakkuktan itibaren **3 yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında** olmak üzere iki eşit taksitte (toplam 6 taksit)
	b) Ölüm yabancı bir memlekette vukubulmuş ise	mükelleflerin yabancı bir memlekette bulunmaları halinde ölüm tarihini takibeden altı ay içinde;	
		mükelleflerin Türkiye'de bulunmaları halinde ölüm tarihini takibeden altı ay içinde,	
		mükelleflerin müteveffanın bulunduğu memlekette oldukları takdirde ölüm tarihini takibeden dört ay içinde,	
		Mükelleflerin müteveffanın bulunduğu yerin dışında başka bir yabancı memlekette oldukları takdirde de ölüm tarihini takibeden sekiz ay içinde;	
	c) Gaiplik halinde,	gaiplik kararının ölüm siciline kaydolunduğu tarihi takibeden bir ay içinde;	
Diğer suretle vaki intikallerde		malların hukuken iktisabedildiği tarihi takibeden bir ay içinde	tahakkuktan itibaren **3 yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında** olmak üzere iki eşit taksitte (toplam 6 taksit)
Gerçek veya tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişler ile 5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunlarında		5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunlarında, yarışma ve çekiliş ile müsabakaların yapıldığı günü takip eden ayın 20. günü akşamına kadar.	beyanname verme süresi içinde

Vergi Usul Kanunu'nun 13, 15, 17 ve 18. maddeleri hükümleri mahfuzdur.

7. Kamu ve özel kuruluşlar ile bankalar arasında yapılan maaş ödeme protokolleri gereğince bankalar tarafından yapılan "promosyon" ödemelerinin vergisel boyutu

20.11.2008 tarihli ve 4 No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Sirkülerinde kısaca aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

Bankalar tarafından yapılan promosyon ödemeleri Gelir Vergisi Kanunu açısından değerlendirildiğinde;

-Maaş promosyonlarının bankalar tarafından doğrudan çalışanlara puan veya nakit olarak ödenmesi durumunda, banka ile çalışanlar arasında işçi-işveren ilişkisi olmadığından,

-Bankalar tarafından, vergi mükellefi olsun veya olmasın promosyon anlaşması yapılan kuruma ödeme yapılması ve bu ödemelerin gelir olarak kaydedilmeden çalışanlara aynen aktarılması halinde, ödeme yapan kurum aracı durumunda olacağından,

çalışanlara yapılan bu türden ödemelerin ücret olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.
Promosyon ödemelerinin banka tarafından doğrudan iktisadi faaliyeti olan kurumlara yapılması ve yapılan ödemelerin kazanca dahil edilmesi durumunda, ilgili kurum tarafından çalışanlara yapılan ödeme banka promosyonu olma niteliğini kaybetmiş olacağından ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlere göre değerlendirilecektir.
Bankalar, kendilerinden maaş alan personele kredi temin etme, kredi kartı verme, havale ve EFT işlemlerinin yapılması gibi bankacılık işlemlerinin bankalarında gerçekleştirilmesini sağlamak suretiyle ve hesaplardaki atıl parayı kullanarak ticari faaliyetlerini genişletmeyi ve ticari kazanç elde etmeyi amaçlamaktadır. Dolayısıyla, bankalar tarafından yapılan protokol çerçevesinde söz konusu kurumlarda çalışan personele promosyon adı altında yapılan ödemeler ivazsız bir intikal niteliği taşımadığından, veraset ve intikal vergisi kapsamında değerlendirilemez.
07.04.2014 tarih ve 13649056-120[61-2013/ÖZE-01]-35 sayılı özelgede de aşağıdaki görüşler verilmiştir:
"Buna göre, şirketiniz ve bankalar arasında imzalanan maaş ödeme protokolü gereğince; bankalar tarafından personelinize yapılan "promosyon" ödemelerinin doğrudan şirketinize yapılması ve yapılan bu ödemelerin de şirketiniz tarafından gelir olarak kaydedilmeden personele aynen aktarılması halinde, söz konusu promosyon ödemeleri ücret olarak değerlendirilmeyecektir. Öte yandan, promosyon ödemelerinin kazanca dahil edilmesi halinde ise çalışanlara yapılan ödeme banka promosyonu olma niteliğini kaybetmiş olacağından ödemelerin ücret kabul edilerek Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104. maddelerine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.
Şirket personelinin maaşlarının bankaya yatırılması işlemine bağlı olarak banka tarafından personelinize yapılacak promosyon ödemeleri hizmet karşılığı yapılacak bir ödeme olmadığından, promosyon ödemesi nedeniyle düzenlenecek kağıtların damga vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir.
Şirketiniz personelinin maaşlarının bankaya yatırılması işlemine bağlı olarak banka tarafından personelinize yapılacak promosyon ödemeleri KDV'ye tabi bulunmamaktadır.
Promosyon ödemeleri üzerinden şirketiniz tarafından komisyon alınması veya promosyon ödemesinin bir kısmının şirketinize yapılması (şirketiniz hesaplarının söz konusu bankada bulunması sebebiyle) halinde şirketinize yapılacak promosyon ödemesi veya söz konusu komisyon tutarı üzerinden şirketinizce düzenlenecek faturada %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir."

XVII. SERBEST BÖLGELER KANUNU

1- Serbest Bölge Vergi Düzenlemeleri

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.

Serbest Bölgeler, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihe kadar gümrük rejimleri açısından Türkiye gümrük bölgesi dışında, menşe hükümlerinin uygulanması bakımından ise Türkiye gümrük bölgesi sayılır. Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. Serbest bölgelerle ilgili düzenlemeler 3218 sayılı kanunda yapılmıştır. Söz konusu kanunun geçici 3. maddesinde ise vergisel teşvikler düzenlenmiştir.

"Geçici Madde 3- Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.

Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları ile serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, 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 kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b)Bu 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 edilir. Bu oranı %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Cumhurbaşkanı yetkilidir. Cumhurbaşkanı bu yetkiyi, stratejik, büyük ölçekli veya öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlara yönelik olarak, bölge, sektör ya da faaliyet alanı itibarıyla farklılaştırarak veya kademelendirerek kullanabilir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.

2.Kurumlar Vergisi İstisnası ve Ücretlerde Gelir Vergisi İstisnası

2.1. Kurumlar Vergisi İstisnası

3218 sayılı Kanunun Geçici 3. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, 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 müstesnadır.

Öte yandan, 6772 sayılı Kanun ile Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde yapılan değişiklikle serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, 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 kazançları da istisna kapsamına alınmıştır. Dolayısıyla, serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve bu hizmetlerin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği 24.02.2017 tarihinden itibaren bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları, anılan hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla, kurumlar vergisinden istisnadır.

Yapılan bu düzenleme ile 24.02.2017 tarihinden önce yalnızca üretici kullanıcılara tanınan kurumlar vergisi istisnasının, hizmet ihracatının geliştirilmesi amacıyla bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme ve depolama hizmetlerine de sağlanması amaçlanmıştır. Bu hizmetler, fiziki olarak serbest bölgede verilmekle birlikte, yararlanıcısının yurt dışında yerleşik olması ve Türkiye'ye dönüşlerinin olmaması şartları aranacaktır. Söz konusu istisna, bu yöndeki faaliyetlerin bütünüyle yurt dışına yönelik olması halinde yararlanılabilecek bir vergi istisnası olduğundan, bu kapsamda ruhsat alacak firmaların yalnızca yurt dışına yönelik olarak faaliyette bulunması gerekmektedir.

Söz konusu maddede yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasılattan bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, kurumlar vergisinden istisnadır.

Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir. Aynı şekilde, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hasılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de söz konusu istisnadan yararlanabilecektir.

İstisnanın, bunun dışında, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere uygulanması söz konusu değildir.

İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, istisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

İstisna uygulamasında mükelleflerin serbest bölge faaliyet ruhsatının değişen, güncellenen imalat faaliyetlerine paralel olarak güncellenmesi de önem arz etmektedir. Zira kurumlar vergisi genel tebliğine göre, serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisnadır. Ancak,

- Üretim dışı faaliyetlerden,
- Serbest bölge dışında üretilen malların satışından,
- **Faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen** malların satışından,
- Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından

elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Bu noktada mükelleflerin serbest bölgede fabrika açmak suretiyle yaptıkları her faaliyetin imalat olduğu kabul edilemeyeceği de unutulmamalıdır. Bu noktada, bölgeye giren bir mala esaslı bir imalat prosesi uygulanmayıp sadece işçilik ve kimyasa sarfları gibi işlemler yapılırsa, bu malın bölgeye giriş GTİP kodu ile çıkış GTİP kodu aynı olursa, bu durumda bu faaliyet imalat olarak kabul edilemeyeceğinden, bu gibi işlemlerin kazançlarının ayrıca tespiti yasal zorunluluk olarak karşımıza çıkacaktır.

2.2. Ücretlerde Gelir Vergisi İstisnası

Maddenin 2. fıkrasının (b) bendi ile de Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar uygulanmak üzere mükelleflerin "üretim faaliyetlerinde" çalıştırılmak üzere istihdam ettikleri personellerin ücretlerine gelir vergisi istisnası getirilmiştir. Ancak bu istisna serbest bölgede faaliyet gösteren bütün mükelleflerin personeli için geçerli değildir. İstisna, bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin "bilfiil üretim faaliyetinde çalışmak üzere" istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlere uygulanabilecektir.

Bu istisnanın uygulanabilmesi için faaliyet ruhsatının tarihine yönelik bir sınırlama bulunmamaktadır. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergilerin cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir. Bu konu hakkında 1 Seri No.lı 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği yayınlanmıştır. Tebliğ ile ücretlerde Gelir Vergisi istisnası için tecil-terkin sistemi getirilmişti.
6772 sayılı Kanun ile 3218 sayılı Kanunun Geçici 2. maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinden yapılan değişiklik ile Gelir Vergisi istisnasının tecil-terkin şeklinde uygulanması yasal zemine de kavuşmuştur.
Tebliğde ayrıca mükelleflere, kanundaki şartları taşıdıklarını YMM tasdik raporu ile belgelemeleri ve bu raporun da en geç ertesi takvim yılının 15 Şubat gününe kadar ilgili vergi dairesine teslim şartı getirilmiştir.
Yıl içinde faaliyetine son veren ya da ürettiği ürünü sonraki yıl içerisinde tamamen satan veya kısmen satışla %85 şartını gerçekleştiren mükellefler ise, söz konusu raporları faaliyetlerine son verdikleri ya da ürünü sattıkları veya %85 şartını gerçekleştirdikleri ayı takip eden ikinci ayın 15. günü akşamına kadar muhtasar beyannameyi verdikleri vergi dairesine teslim edeceklerdir.

---

[61] GV istisnasının uygulama usul ve esasları (daha doğru ifadesiyle, GV'nın tecil edilmesi ve YMM raporu ibrazı ve onayı sonrasında tecil edilen verginin terkin edilmesi uygulamasının) ve YMM raporunun tanzimi ve teslim süresi 1 Seri No.lu 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği'nde düzenlenmiştir. Bu tebliğe göre, YMM raporlarının süresi içerisinde ibraz edilemeyeceğine ilişkin, mükellefler veya YMM'ler tarafından makul mazeret bildirilmesi halinde, vergi dairesince VUK'un 17. maddesine göre tebliğde belirlenen sürelerin bir katını geçmemek üzere ek süre verilebilecektir.

[62] Bu sebeple, yıl sonu itibariyle %85 şartı sağlanamamış olsa dahi, bir yılda üretilen ürünlerin ertesi yıl satılmasına bağlı olarak %85 şartını ertesi yıl içinde sağlanması halinde, raporun yıl içinde %85 şartının sağlandıı tarihi takipeden ikinci ayın 15. Günü akşmaına kadar veerilmesi gerekir. Yıl sonu itibariyle %85 şartı sağlanmış ve yıl içinde üretilen ürünlerden ertesi yıla devir mamul stoku olmuş ise bu durumda devreden mamul stoku ertesi yılın %85 haddinin hesaplanmasından ayrıca dikkate alınacaktır. Antalya VDB'nin 08.07.2019 tarih ve 49327596-125.05.03[KVK.ÖZ.2018.61]-E.124272 sayılı özelgesi şu şekildedir:"Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlere uygulanacak gelir vergisi istisnasından yararlanabilmesi için, 1 Seri No.lu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğinde; yıl içinde faaliyetine son veren ya da ürettiği ürünü sonraki yıl içerisinde tamamen satan veya kısmen satışla %85 şartını gerçekleştiren mükelleflerin, söz konusu raporları faaliyetlerine son verdikleri ya da ürünü sattıkları veya %85 şartını gerçekleştirdikleri ayı takip eden ikinci ayın 15. günü akşamına kadar muhtasar beyannameyi verdikleri vergi dairesine teslim edecekleri belirtildiğinden, şirketinizce üretilen ürünün tamamının 17.08.2018

2.2.1. İhraç Kaydıyla Mal Teslimi

1 seri numaralı 3218 sayılı kanun Genel Tebliğinde, serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan üretici firmaların ürünlerini, aynı veya başka bir serbest bölgede faaliyette bulunan ihracatçılara, yurt dışına satılması kaydıyla teslim etmeleri de yurt dışına satış olarak değerlendirileceği açıklanmıştır.
İhracat kaydıyla yapılan teslimlerde, üretici firmalar istisnadan yararlanacağından, ihracatı gerçekleştiren firmaların istisnadan yararlanması mümkün değildir.
Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi zorunludur. Bu sürede ihraç edilmemesi halinde, bu mallara ilişkin yurt dışı satış gerçekleşmemiş olarak değerlendirilir.
Tamamen veya kısmen ihraç kaydıyla mal satanlar ihracatın fiilen gerçekleştirildiğine ilişkin belgeler de dahil olmak üzere YMM raporuna ek yapılmak ve ayrıntıları YMM raporunda belirtilmek suretiyle düzenlenecek faaliyet raporunu, dönemin kapandığı ya da faaliyetin son bulduğu veya toplam satışın yapıldığı tarihi izleyen aydan sonraki dördüncü ayın 15 inci günü (yıl sonuna ilişkin olanlar Nisan ayının 15 inci günü) vergi dairesine teslimi gerekir.

2.2.2. Yazılım Faaliyetleri

1 seri numaralı 3218 sayılı kanun Genel Tebliği uyarınca yazılım tanımına uygun bir programın ticari amaçla hazırlanması ve elektronik transfer yöntemiyle ihraç edilmesi halinde, bu yazılım faaliyeti kapsamında serbest bölgede fiilen istihdam edilen personele ödenen ücretler 3218 sayılı Kanunda belirtilen şartları taşıması koşuluyla gelir vergisinden istisna edilecektir.
Yazılım faaliyetinin istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için;
• Söz konusu faaliyetin münhasıran ve fiilen serbest bölgede yapılması,
• İşyeri altyapısının ve teknik donanımının bu faaliyetin yapılmasına müsait olması,
• Yazılımın yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması,
• Yazılımdan yurt dışında faydalanılması,
• Faturanın yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi,
• Dövizin Türkiye'ye getirildiğinin tevsik edilmesi (ödeme belgesi, banka dekontu vb.),
• Ürünün, gümrük çıkış beyannamesi (gümrük çıkış beyannamesi düzenlenmesinin zorunlu olmadığı durumlarda, ilgili mevzuata göre düzenlenen serbest bölge işlem formu) ve YMM faaliyet raporu ile fiili ihracatının gerçekleştiğinin tevsik edilmesi, gerekmektedir. Ancak, uygulamada aşağıdaki faaliyetler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir:

• Bilimsel ve/veya teknolojik ilerlemeler veya teknolojik belirsizliklerin çözülmesini içermeyen olağan ve tekrarlanan faaliyetler,
• Programlama dilleri ile işletim sistemleri hariç olmak üzere internet sitelerinin ve benzerlerinin hazırlanmasına yardımcı mevcut yazılımların kullanılması suretiyle yapılan yazılım geliştirme faaliyetleri,
• Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin, bölge dışında gerçekleştirdikleri yazılım faaliyetleri,
• Türkiye'ye satışı yapılan yazılım programları.

2.2.3. Serbest Bölgelerde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 24.12.2014 tarihli ve 84098128-120.03.06.01[32-2014-2]-719 sayılı özelgede "Serbest bölgelerde istihdam edilen personelin ücretlerinin gelir vergisinden istisna edilmesiyle ilgili açıklamaların yer aldığı ve 12.03.2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri No.lu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğinin "Asgari Geçim İndirimi Uygulaması" başlıklı 7.1 bölümünde;

---

tarihinde satılmış olması dolayısıyla, söz konusu YMM raporunun 15.10.2018 günü akşamına kadar muhtasar beyannameyi vermiş olduğunuz vergi dairesine teslim edilmesi gerekmektedir."

"Serbest bölgelerdeki ücret istisnası, bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'inin yurt dışına ihraç edilmesi halinde, tecil edilen verginin terkin edilmesi şeklinde uygulanacaktır.
İstisna uygulamasında, asgari geçim indirimi mahsup edilerek kalan tutar tecile konu olacaktır. Bu nedenle, asgari geçim indirimi Gelir Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesi ile 265 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslara göre hesaplanarak Ek.1'de yer alan asgari geçim indirimine ilişkin satırda gösterilecek ve muhtasar beyannamenin ilgili sütununa aktarılacaktır." açıklamalarına yer verilmiştir.
Söz konusu tebliğ uyarınca, istisna uygulamasında asgari geçim indirimine ilişkin tutarın tecil-terkin uygulamasına konu edilmeyeceği belirtilmiştir.
Bu hüküm ve açıklamalar uyarınca; serbest bölge sınırları içerisinde üretim yapan ve ürettiği ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini ihraç eden bir firmada çalışmanız 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesi uyarınca "Asgari Geçim İndirimi" uygulamasından yararlanmanıza engel teşkil etmemekte olup, söz konusu asgari geçim indirimi tutarlarının tarafınıza ödeme yapıldıktan sonra 1 Seri No.lu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğinin "3.4 Aylık Muhtasar Beyannamenin Verilmesi ve Tecil-Terkin Uygulaması" ile "7.1 Asgari Geçim İndirimi Uygulaması" bölümlerinde yer alan açıklamalar uyarınca hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmesi gerekmektedir." görüşü verilmiştir.

3. Damga Vergisi ve Harç İstisnası

Maddenin 2. fıkrasının (c) bendinde ise serbest bölgelerde Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar uygulanmak üzere bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kâğıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesna tutulmaktadır. Buna göre serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar için getirilen damga vergisi ve harç istisnası uygulamasında;
- Üretim faaliyetinde bulunma,
- 6 Şubat 2004 tarihi itibariyle faaliyet ruhsatı almış olma,
zorunluluğu bulunmamaktadır.
1 Seri No.lu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğinin "7.4. Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması" başlıklı bölümünde; *"Öte yandan, 3218 sayılı Kanun kapsamında serbest bölge sınırları içerisinde faaliyet gösteren firmaların, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, münhasıran serbest bölgelerdeki faaliyetleriyle ilgili olarak istihdam ettikleri personele ödenen ücretlere ilişkin düzenlenen kâğıtlardan da damga vergisi aranılmaması gerekmektedir."* açıklamasına da yer verilmiştir.

4. KDV Uygulamaları

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalara yapılan mal teslimleri, serbest bölgeler ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen yerler olarak ifade edilmektedir. Bu teslimler için Dış Ticaret Rejimi hükümleri uygulandığından, bu teslimlerin genel usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirilmesi halinde, söz konusu teslimler Kanunun 11/1. maddesi gereğince ihracat istisnası kapsamında değerlendirilecektir.
Serbest bölgeye ihraç edilen malların bölgedeki satıcılar tarafından tekrar Türkiye'deki bir firmaya satışı ithalat kapsamında Kanunun 1/2. maddesine göre katma değer vergisine tabi olup, ithal işlemi nedeniyle ödenmesi gereken verginin ithalatı gerçekleştirenler tarafından beyanı ve ödenmesi gerekmektedir.

KDV Kanunu'nun 16/1-c maddesi uyarınca serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların ithali KDV'den istisnadır.
6761 sayılı Kanun ile KDV Kanunu 17/4-(ı) bendine yapılan ilave düzenleme ile serbest bölgelere yapılan yük taşıma işleri ile serbest bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işlerine de KDV istisnası getirilmiştir.

4.1. Serbest Bölgedeki Şirketlerin KDV-1 ve KDV-2 Beyannamesi Mükellefiyetleri

Mülga 93 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde aşağıdaki düzenlemeye yer verilmişti:
"Katma Değer Vergisi Kanununun 16/1-c maddesi gereğince serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar ile 17 nci maddesinin 4 üncü fıkrasının (ı) bendi uyarınca serbest bölgelerde verilen hizmetler katma değer vergisinden müstesnadır. Bu hükümler uyarınca, münhasıran serbest bölgede faaliyet gösteren ve dolayısıyla işlemleri katma değer vergisinden istisna olan işletmelerin katma değer vergisi açısından mükellefiyet kaydının tesis edilmesine gerek bulunmamaktadır."
KDV Genel Uygulama Tebliği'nde serbest bölgede faaliyet gösteren işletmelerin KDV mükellefiyeti tesis ettirip ettirmelerine gerek olmadığına dair bir düzenlemeye açık ve net bir şekilde yer verilmemiştir.
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 39044742-KDV.17.4-1493 sayılı ve 28.05.2014 tarihli özelgede "Buna göre, serbest bölgede faaliyet gösteren Firmanız tarafından serbest bölgelerde verilen hizmetler ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların teslimi KDV Kanununun (17/4-ı) ve (16/1-c) maddeleri kapsamında KDV den müstesna olup, münhasıran serbest bölgede faaliyet göstermeniz durumunda katma değer vergisi açısından mükellefiyet kaydı tesis edilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, serbest bölge dışında KDV'nin konusuna giren bir faaliyetiniz bulunması halinde KDV mükellefiyetinin tesis edileceği tabiidir." görüşü verilmiştir.
Mülga genel tebliğ zamanında yürürlükte olan yasa maddeleri (16/1-c ve 17/4-ı) aynı şekilde halen yürürlüktedir. Dolayısıyla, faaliyetleri sadece serbest bölge sınırları dahilinde gerçekleşen işletmelerin bize göre halen KDV beyannamesi mükellefiyeti tesis ettirmelerine gerek bulunmamaktadır. Bununla birlikte, KDVGUT'nde yine de bu konuya dair düzenlemesi yer alması olası tereddütleri önleyecektir düşüncesindeyiz.
Diğer taraftan, serbest bölgedeki işletmelerin, serbest bölge sınırları dahilindeki faaliyetlerine yönelik olarak yurt dışından temin ettikleri hizmetler ile yurt dışından sağladıkları gayrimaddi hak niteliğindeki işlemler nedeniyle aldıkları faturalarda sorumlu sıfatıyla KDV hesaplayarak (2) No.lu KDV beyannamesi verip vermeyecekleri hususunda farklı değerlendirmeler bulunmaktadır. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 21152195-130-648 sayılı ve 05.11.2013 tarihli özelgede "Ege Serbest Bölgesinde faaliyette bulunan firmanız tarafından yurt dışında bulunan firmalara bilgisayar yazılım lisansları ve sunucuların (server) kullanılmasına ilişkin gayri maddi hak ödemeleri ile hat kiralamaları ve teknik destek hizmetlerine ilişkin yapılan ödemeler üzerinden, alınan bu hizmetlerden serbest bölgede faydalanılması nedeniyle 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği uyarınca katma değer vergisi tevkifatı yapılmasına gerek bulunmamaktadır." görüşü verilmiştir. Ancak söz konusu özelgede, serbest bölgedeki firmaların, serbest bölgedeki faaliyetlerine münhasır olmak üzere yurt dışından temin ettikleri gayrimaddi hak ve hizmet içerikli fatutalarda sorumlu sıfatıyla KDV'nin neden yapılmayacağına dair yasal dayanaklar çok somut bir şekilde açıklanmamıştır.
KDV Kanunu'nun 1. maddesine göre Türkiye'de yapılan işlemler verginin konusuna girmektedir. Kanunun 6. maddesinde ise "İşlemlerin Türkiye'de yapılması:
a) Malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını,
b) Hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını
ifade eder." hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla, yurt dışından temin edilen hizmet ya da gayrimaddi haktan Türkiye'de faydalanılması verginin konusuna girmektedir. Ancak, aynı Kanunun 17/4-ı bendine göre "Serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri" KDV'den istisnadır. Yasal düzenlemeler topluca değerlendirilecek olursa, yurt dışından temin edilen hizmet fiilen serbest bölge sınırları içinde verilmese bile bundan Türkiye'de faydalanılması işlemin Türkiye'de yapıldığı anlamına gelecektir. Bu durumda Türkiye'de (dolayısıyla serbest bölgede) yapılan işlemin KDV'den istisna olması gerekir. Dolayısıyla vergiden istisna olan bir işlem için sorumlu sıfatıyla KDV beyanının da yapılmaması, yani (2) no.lu KDV beyannamesi için de mükellefiyet tesis ettirilmemesi gerekir.
Ancak, 60 No.lu KDV sirkülerinde "Türkiye'de veya yurt dışındaki firmaların bilfiil serbest bölge içinde sundukları temizlik, bakım, onarım, montaj gibi hizmetler KDV'den müstesnadır." açıklamasına yer verilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı 17/4-ı bendinde yer alan istisnanın uygulanmasını oldukça katı şekilde yorumlamakta ve fiilen serbest bölge sınırları içinde verilmeyen hizmetleri ve hatta serbest bölge sınırları içinde iş yeri olmayan mükellefler tarafından verilen hizmetleri istisna dışında görmektedir. Bu durumda, fiilen Türkiye'ye gelinmeden yurt dışından serbest bölgedeki firma için verilen hizmetlere ya da sağlanan gayrimaddi haklara ilişkin olarak yurt dışından gelecek faturalarda sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı hususunda tereddütler bulunmaktadır.

Bu konuda KDVGUT'nde bir açıklaması yapılması faydalı olacaktır.
Tekirdağ VDB'nin 17.07.2014 tarih ve 75497510-130[9-2014-77]-41 sayılı Özelgesi'nde,
"KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "I/C-2.1.2.1. İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" başlıklı bölümünde;.....
Öte yandan, 60 No.lu KDV Sirkülerinin "3.6.2. Serbest Bölgelerde İfa Edilen Hizmetler" başlıklı bölümünde,
.....
Buna göre, **yurt dışı grup firmasından aldığınız kredi** ile ilgili işlemler, KDV Kanunu'nun 1/1. maddesine göre finansman hizmeti olarak değerlendirilmekte ve bu işlemler nedeniyle hesaplanacak faiz tutarları KDV'ye tabi bulunmakta olup, Kanun'un 9. maddesi gereğince şirketiniz tarafından **faiz tutarları üzerinden hesaplanan KDV'nin de Şirketinizce sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesi** ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir."
İstanbul VDB'nin 20.04.2017 tarih ve 39044742-KDV.17.4-109673 sayılı özelgesi: "**Serbest Bölgesinde faaliyette bulunan firmanızın, yurt dışında bulunan gerçek ve tüzel kişi kuruluşlardan aldığı avukatlık ve danışmanlık hizmetinden serbest bölgede faydalanılması nedeniyle söz konusu hizmetler serbest bölgede yapılmış sayılacağından** bu hizmetler KDV Kanununun 17/4-ı maddesi kapsamında KDV'den istisna tutulacak olup, bu hizmetlere ilişkin ödemeler üzerinden KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C.2.1.2.1.) bölümü uyarınca katma değer vergisi tevkifatı yapılmasına gerek bulunmamaktadır."

5. Döviz Cinsi Defter Tutma İmkanı

Serbest bölgelerdeki firmalar Vergi Usul Kanunu'nun gerektirdiği defterleri tutmak ve belgeleri tanzim etmekle mükelleftir. 348 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile getirilen düzenlemeye göre; serbest bölgede faaliyet gösteren gerçek veya tüzel kişilerden isteyenlerin, defter kayıtlarını Türk para birimi dışında (Merkez Bankası tarafından, kuru günlük olarak belirlenen) herhangi bir yabancı para birimi ile de yapabilmeleri Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca uygun bulunmuştur.
Buna göre serbest bölgede faaliyet gösteren söz konusu mükellefler, Türk para birimiyle veya başka bir yabancı para birimiyle yapılan işlemlerini, işlemin gerçekleştiği günün Merkez Bankası **döviz alış kuruyla** ilgili para birimine çevirecekler, iktisadi işletmeye dahil kıymetlerin değerleri ile vergi matrahlarını kayıt yapılan para birimine göre tespit edecekler, ancak beyannamelerini (verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla) Türk parasına çevirerek vereceklerdir. Defter kayıtlarına esas alınan yabancı para biriminden ilk kayıt yapılan hesap dönemi dahil **beşinci hesap döneminin sonuna kadar** dönülemeyecektir.
Mevzuat olarak bu imkân verilmiş olsa da fiili pratikte döviz cinsi kayıtlardan TL cinsi vergi beyanlarına ve beyan eki mali tablolara ulaşmak her zaman çok kolay olamayabilmektedir. Hele ki serbest bölgede faaliyette bulunan mükellefin muhasebe kayıt raporlama sistemi sorunlu, yetersiz ise gerek muhasebe kayıtlarında gerekse vergi beyanlarında ciddi sorunlar yaşanabilmekte, riskler oluşabilmektedir.

6. Serbest Bölgelerde Ödemelerin Döviz Cinsinden Yapılabilmesi

Serbest bölgelerde uzun yıllardır geçerli olan mevzuata göre tüm ödemeler döviz cinsinden yapılabilmekteydi. Ancak, 11.05.2017 tarih ve 30063 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2017/10051 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile serbest bölgelerde Türk Lirası ile ödeme yapılmasına ilişkin düzenlemeler yapılmış ve serbest bölgelerdeki ödemelerin Türk Lirası cinsinden yapılması zorunluluğu getirilmişti. Daha sonra, 20.09.2017 tarih ve 30186 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2017/10718 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na göre ise, serbest bölgelerdeki faaliyetler ile ilgili her türlü ödemenin döviz veya Türk Lirası ile yapılabileceği yönünde düzenleme yapılmış; bir anlamda eski uygulamaya geri dönülmüştür. Bu kararın uygulanmasına ilişkin esaslar Ticaret Bakanlığı'nca belirlenecektir. Söz konusu karar 21.09.2017 tarihi itibarı ile yürürlüğe girmiştir.

6.1. Döviz Cinsi Sözleşmelerin ve Döviz Kredisi Kullanımının Kısıtlanmasına Yönelik Düzenlemelerin Serbest Bölgelere Etkisi

6.1.1. Türkiye'de Yerleşik Kişilerin Döviz Kredisi Kullanımlarına Dair Düzenlemeler

Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararın 17 ve 17/A maddelerinde yapılan düzenlemeler uyarınca, yurtiçinden ve yurtdışından dövize endeksli kredi temin edilmesi yasaklanmıştır. Gerçek kişiler ise hem yurtiçinden hem de yurtdışından döviz kredisi de temin edemeyeceklerdir.
Düzenlemenin temeli şu kurala dayanmaktadır: Kullanılmak istenen döviz cinsi kredi tutarı ile mevcut kredi bakiyesi toplamı son üç mali yılın döviz gelirleri toplamını aşamaz. Diğer bir ifadeyle, mevcut döviz kredisi bakiyesi (borcu) ile kullanılmak istenen döviz kredisinin toplamı son üç yıllık döviz geliri toplamından fazla olamayacaktır.
Buna göre uygulamanın iki temel mevzuatı bulunmaktadır:
- 32 sayılı Kararın 17 ve 17/A maddeleri ile
- Merkez Bankası Sermaye Hareketleri Genelgesi'nin 17 ilâ 50. maddeleri

Serbest bölgede yerleşik firmalar yurt dışında yerleşik kişi olarak kabul edilmekte olup, 32 sayılı Kararın 17 ve 17/A maddeleri ile Genelge hükümleri bu şirketlere uygulanmayacaktır. Keza TCMB Sermaye Hareketleri Genelgesi'nin 18/3 maddesi "6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesi uyarınca serbest bölgeler kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında kabul edildiklerinden, serbest bölgede yerleşik firmalar bu Genelge kapsamında yurt dışında yerleşik kişi olarak kabul edilir." şeklindedir.

6.1.2. Döviz Kredisi Bakiyesi 15 Milyon ABD Üzerinde Olanların Merkez Bankası'na Üçer Aylık Dönemler Şeklinde Veri Bildirimi Gönderme Yükümlülüğü

"Döviz Pozisyonunu Etkileyen İşlemlerin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Tarafından İzlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" kapsamında, yurt içinden ve yurt dışından sağlanan yabancı para nakdi krediler ile dövize endeksli kredilerinin toplamı ilgili hesap döneminin son iş günü itibarıyla 15 milyon ABD doları ve üstünde olan firmalar, üçer aylık dönemler halinde TCMB'na veri bildirimi yapmak ve ayrıca bu veri bildirimlerini bağımsız denetimden geçirtmek zorundadır.

TCMB tarafından www.tcmbveri.gov.tr internet sitesinde yayınlanan soru-cevaplar içinde verilen bilgiler kapsamında, Yönetmeliğin 5. maddesi ile belirlenen yükümlülük koşullarını sağlayan firmalar kapsama dâhil olacak olup; bu çerçevede **serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalar da kapsama dâhildir.**

6.1.3. Döviz Cinsi veya Dövize Endeksli Olarak Sözleşme Bedeli Belirlenemeyecek Sözleşmeler

85 sayılı Cumhurbaşkanı Kararına göre,

- Menkul alım satım sözleşmeleri,
- Gayrimenkul alım satım sözleşmeleri,
- Gayrimenkul kiralama sözleşmeleri,
- Taşıt ve finansal kiralama dahil her türlü menkul kiralama sözleşmeleri,
- Leasing sözleşmeleri,
- İş sözleşmeleri,
- Hizmet sözleşmeleri,
- Eser sözleşmelerinde

sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak belirlenemeyecektir.

06.10.2018 tarih ve 30557 sayılı Resmi Gazete'de "Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğde (Tebliğ No: 2008-32/34) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Tebliğ No: 2018-32/51) ile;

- Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak sözleşme yapamayacaklarına dair düzenlemenin istisna halleri belirlenmiş,
- Türk Lirası cinsinden olması gereken sözleşmelere dair açıklamalar yapılmış,
- Daha önce döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak düzenlenmiş sözleşmelerin "taraflar kendi aralarından anlaşmazlar ise" sözleşme bedelinin nasıl Türk Lirası olarak belirleneceğine dair düzenlemeler yapılmıştır.

Buna göre;

- Türkiye'de yerleşik kişiler; kendi aralarında akdedecekleri, konusu serbest bölgeler dahil yurt içinde yer alan gayrimenkuller olan, konut ve çatılı iş yeri dâhil gayrimenkul satış sözleşmelerinde sözleşme bedelini ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerini döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştıramazlar.
- Türkiye'de yerleşik kişiler; kendi aralarında akdedecekleri, konusu serbest bölgeler dahil yurt içinde yer alan gayrimenkuller olan, konut ve çatılı iş yeri dâhil gayrimenkul kiralama sözleşmelerinde sözleşme bedelini ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerini döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştıramazlar.
- Dışarıda yerleşik kişilerin Türkiye'de bulunan; şube, temsilcilik, ofis, irtibat bürosu, doğrudan veya dolaylı olarak yüzde elli ve üzerinde pay sahipliklerinin bulunduğu şirketler ile **serbest bölgedeki faaliyetleri kapsamında serbest bölgelerdeki şirketlerin taraf olduğu iş ve hizmet** sözleşmelerinde, sözleşme bedelinin ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılması mümkündür.

7. Serbest Bölgelerde Sosyal Güvenlik ve İş Hukuku Mevzuatı

Serbest bölgelerde sosyal güvenlik ve iş hukuku mevzuatı açısından özellik arz eden bir durum olmayıp, Türkiye'deki diğer firmaların tabi oldukları düzenlemelere aynen serbest bölge firmaları da tabidir.

XVIII. ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME (AR-GE) VE TASARIM FAALİYETLERİNE SAĞLANAN DESTEK VE TEŞVİKLER

Ülkemizde Ar-Ge ve tasarım faaliyetlerinin desteklenmesi hakkında temel olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ve 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun ile düzenlemeler yapılmıştır. Elbette yenilik, Ar-Ge ve tasarım faaliyetleri sadece bu çerçevede desteklenmemektedir. Devlet tarafından özel bazı teşvikler ve destekler (proje bazlı destekler, özel teşvikler...v.b.) ile stratejik yatırımlar, Ar-Ge'ye dönük çalışma ve yatırımlar teşvik edilmekte, desteklenmektedir. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri hakkında ilerleyen bölümlerde ayrı bir bölüm şeklinde açıklama yapılacaktır. Bu bölümde ise 5746 ve 6550 sayılı Kanunlar hakkında bilgi verilecek olup, ayrıca TÜBİTAK tarafından sağlanan Ar-Ge destekleri hakkında bilgi verilecek ve son olarak Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair 6550 Sayılı Kanun hakında bilgiler aktarılacaktır.

1. 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun

5746 sayılı Kanun 31.12.2023 tarihine kadar uygulanmak üzere 01.04.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

1.1. Amaç ve Kapsam

Bu Kanunun amacı; Ar-Ge, yenilik ve tasarım yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretilmesini, üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılmasını, ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesini, verimliliğin artırılmasını, üretim maliyetlerinin düşürülmesini, teknolojik bilginin ticarileştirilmesini, rekabet öncesi işbirliklerinin geliştirilmesini, teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile Ar-Ge'ye, yeniliğe ve tasarıma yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını, Ar-Ge ve tasarım personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmektir.

Söz konusu kanun; Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından 12.04.1990 tarihli ve 3624 sayılı Kanuna göre oluşturulan teknoloji merkezleri (teknoloji merkezi işletmeleri), Türkiye'deki Ar-Ge merkezleri ile tasarım merkezleri, Ar-Ge projeleri, tasarım projeleri, rekabet öncesi işbirliği projeleri ve teknogirişim sermayesine ilişkin destek ve teşvikleri kapsamaktadır.

1.2. Tanımlar

Bu Kanunun uygulamasında;

a. Araştırma ve geliştirme faaliyeti (Ar-Ge): Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetleri,

b. Yenilik: Sosyal ve ekonomik ihtiyaçlara cevap verebilen, mevcut pazarlara başarıyla sunulabilecek ya da yeni pazarlar yaratabilecek; yeni bir ürün, hizmet, uygulama, yöntem veya işmodeli fikri ile oluşturulan süreçleri ve süreçlerin neticelerini,

c. 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 dahil, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurtiçinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve **en az elli**[63] **tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli** istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimleri,

ç. Ar-Ge projesi: Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak ayni ve/veya nakdi destek tutarları, sonuçta doğacak fikri mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve Ar-Ge

[63] Yasa metninde "en az elli" kişi ifadesi yer alsa da, Cumhurbaşkanı kanundan doğan yetkisini kullanmak suretiyle bu sayısı azaltmıştır. Bugün itibariyle bu sayı 15 olup, bazı sektörlerde 30 kişi olarak dikkate alınacaktır. Bu konuda detaylı açıklama rehberin 1.3.2.1 no.lu bölümünde yer almaktadır.

faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde gerçekleştirilen ve araştırmacı tarafından yürütülen projeyi,

d. 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 veya tasarım faaliyetlerine yönelik olarak yapılan işbirliği anlaşması kapsamındaki bilimsel ve teknolojik niteliği olan projeleri,

e. Teknogirişim sermayesi: Örgün öğrenim veren üniversitelerin herhangi bir lisans programından bir yıl içinde mezun olabilecek durumdaki öğrenci, yüksek lisans veya doktora öğrencisi ya da lisans, yüksek lisans veya doktora derecelerinden birini ön başvuru tarihinden en çok on yıl önce almış kişilerin, teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerini, desteği veren merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından desteklenmesi uygun bulunan bir iş planı çerçevesinde, katma değer ve nitelikli istihdam yaratma potansiyeli yüksek teşebbüslere dönüştürebilmelerini teşvik etmek için yapılan sermaye desteğini,
f. Ar-Ge personeli: Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı ve teknisyenleri,
g. 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,
ğ. Teknisyen: Meslek lisesi veya meslek yüksekokullarının tasarım, teknik, fen veya sağlık bölümlerinden mezun, teknik bilgi ve deneyim sahibi kişileri,
h. Destek personeli: Ar-Ge veya tasarım faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personeli,
ı. Kamu personeli: 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun eki (I), (II), (III) ve (IV) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinde, il özel idareleri ve belediyeler ile bunlara bağlı kuruluşlarda, üyelerinin tamamı köylerden oluşan birlikler dışındaki mahalli idare birliklerinde, döner sermayeli kuruluşlarda, kanunla kurulan fonlarda, kefalet sandıklarında, kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile 5018 sayılı Kanun kapsamı dışındaki özel bütçeli kamu idarelerinde çalışan memurlar ile diğer kamu görevlilerini ve diğer personeli (Bu kamu görevlilerinin ilgili mevzuat kapsamında sahip oldukları özlük haklarına sahip olmayanlardan geçici olarak ve proje süresiyle sınırlı olarak istihdam edilenler bu Kanun uygulamasında kamu personeli sayılmaz.),
i. TÜBİTAK: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumunu,
j. Tasarım faaliyeti: Sanayi alanında ve Cumhurbaşkanının 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 tasarım faaliyeti kapsamındadır. 2016/9094 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile Avrupa Topluluğunda Ekonomik Faaliyetlerin İstatistiki Sınıflaması (NACE Rev.2)'na 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 alınacaktır.
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, Dinlence ve Spor başlığı altında yer alan:
90.02 – Gösteri Sanatlarını Destekleyici Faaliyetler
k. Tasarım merkezi: Tasarım projelerini veya sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürütülen tasarım faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere kurulan ve dar mükellef kurumların Türkiye'deki iş yerleri dahil, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurtiçinde tasarım faaliyetlerinde bulunan ve **en az on tam zaman eşdeğer tasarım personeli** istihdam eden, yeterli tasarım birikimi ve yeteneği olan birimleri,
l. Tasarım personeli: Tasarım faaliyetlerinde doğrudan görevli tasarımcı ve teknisyenleri,
m. 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,
n. Tasarım projesi: Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak ayni veya nakdi 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,
o. Temel bilimler: Yükseköğretim kurumlarının matematik, fizik, kimya ve biyoloji lisans programlarını,
ifade eder.

1.3. İndirim, İstisna, Destek ve Teşvik Unsurları

1.3.1. Ar-Ge ve Tasarım İndirimi

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 bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesine göre kurum kazancının ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır.

Cumhurbaşkanı'nca belirlenen kriterleri haiz Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı; Cumhurbaşkanı'nca belirlenen kriterleri haiz tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı yukarıdaki esaslar dahilinde indirim konusu yapılabilir.

Ayrıca bu harcamalar, Vergi Usul Kanunu'na göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılabilecektir.

Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda Vergi Usul Kanunu'na göre her yıl belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

1.3.1.1. Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerinde İlave İndirim

2016/9092 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na göre, 5746 sayılı Kanun kapsamında kurulan Ar-Ge veya Tasarım Merkezlerinin aşağıda belirtilen "göstergelerden" herhangi birinde bir önceki yıla göre en az %20 artış sağlamaları halinde o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artış tutarının % 50'sini 31.12.2023 tarihine kadar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10.maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapabilecektir.

Göstergeler:

a) Ar-Ge veya tasarım harcamasının toplam ciro içindeki payı,
b) Tescil edilen ulusal veya uluslararası patent sayısı,
c) Uluslararası destekli proje sayısı,
ç) Lisansüstü dereceli araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı,
d) Toplam araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı,
e) Ar-Ge sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranı.

Söz konusu Karar 10.08.2016 tarihi itibarı ile yürürlüğe girmiştir.

1.3.1.2. Ar-Ge veya Tasarım Merkezlerinde Yürütülen Projelerin Ar-Ge veya Tasarım Faaliyeti/Projesi Olup Olmadığının Tespiti ile Merkez Olunmasına Dair Diğer Yükümlülüklerin Vergi ve Sigorta Primi Teşvikleri ile Ar-Ge/Tasarım İndirimine Olan Etkisi

Ar-Ge ve/veya Tasarım Merkezlerinde en temel konu, gerçekleştirilen faaliyetlerin Ar-Ge ve/veya Tasarım Faaliyeti olup olmadığı ve üzerinde çalışılan projelerin Ar-Ge ve/veya Tasarım Projesi olarak kabul edilip edilemeyeceği hususudur. İşletmeler Ar-Ge veya Tasarım Merkezi oluşturmak için gerekli başvuruları yapmakta, başvuru esnasında sundukları projeler kabul görür ve diğer şartları da yerine getirirlerse Ar-Ge Merkezi veya Tasarım Merkezi kurabilmektedirler. Ancak süreç burada bitmemekte, asıl şimdi başlamaktadır. Keza yukarıda tanımlarda yer verildiği üzere Ar-Ge Merkezlerinde en az 15 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli, tasarım merkezinde ise en az 10 tam zaman eşdeğer Tasarım personeli istihdam edilmesi zorunludur. Diğer taraftan söz konusu merkezlerin işletme içinde gerek organizasyon gerekse fiziki yerleşke olarak ayrı bir şekilde oluşturulması ve söz konusu personellerin bu merkezler dahilinde çalışması esas olup; merkez dışında geçirilecek sürelerin zorunluluğuna dair gerekli belgelemenin yapılması gerekmektedir. Ayrıca söz konusu personelin alanlarındaki bilimsel ve teknik gellişmeleri takip etmesi, seminer ve kongrelere katılması ve hatta katılmakla kalmayıp bu organizasyonlarda bildirim sunmaları, mesleki mecralarda makale yayınlamaları, merkezlerde yürütülen projelerin bir kısmının TÜBİTAK destekli proje olması, personellerin sadece lisans mezunu olmakla kalmayıp yüksek lisans ve doktora yapmış personellerin de istihdam edilmesi, sadece işletme içinde yürütülmeyip üniversiteler ile işbirliği halinde projeler gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği gibi gerçekten çok yerinde bazı hususlar Bakanlığın izleme faaliyetlerinde kontrol ve tespit edilen hususlar arasındadır.

Keza konuya kavramsal olarak yaklaşacak olursak, bu merkezlerin işleme faaliyet süreçlerinin bir birim olmayıp, "yeni" bilgilere ulaşılan, gerek teknik yönden gerekse sektörel yönden gerçekten yenilik üretilen ve ülke ekonomisine ciddi katma değer sağlayacak bir anlamda bilimsel faaliyetlerin yürütüldüğü; yüksek nitelikli, araştırmacı kişilerin istihdam edildiği yerler olması gerekir kanaatindeyiz. Söz konusu merkezlerde çalışan personelin başka hiçbir iş ile uğraşmadan bütün bir yıl sadece Ar-Ge veya Tasarım projesinde bilfiil çalışıyor olmaları temel gerekliliktir. Dolayısıyla Ar-Ge veya Tasarım Merkezi kuran bir işletmenin "sürekli" şekilde Ar-Ge veya Tasarım projeleri yaratabilme ve yürütebilme potansiyeline haiz bir şirket olması, böyle bir sektörde faaliyet gösteriyor olması gerekmektedir. Keza bu merkezlerde yapılan masrafların vergisel yönden ilgili mevzuata göre tasnif edilip muhasebe kayıtlarına alınması ciddi bir yük olmayıp (ki, muhasebe birimine söz konusu merkezlerden ve diğer destekleyici departmanlardan, proje bazında ayrı ayrı olacak şekilde ve her bir personelin proje bazında ne kadar çalıştığına varacak kadar (adam/ay saatleri şeklinde) detaylı bilgi akışı olmazsa aslında muhasebe süreci çok karmaşık, çok zor ve dolayısıyla indirim hesabı açısından vergisel risk yaratan bir hâl alabilmekteedir), asıl önemli konu teşviklere ve Ar-Ge veya Tasarım İndirimine konu faaliyetlerin (projelerin) gerçekten bir Ar-Ge veya Tasarım projesi olup olmadığının tespitidir. Doğal olarak bir mali müşavirden bu derece detaylı teknik bilgiye sahip olmasını beklemek doğru olmayacaktır. Bu nedenle bir projenin TÜBİTAK veya benzer başka bir kurum tarafından onaylanıp desteklenmesi doğal olarak mali müşavirler için önemli bir güvencedir. Keza Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin 21. Maddesinin 10 ve 11 no.lu bentlerine göre, Ar-Ge merkezleri veya tasarım merkezlerinin izleme faaliyetine ilişkin işlemler her yıl için takip eden yılın haziran ayından takvim yılı sonuna kadarki süre içerisinde tamamlanır ve Ar-Ge merkezleri ile tasarım merkezleri Değerlendirme ve Denetim Komisyonu tarafından en geç iki yılda bir denetlenir. Söz konusu izleme veya denetim sonucunda projelerin Ar-Ge veya Tasarım Projesi olarak kabul görmediğine dair bir tespit yapılması demek ya da Merkezlerin ve merkezlerin bordrosunda gözüken personellerin mevzuatta aranan şartlara sahip olmadığının tespit edilmesi halinde uygulanacak yaptırımlar doğal olarak bir domino etkisi yaratarak işletmenin geçmişte yararlandığı G.V. Stopaj teşviki, sigorta primi işveren hisse desteği ve Ar-Ge veya Tasarım İndirimlerinin iptaline ve doğal olarak yararlanılan vergi ve prim avanatajlarının cezalı bir şekilde ödenmesine sebep olabilecek kadar çok önemli konulardır.

1.3.1.3. Uygulama Mevzuatı

6 seri numaralı 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği ile uygulamaya ilişkin aşağıdaki hususlar düzenlemeler yapılmıştır.

- Ar-Ge ve tasarım faaliyetlerinin kapsamı
  - Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilmeyecek faaliyetler
  - Tasarım faaliyeti kapsamında değerlendirilmeyecek faaliyetler
- Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilebilecek harcamalar
- Ar-Ge ve tasarım indirimi uygulama esasları
- Ar-Ge ve tasarım indiriminin uygulamasında izlenecek yöntem
- 5746 sayılı kanun kapsamında alınan hibe desteklerin durumu
- Siparişe dayalı Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinde indirim

1.3.2. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki

Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile bu 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 doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır. Söz konusu istisna Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden verginin terkin edilmesi şeklinde uygulatılmaktadır.

Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu istisna kapsamındadır. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamaz.

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 Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, merkez dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanı'nca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek 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 merkez dışında geçirdiği sürelere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir.

1.3.2.1. Ar-Ge Merkezlerinde İstihdam Edilecek En Az Tam Zaman Eşdeğer Ar-Ge Personeli Sayısı

2016/9093 sayılı Bakanlar Kurlu Kararı ile 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge merkezlerinde istihdam edilecek en az tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli sayısı 15 olarak belirlenmiştir.

Söz konusu sayı, Avrupa Topluluğunda Ekonomik Faaliyetlerin İstatistiki Sınıflaması (NACE Rev.2)'na göre aşağıda belirtilen sınıflarda yer alan sektörler için 30 (otuz) olarak uygulanır.

"a) C-İmalat başlığı altında yer alan:
29.10 Motorlu kara taşıtlarının imalatı
29.10.01 Kamyonet, kamyon, yarı römorklar için çekiciler, tankerler, v.b. karayolu taşıtlarının imalatı
29.10.02 Otomobil ve benzeri araçların imalatı
29.10.03 Motorlu kara taşıtlarının motorlarının imalatı (motorların fabrikada yeniden yapımı dahil)
29.10.04 Minibüs, midibüs, otobüs, troleybüs, metrobüs, v.b. yolcu nakil araçlarının imalatı
29.10.07 Özel amaçlı motorlu kara taşıtlarının imalatı (amfibi araçlar, çöp kamyonu, yol temizleme araçları, zırhlı nakil araçları, mikserli kamyon, vinçli kamyon, itfaiye aracı, ambulans, motorlu karavan v.b.)
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
30.99- Başka yerde sınıflandırılmamış diğer ulaşım ekipmanlarının imalatı"

1.3.3. Sigorta Primi Desteği

Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve destek personeli, bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personeli ile 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2. maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanacaktır.

1.3.4. Damga Vergisi İstisnası

Bu Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen kağıtlardan damga vergisi alınmaz.

1.3.5. Teknogirişim Sermayesi Desteği

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından bu Kanunun 2 nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendindeki koşulları taşıyanlara bir defaya mahsus olmak üzere teminat alınmaksızın 100.000 TL'na kadar teknogirişim sermayesi desteği hibe olarak verilir. Bu tutarı; sektörler, iş kolları, Bölgeler veya teknoloji alanları itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte beş katına kadar artırmaya veya kanuni tutarına kadar indirmeye Sanayi ve Teknoloji Bakanı yetkilidir. Bu fıkra uyarınca yılı bütçesinde Ar-Ge projelerinin desteklenmesi amacıyla ödeneği bulunan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tümü tarafından yapılan ödemelerin toplamı, her takvim yılı için 50.000.000 TL'nı geçemez. Bu tutarlar, takip eden yıllarda Vergi Usul Kanunu'na göre her yıl belirlenen yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. 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 193 sayılı Kanunun 89. maddesi uyarınca beyan edilen gelirin ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. İndirim konusu yapılacak tutar yıllık olarak 500.000 TL'nı aşamayacaktır.

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.

1.3.6. Rekabet Öncesi İşbirliği Projeleri

Rekabet öncesi işbirliği projelerinde işbirliğini oluşturan kuruluşların bu işbirliğine yaptıkları katkılar, işbirliği anlaşmasında belirtilen ortak 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, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulan ödenekle sınırlı olmak üzere geri ödemesiz olarak desteklenebilir.

1.3.7. Ar-Ge ve Tasarım Desteklerinin Özel Fon Hesabında İzlenmesi

Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile 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 projeleri ile tasarım projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fon, Gelir Vergisi kanunu ve kurumlar vergisi Kanunu'na göre vergiye tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge veya tasarım harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmaz. Bu fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır.

1.3.8. İthalat İstisnaları

Bu Kanun kapsamında yürütülen 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 müstesna tutulmaktadır.

1.3.9. Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerinde Siparişe Dayalı Üretimler

Bu Kanun kapsamında 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 Kanunun 3. maddesinde 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 Cumhurbaşkanı 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.

1.3.10. Ar-Ge Tasarım Merkezlerinde İlave İstihdam Destekleri

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, 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 geçemeyecektir.

1.3.11. Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerinde Görevlendirilecek Öğretim Elemanları

Öğretim elemanlarından Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen faaliyetlerde araştırmacı, tasarımcı ya da idari personel olarak hizmetine ihtiyaç duyulanlar, üniversite yönetim kurullarının izniyle tam zamanlı veya yarı zamanlı olarak görevlendirilebilirler. Tam zamanlı görevlendirme için herhangi bir üniversitede altı yıllık tam zamanlı olarak çalışmak gerekmekte olup, görevlendirme süresi her altı yıl sonrasında bir yıldır. Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde tam zamanlı görevlendirilenlerin geçirdikleri süreler, tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli hesaplamasında dikkate alınır. Yarı zamanlı görev alan öğretim elemanlarının bu hizmetleri karşılığı elde edecekleri gelirler, üniversite döner sermaye kapsamı dışında tutulur. Tam zamanlı olarak görevlendirilecek personele kurumlarınca aylıksız izin verilir ve kadroları ile ilişkileri devam eder.

Bu şekilde aylıksız izne ayrılanlardan, önceki görevleri sebebiyle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi veya geçici 4 üncü maddesi kapsamında sigortalı veyahut iştirakçi sayılanların aylıksız izne ayrıldığı tarihi takip eden on beş gün içerisinde talepte bulunmaları halinde; aylıksız izinli sayıldıkları ve buralarda çalıştırıldıkları sürece aynı kapsamdaki sigortalılık veya iştirakçilik ilişkisi devam eder. Bu şekilde aylıksız izne ayrılanlardan;

a. 5510 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında sigortalı sayılanlar için önceki kadroları için tespit edilen sigorta primine esas kazanç unsurları esas alınmak suretiyle ilgili aya ilişkin olarak hesaplanacak sigorta primi çalışan hissesi ile genel sağlık sigortası primi çalışan hissesi tutarı kendilerince, sigorta primi işveren hissesi ile genel sağlık sigortası primi işveren hisseleri görev yaptıkları işverenleri tarafından,

b. 5510 sayılı Kanunun geçici 4 üncü maddesi kapsamında iştirakçi sayılanlar için önceki kadroları için tespit edilen emekli keseneğine esas aylık unsurları esas alınmak suretiyle ilgili aya ilişkin olarak hesaplanacak kişi keseneği kendilerince, kurum karşılıkları ile genel sağlık sigortası primlerinin tamamı görev yaptıkları işverenleri tarafından,

ödenir. Prim ödeme yükümlülüğü görevlendirildikleri işverene aittir. İlgililerin bu şekilde aylıksız izinde geçirdikleri süreler önceki kadro unvanları esas alınmak suretiyle emekli keseneğine esas aylık unsurlarının veya sigorta primine esas kazanç unsurlarının tespitinde dikkate alınır. Bunlara aylıksız izin dönemindeki söz konusu çalışma süreleri için görev yaptıkları işveren tarafından kıdem tazminatı ödenmez ve bu süreler emekli ikramiyesinin hesabında dikkate alınır. 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 36. maddesinin bu maddede yer alan düzenlemelere aykırı hükümleri uygulanmaz.

1.3.12. Tescil Giderleri Desteği

Türk Tasarım Danışma Konseyinin önerileri doğrultusunda Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından belirlenen kriterleri haiz tasarım yarışmalarında sergilenen tasarımların tescil giderleri, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulacak ödenek imkanları çerçevesinde geri ödemesiz olarak desteklenebilir.

---

[64] Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinde temel bilimler "Yükseköğretim kurumlarının matematik, fizik, kimya ve biyoloji lisans
Programları" şeklinde tanımlanmıştır.

1.3.13. Diğer Teşvik Unsurları

5746 sayılı Kanunun 3/A maddesine göre;

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü, bu kapsamdaki projelerin Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla, vergiye tabi kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Ayrıca bu harcamalar, Vergi Usul Kanunu'na göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili vergilendirme döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki vergilendirme dönemlerine devredilebilecektir. Devredilen tutar, takip eden yıllarda Vergi Usul Kanunu'na göre her yıl belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınır. Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden Ar-Ge indirimi hesaplanmayacaktır. Ar-Ge indirimi tutarının hesabında tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılan amortismana tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortismanlar ile başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizat için hesaplanan amortismanların bu kıymetlerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanıldıkları gün sayısına isabet eden kısmı dikkate alınabilecektir.

5746 sayılı Kanuna eklenen 3/A maddesi ile yeni bir AR-GE indirimi müessesesi oluşturulmuş, hali hazırda yürürlükte olan 5746 sayılı Kanunun 3. Maddesinin birinci fıkrası kapsamında, aynı fıkrada belirtilen yerlerde gerçekleştirilen harcamalar ile yine aynı fıkrada belirtilen kurum, kuruluş ve vakıflarca desteklenen projelere yönelik harcamalar için "Ar-Ge ve tasarım indirimi" uygulanmakta iken, 3/A maddesi ile yapılan düzenleme sonucunda;

- Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin,
- İşletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri,
- Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilen,
- Münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamalarının % 100'ü,

vergiye tabi kazancın tespiti sırasında, beyanname üzerinde yeterli kazanç olması halinde Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınabilecektir. 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesi ile ilgili olarak Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği'ne 9/A maddesi eklenmiş ve uygulamaya dair detaylı açıklamalar yapılmıştır.

1.4. Uygulama ve Denetim Esasları

Bu Kanun kapsamındaki destek ve teşvik unsurlarından yararlananların bu Kanunda öngörülen şartları taşıdıklarına ilişkin tespitler en geç iki yıllık süreler itibarıyla yapılır. Bu Kanunun 3. maddesinde belirtilen gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu geçemez. Asgari Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının hesabında fiilen ve tam zamanlı olarak çalışan personelin üçer aylık dönemler itibarıyla ortalaması esas alınır.

Bu Kanunda öngörülen şartların ihlali veya teşvik ve destek unsurlarının amacı dışında kullanılması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyaı doğmuş sayılır. Sağlanan vergi dışı destekler ise Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ve gecikme zammı uygulanmak suretiyle tahsil edilir. Bu Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananlar; GVK'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 13 numaralı bendi, KVK'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi hükümleri ile Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2. maddesi hükümlerinden ayrıca yararlanamazlar.

2. Ar-Ge Projelerine TÜBİTAK Tarafından Sağlanan Destekler

Teknoloji ve Yenilik Destek Programları Başkanlığı (TEYDEB), teknolojinin toplumsal faydaya dönüşme sürecini hızlandırmak amacıyla, ülkemiz özel sektör kuruluşlarının araştırma-teknoloji geliştirme ve yenilik faaliyetlerini desteklemek amacıyla kurulmuştur. Böylelikle, ülkemiz kuruluşlarının araştırma-teknoloji geliştirme yeteneğinin, yenilikçilik kültürünün ve rekabet gücünün arttırılması hedeflenmektedir. TEYDEB, bahsedilen hedefler doğrultusunda, destek programları tasarlamakta ve yürütmektedir. Genel olarak özetleyecek olursak, firmalar Ar-Ge kapsamında yenilik içeren bir proje gerçekleştrmek istemeleri halinde bu projeye ilişkin bütçelerini, planlarını TÜBİTAK'a sunmakta, proje kabul edilirse destek süreci başlamaktadır. TÜBİTAK tarafından onaylanmış bir projede çalışacak Ar-Ge personellerine yapılacak ücret ödemelerinde 5746 sayılı Kanun kapsamında sigorta primi ve vergi teşviklerinden yararlanılması mümkündür. Esas ücret dışındaki ödemeler (faiz mesai gibi) bu teşviklerde ve TÜBİTAK desteklerinde dikkate alınmaz. Projede firma yöneticisi de (sahibi) çalışıyorsa bu kişinin ücretinin desteklenmesi hususunda bazı kısıtlamak olacaktır. Destek kapsamına alınan projeler ile ilgili olarak altışar aylık dönemler halinde projenin gidişatına dair Mali Rapor hazırlanması ve bu mali raporun YMM tarafından AGY-500 raporu ile tasdik edilmesi gerekmektedir. Proje kapsamında hibe mahiyetinde nakit destekler olacaktır. Bunların bir kısmının avans olarak önceden alınması da mümkündür. TÜBİTAK tarafından desteklenen Ar-Ge projeleri mahiyetinde yapılan harcamalar vergiye tabi kazancın tespitinde Ar-Ge indirimi olarak da dikkate alınabilecektir. Tabii tüm bu vergisel teşvikler için yayınlanmaış tebliğ ve yönetmeliklerdeki ikincil düzenlemelere de uyulması ve dikkat edilmesi gerekecektir.

2.1. TEYDEB Bünyesindeki Destek Programları

- 1501 - Sanayi Ar-Ge Projeleri Destekleme Programı
- 1503 - Proje Pazarları Destekleme Programı
- 1505 - Üniversite-Sanayi İşbirliği Destek Programı
- 1507 – TÜBİTAK KOBİ Ar-Ge Başlangıç Destek Programı
- 1509 – TÜBİTAK Uluslararası Sanayi Ar-Ge Projeleri
- 1511 – TÜBİTAK Öncelikli Alanlar Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik PDP
- 1512 - Teknogirişim Sermaye Desteği Programı (BİGG)
- 1513 - Teknoloji Transfer Ofisleri Destekleme Programı
- 1514 - Girişim Sermayesi Destekleme Programı (GİSDEP)
- 1515 - Öncül Ar-Ge Laboratuvarları Destekleme Programı
- 1601 - Yenilik Girişimcilik Alanlarında Kapasite Artırılmasına Yönelik DP
- 1602 – TÜBİTAK Patent Destek Programı

TÜBİTAK-TEYDEB bünyesinde yürütülen destek programlarına yapılacak proje başvuruları ve destek talebine yönelik dönemsel başvuruları elektronik ortamda PRODİS (Proje Değerlendirme ve İzleme Sistemi) üzerinden alınmaktadır.

Yukarıda yer verilen destek programları hakkında https://eteydeb.tubitak.gov.tr/teydebmevzuat.htm internet sitesinden ve https://www.tubitak.gov.tr/tr/destekler/sanayi/ulusal-destek-programlari#destekler_sanayi_ana_sayfa_akordiyon-block_1-0 internet sitesinden detaylı bilgi edinilmesi mümkündür.

3. Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair 6550 Sayılı Kanun

6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun ile getirilen düzenlemeleri kısaca özetlemek gerekirse; ülkemizde giderek artan ancak gelişmiş ülkelere nazaran düşük seviyede kalan, uzun süreli araştırma ve dolayısıyla finansman kaynağı gerektiren ve sonuçları itibariyle risk taşıyan alanlardaki Ar-Ge faaliyetlerinde, bilginin üretilmesinden ticarileştirilmesine kadar geçen süreç içinde, üniversitelerin araştırmaya yönelik altyapıları ve çalışanları ile özel sektörün çok daha yakın ilişkisi içinde olmasını sağlayarak, kamunun desteği ile Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesi amaçlanmaktadır.

3.1. Araştırma Altyapısı Ne Demektir?

"Araştırma altyapısı" kavramı Kanunda; "Yükseköğretim kurumları bünyesinde, yetişmiş nitelikli insan gücü ile günün modern teknolojilerine dayalı makine-teçhizat, donanım ve yazılımı içinde bulunduran, Ar-Ge faaliyetlerinin yapıldığı ileri araştırma laboratuvarı, tematik araştırma laboratuvarı ile merkezî araştırma laboratuvarı olarak sınıflandırılan birimler" şeklinde tanımlanmıştır.

Kanunun genel gerekçesinde, Ar-Ge harcamalarının giderek artmakla birlikte halen düşük seviyede olduğuna; 10. Kalkınma Planının ana ekseni olarak belirlenen "yenilikçi üretim, istikrarlı yüksek büyüme" hedefleri için teknoloji ve yenilik faaliyetlerinin artırılarak faydaya dönüştürülmesinin, yeniliğe dayalı bir ekosistem oluşturularak araştırma sonuçlarının ticarileştirilmesi ve markalaşmış teknoloji yoğun ürünlerle ekonominin küresel ölçekte yüksek rekabet gücüne kavuşması gereğine işaret edilmiş ve ayrıca, bu tür faaliyetlerin doğası gereği riskli olmasının özel sektör kaynaklı Ar- Ge faaliyetlerini kısıtladığı; bu nedenle birçok ülkede kamunun, bilginin üretilmesinden ticarileşmesine kadarki süreçte bazı riskleri üstlendiğine dikkat çekilmiştir.

Araştırma altyapıları kurulu tarafından yeterlik kararı verilen araştırma altyapıları tüzel kişilik kazanacak ve bu Kanunla düzenlenmemiş bütün işlemlerinde özel hukuk hükümlerine tabi olacaktır.

3.2. Ar-Ge Faaliyetlerinde Üniversite – Özel Sektör Ortaklığı

Kanunda, üniversitelerin araştırma altyapılarının ağırlıklı olarak yükseköğrenim kurumları yerleşkelerinde kurulması nedeniyle bu merkezler ile özel sektör işbirliğini kısıtlandığı, oysa bu merkezlerin özel sektörle yakın çalışmasının beklendiği yaklaşımından hareketle; üniversitelerin araştırma altyapılarının (birimlerinin, merkezlerinin) teknoloji geliştirme bölgelerinde, organize sanayi bölgelerinde veya endüstri bölgelerinde de kurulabilmesine dair düzenlemeler yapılmış, araştırma altyapılarının özel sektör ve sivil toplum kuruluşlarının ortaklığıyla da kurulabilmesine imkan sağlanmış ve böylece özel sektör ile üniversite (kamu) ortaklığının yolu açılmış, bu merkezlerde çalışan Ar-Ge personellerinin ücretlerine ve bu merkezlerin kanunun uygulanmasından doğan kazançları ile bu merkezlerin faaliyetleriyle ilgili bazı alımlarına ve düzenlenecek kağıtlara vergi istisna ve muafiyetleri sağlanmıştır.

Araştırma altyapıları, yükseköğretim kurumu yerleşkelerinde, kamu kurum ve kuruluşlarına ait alanlarda, teknoloji geliştirme bölgelerinde, organize sanayi bölgelerinde ve endüstri bölgelerinde kurulabilecektir. Bina ve diğer taşınmaz unsurların özel sektör ve sivil toplum kuruluşları tarafından karşılanması durumunda, araştırma altyapıları özel sektör ve sivil toplum kuruluşuna ait arazilerde de kurulabilir.

Araştırma altyapıları, bir yükseköğretim kurumu tarafından kurulabileceği gibi yükseköğretim kurumu ile kamu kurum ve kuruluşları, özel sektör kuruluşları ve/veya sivil toplum kuruluşları ortaklığıyla da kurulabilecektir.

Ortak araştırma altyapılarında tarafların ortaklık payına ilişkin hususlar ile hak ve yükümlülüklerine ilişkin genel ilkeler yönetmelikle düzenlenmiştir.

Ortak kurulan araştırma altyapılarında, destek sağlayan tarafların hak ve yükümlülükleri taraflar arasında yapılacak protokolle belirlenecektir. Faaliyette bulunan araştırma altyapılarına destek sağlayan özel sektör kuruluşlarına haklar tanınabilecektir. Tarafların hak ve yükümlülükleri protokolle belirlenir.

Araştırma altyapılarının işletilmesi özel sektöre, bilim ve teknoloji alanında faaliyet gösteren ve kamu yararına çalışan dernek veya vakıflara devredilebilecektir. Devre ilişkin hak ve yükümlülükler protokolle belirlenir.

Yukarıda bahsi geçen protokoller Kurul onayıyla yürürlüğe girecektir. Protokollerin kapsamı, tarafların hak ve yükümlülükleri, sorumlulukları ve ilgili diğer hususlar yönetmelikle düzenlenmiştir.

3.3. Vergisel Teşvikler

1- Muafiyetler

Araştırma altyapıları, bu Kanunda belirtilen amaçlarını gerçekleştirebilmek için Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal edilen mallar yönünden gümrük vergisi ve her türlü fondan, bu kapsamda düzenlenen kâğıtlar ve yapılan işlemler yönünden damga vergisi ve harçtan muaf olacaktır.

Araştırma altyapıları, bu Kanunun uygulanması ile ilgili olarak taşınır ve taşınmaz malların alım, satım, kiralama ve devri, mal ve hizmet alımları ile alacakların tahsili kapsamında düzenlenecek kâğıtlar yönünden damga vergisinden, yapılacak işlemler yönünden harçtan, yapılacak bağış ve yardımlar nedeniyle veraset ve intikal vergisinden muaf olacaktır.

Araştırma altyapıları tarafından kurulan veya ortak olunan şirketler bu Kanun kapsamında tanınan muafiyet ve istisnalardan yararlanamaz.

2- İndirim ve İstisnalar

31.12.2023 tarihine kadar uygulanmak üzere;

a) Araştırma altyapılarının bu Kanunun uygulanması kapsamında Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden müstesnadır.

b) Kamu personeli hariç olmak üzere, araştırma altyapılarında çalışan Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleriyle ilgili ücretleri gelir vergisinden, bu kapsamda düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır. Bu teşvikten yararlanacak olan destek personeli sayısı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu aşamaz.

c) Özel sektör ve/veya sivil toplum kuruluşu ortak finansmanı ile kurulan araştırma altyapılarına ortak olan kurumlar vergisi mükellefleri, bu Kanun kapsamında yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarına katkı sağladıkları tutarlar için bu harcamaların yapıldığı dönemde 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunda yer alan Ar-Ge indirimi teşvikinden yararlandırılacaktır. Bu kapsamda yararlanılabilecek Ar-Ge indirimi tutarı araştırma altyapısına konulan ortaklık payı tutarını geçemeyecektir.

Araştırma altyapısı tarafından yürütülen projelerin gerçekleştirilmesi sırasında ortaya çıkan eser, buluş, endüstriyel tasarım, entegre devre topoğrafyaları ve teknik bilgi gibi her türlü fikrî ürün üzerindeki haklar araştırma altyapısına aittir. Fikrî ürün üzerindeki haklar kısmi veya tam olarak sözleşme yapılarak buluş sahibine devredilebilir.

Araştırma altyapısının taraf olduğu sözleşmelere dayanarak yürütülen projelerin gerçekleştirilmesi sırasında ortaya çıkması muhtemel fikrî ürünler üzerindeki haklar sözleşmeyle düzenlenir.

Araştırma altyapısı, elde edilen patent ve buluşlar ile ilgili olarak üretim ve satış yapabilir.

Araştırma altyapısına ait fikrî hakların ekonomik olarak değerlendirilmesi sonucunda elde edilecek gelirin en az yüzde yirmisi en fazla yüzde ellisi yönetmelikle belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde fikrî ürün sahibine verilir. Bu oranı yüzde yirmiye kadar artırmaya Kurul yetkilidir.

XIX. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ

1- Yazılım, Tasarım ve Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlar ile Gayrimaddi Hakların Satılması, Devri veya Kiralanması Sonucu Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2. maddesinin birinci fıkrasına göre, mükelleflerin münhasıran, teknoloji geliştirme bölgelerinde gerçekleştirdikleri yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin, bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi, istisnadan yararlanamaz. İstisna uygulanmasında, mükellefin tam veya dar mükellefiyet esasında gelir veya kurumlar vergisine tabi olmasının bir önemi yoktur.

7033 sayılı Kanun ile Geçici 2. maddeye ikinci fıkra olarak eklenen düzenlemeye göre, Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin (tasarım faaliyetlerinden doğanlar hariç) bu kazançlarının gayri maddi hakların satılması, devri veya kiralanmasından elde edilmesi halinde de vergi istisnası uygulanabilmesi imkanı getirilmiştir. Bu konuda aşağıdaki (3) no.lu başlık altında açıklama yapılmıştır.

1.1. İstisna Kapsamına Giren Yazılım, Tasarım ve Ar-Ge Faaliyetler

İstisna, sadece yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlara tanınmıştır. Bu açıdan her şeyden önce hangi faaliyetlerin istisna kapsamına girdiğinin tespiti gerekmektedir. 4691 sayılı Kanunda bazı kavramlar aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge): Kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yazılım dahil yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmalar.

Yazılım: Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin, belli bir sistematik içinde, tasarlama, geliştirme şeklindeki ürün ve hizmetlerin tümü ile bu ürün ya da mal ve hizmetlerin lisanslama, kiralama ve tüm hakları ile devretme gibi teslim şekillerinin tümü.

Tasarım Faaliyeti: Sanayi alanında ve Cumhurbaşkanı'nın uygun göreceği diğer alanlarda katma değer ve rekabet avantajı yaratma potansiyelini haiz, ürün veya ürünlerin işlevselliğini artırma, geliştirme, iyileştirme ve farklılaştırmaya yönelik yenilikçi faaliyetlerin tümü.

Tasarım Projesi: Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak ayni 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 proje.

1.2. Bölgede Faaliyete Geçilmeden Önce Başlatılmış Projelerden Sağlanan Kazançların Anılan İstisna Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği

Mükelleflerin bölgede faaliyete geçtikleri tarih itibariyle tamamlamış oldukları yazılım, tasarım ve Ar-Ge'ye dayalı projelerden elde edecekleri kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Diğer taraftan, mükelleflerin bölgede faaliyete geçmeden önce başlayıp, bölgede faaliyete geçtikten sonra da devam ettirdikleri yazılım, tasarım ve Ar-Ge'ye dayalı projelerden sağladıkları kazancın ancak, projenin bölgede gerçekleştirilen kısmına ilişkin kazanç kısmı istisnadan yararlanabilecektir. Elde edilen kazancın ne kadarının bölgede gerçekleştirilen çalışmalara ilişkin olduğu, bölgede faaliyete başlanmasından sonra ortaya çıkan maliyetin projenin başlangıcından tamamlanmasına kadar geçen dönemde oluşan maliyete oranı kullanılmak suretiyle belirlenebilir. Daha sağlıklı bir sonuç verecekse, mükelleflerin başka bir yöntem kullanmak suretiyle de (kullanılan direkt işgücü miktarı gibi) bu ayrımı yapabilmeleri mümkün bulunmaktadır.

1.3. İstisna Tutarının Tespiti

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2. maddesinde yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, istisna kapsamında olan projeler ile ilgili olarak elde edilen hasılattan proje maliyetinin düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

İstisna kazancın ve bu bağlamda gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, istisna kapsamında olan faaliyetler ile diğer faaliyetlere ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi gerekmektedir. Kazancı istisna kapsamında olacak projelere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmesi, beyan edilecek matrahın hatalı tespitine yol açacaktır.

Kazancı istisna kapsamında olan projelerin zarar ile sonuçlanması halinde bu zararların diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

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 gerekir.
Mükelleflerin istisna kapsamına giren ve girmeyen üretim faaliyetlerinde müştereken kullandığı tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullandıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir.
Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin 4691 sayılı Kanun kapsamı dışındaki ticari işlemlerinden elde edecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmez.
İstisna uygulamasına ilişkin olarak yıllık vergilendirme dönemi baz alınarak yapılan açıklamalar, mükelleflerin geçici vergi dönemleri itibariyle hesaplayacakları kazancın tespiti açısından da geçerlidir.
Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, diğer kurumlardan geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan yardımlar, borç mahiyetinde olduğundan bu yardımların ticari kazanca dahil edilmesi söz konusu olmayacaktır.
Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflere, istisnadan yararlanan Ar-Ge ve tasarım projelerine ilişkin olarak, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır.

1.4. İstisna Kazançların Dağıtımı Halinde Stopaj

Bölgede faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu istisna kazançları dağıtmaları halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre GVK 94/6-b, KVK Madde 15/2, KVK Madde 30/3 ve 30/6 gereğince tevkifat yapmaları gerekir.

1.5. İstisna Kazancın Beyannamede Gösterilmesi

Yönetici şirketler ile bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin istisna kapsamındaki kazançları, kurumlar vergisi beyannamesinin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar" bölümünde yer alan "Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar" satırında gösterilir. İstisnaya tabi faaliyetin zararla sonuçlanması halinde, zarar tutarı "kanunen kabul

[65] Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 10.12.2019 tarih ve 50426076-120[1-2018/20-706]-E.140977 sayılı özelge: "Buna göre; yurt dışına döviz karşılığında yapmış olduğunuz teslimler dolayısıyla doğan alacaklara ilişkin dönem sonunda yapılan değerleme sonucu ortaya çıkan kur farkı kazançlarının, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun Geçici 2. maddesinde yer verilen istisna hükmü kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır."
Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ile Serbest Bölgeler arasında kur farkı gelirleri ile faiz gelirlerinin istisna kazanç kapsamında değerlendirilip değerlendirilmemesi açısından farklı düzenlemeler yapılmıştır. KVKGT'nin 5.12.3.3. no.lu kısmında "Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir. Aynı şekilde, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hasılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de söz konusu istisnadan yararlanabilecektir." düzenlemesi yer alırken, aynı tebliğin 5.12.2.4. no.lu kısmında "Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin, 4691 sayılı Kanun kapsamı dışındaki ticari işlemlerinden elde edecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir."

edilmeyen giderler" satırında gösterilir. Geçici vergi beyannamesinde de aynı esaslar geçerlidir.
2. Bölgede Çalışan Personelin Ücretinde Vergi ve Sigorta Primi İstisna Uygulaması
Bölgede çalışan; Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır.
Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı, Ar-Ge ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamayacaktır.
Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu istisna kapsamındadır.
Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamaz.

Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, 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 Cumhurbaşkanı'nca 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 sürelere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanı'nca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. 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 uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumlu olacaktır.
Bahse konu maddeye göre; Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2. maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı Hazine ve Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanacaktır.

3. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Gayrimaddi Haklardan Elde Edilecek Kazançlara Kurumlar Vergisi İstisnası Uygulanması

7033 sayılı Kanun ile 4691 sayılı Kanunun Geçici 2. maddesine eklenen fıkra aşağıdaki gibidir:
"Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kazançlarının gayri maddi hakların satılması, devri veya kiralanmasından elde edilmesi halinde, istisnadan yararlanılmasını, bu hakların ilgili mevzuat çerçevesinde tescil, kayıt veya bildirim şartına bağlamaya, mükellefin gayri maddi hak geliri ve varsa bağlı olduğu grubun satış hasılatına göre tescil şartına bağlı olmaksızın belgelendirme usulüne tabi tutmaya, istisnadan yararlanacak kazancı; bu kazancın elde edilmesine yönelik faaliyetler kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların toplam harcamalara oranına isabet eden kısmı ile sınırlandırmaya, bu oranı toplam harcama tutarını aşmamak üzere yüzde 30'una kadar artırımlı uygulatmaya, nitelikli ve toplam harcamaları tanımlamaya Cumhurbaşkanı, bu kapsamda uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı yetkilidir."
Bilindiği gibi, Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki yönetici şirketler ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgelerdeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Yukarıda yer verdiğimiz yasal düzenleme ile bölgelerde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin (tasarım faaliyetlerinden doğanlar hariç) bu kazançlarının gayri maddi hakların satılması, devri veya kiralanmasından elde edilmesi halinde, istisnadan yararlanılmasını:
• Bu hakların ilgili mevzuat çerçevesinde tescil, kayıt veya bildirim şartına bağlamaya,
• Mükellefin gayri maddi hak geliri ve varsa bağlı olduğu grubun satış hasılatına göre tescil şartına bağlı olmaksızın belgelendirme usulüne tabi tutmaya,
• İstisnadan yararlanacak kazancı; bu kazancın elde edilmesine yönelik faaliyetler kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların toplam harcamalara oranına isabet eden kısmı ile sınırlandırmaya,
• Bu oranı toplam harcama tutarını aşmamak üzere yüzde 30'una kadar artırımlı uygulatmaya, nitelikli ve toplam harcamaları tanımlamaya
Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır. Cumhurbaşkanı bu yetkisini 19.10.2017 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan BKK ile kullanmış ve yetki verilen konularda esasları belirlemiştir.
Kararname ile belirlenen esaslar, 19.10.2017 tarihinden sonra bölgede başlatılacak projelerden elde edilen kazançlar ile bu tarihten önce başlatılmış projelerden 30/06/2021 tarihinden sonra elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 19.10.2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

3.1. İstisnadan Yararlanılabilmesi İçin Hakların Niteliğine Göre Patent veya Fonksiyonel Olarak Patente Eşdeğer Belgelere Bağlanması Gerekecektir

Kanununun geçici 2.maddesinde yer alan istisna hükmü kapsamına giren kazanç elde eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kazançlarının gayri maddi hakların satışı, devri veya kiralanmasından elde edilmesi halinde, söz konusu gayri maddi haklardan kaynaklanan kazançlar dolayısıyla istisnadan yararlanılabilmesi için bu hakların niteliğine göre ilgili mevzuat çerçevesinde tescile veya kayda yetkili kuruma başvurularak patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanması gerekecektir.

3.2. Fonksiyonel Olarak Patente Eşdeğer Belgeler
Söz konusu karar uyarınca aşağıda yer alan belgeler fonksiyonel olarak patente eşdeğer belge olarak kabul edilecektir.
1- Faydalı Model Belgesi
2- Tasarım Tescil Belgesi
3- Telif Hakkı Tescil Belgesi
4- Entegre Devre Topografyası Tescil Belgesi
5- Yeni Bitki Çeşitlerine Ait Islahçı Hakkı Tescil Belgesi
6- Benzeri Belgeler

3.3. Sipariş Üzerine Yapılan İşler
2017/10821 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı, sipariş üzerine yapılan ve doğabilecek tüm gayri maddi hakların sözleşme hükümleri çerçevesinde siparişi verene ait olacağı işlerde olduğu gibi faaliyeti gerçekleştiren lehine gayri maddi hak doğmayan durumlarda, mükelleflerin bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği kazançları kapsamamaktadır.

3.4. Yazılım Faaliyetleri
İlgili mevzuat çerçevesinde telif hakkı tescil belgesine bağlanan yazılım faaliyetlerinden elde edilen kazançlar için istisnadan yararlanılabilecektir.

3.5. Ar-Ge Faaliyetlerinden Doğan Gayrimaddi Haklardan Elde Edilecek Kazançlar
Son 5 hesap döneminin ortalaması dikkate alınmak suretiyle;
• Gayri maddi haklardan elde edilen yıllık brüt gelirleri 30 milyon Türk Lirasını ve
• Dahil olduğu şirketler grubunun (herhangi bir gruba dahil değilse kendisinin) yıllık net satış hasılatı toplamı 200 milyon Türk Lirasını aşmayan
mükelleflerin,
• Ar-Ge faaliyetlerine yönelik patentlenebilirlik kriterlerini (yenilik, buluş basamağı, sanayiye uygulanabilirlik gibi) taşıyan gayri maddi haklardan ve
elde ettikleri kazançları, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'ndan alınan proje bitirme belgesine dayanılarak istisnadan yararlandırılacaktır.
Bu durumda patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer bir başka belge aranmayacaktır. Proje bitirme belgesinin düzenlenmesine ilişkin hususlar Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nca belirlenecektir.
Yukarıda belirtilen tutarlar Kararnamede açıklanan şekilde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca her yıl güncellenecektir.
3.6. İstisnaya Tabi Kazancın Hesaplanması
Patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanan gayri maddi haklardan kaynaklanan kazançların istisnadan yararlanacak kısmı, kazancı doğuran faaliyet kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların toplam harcamalara oranı kullanılarak hesaplanacaktır.
Nitelikli harcamalar: Yukarıda bahsedilen hesaplamada dikkate alınacak nitelikli harcamalar; gayri maddi hakkın elde edilebilmesi için mükellefin kendisi tarafından yapılan ve gayri maddi hak ile doğrudan bağlantılı harcamalar ile ilişkisiz kişilerden sağlanan ve aynı mahiyeti taşıyan fayda ve hizmet bedellerinin toplamıdır.
Bu harcamalardan aktifleştirilerek amortismana tabi tutulması gerekenler de gerçekleştirildikleri dönemde amortisman öncesi tutarlarıyla bu hesaplamada dikkate alınacaktır.
Bu hesaplamada, mükellef tarafından yapılsa dahi faiz giderleri ve bina maliyetleri gibi yürütülen yazılım ve Ar-Ge faaliyeti ile doğrudan ilişkili olmayan her türlü maliyet unsuru hem toplam harcamalar hem de nitelikli harcamalar dışında tutulacaktır.
İstisnanın uygulanacağı kazanç kısmının tespitinde, gayri maddi hak satın alma bedelleri (lisans ve benzeri bedeller dahil) ve ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri toplam harcama tutarına dahil edilirken, nitelikli harcamalar tutarına dahil edilmeyecektir. Ancak, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar, yurt içinde yerleşik ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri nitelikli harcamalar tutarına dahil edilebilecektir. Aynı süre içinde, bu bölgelerde faaliyette bulunan bir başka kurumla devir, birleşme veya bölünme işlemine girişilmesi halinde devralınan, birleşilen veya bölünen kurum tarafından daha önce bu bölgelerde yapılmış olan nitelikli harcamalar da aynı muameleye tabi tutulabilecektir.
Mükellefler nitelikli harcama tutarını yüzde 30'una kadar artırabilecektir. Şu kadar ki, bu şekilde artırılan nitelikli harcama tutarı toplam harcama tutarını aşamayacaktır.
Mükellefler, kazancın elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin beyannamelerin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar tescil veya kayıt için yetkili kuruma başvurulmuş olması kaydıyla, bu kazançları doğuran işlemlerin gerçekleştirildiği vergilendirme döneminden başlayarak istisnadan yararlanabileceklerdir.

3.7. Yürürlük

Kararname ile belirlenen esaslar 19.10.2017 tarihinden sonra bölgede başlatılacak projelerden elde edilen kazançlar ile 19.10.2017 tarihinden önce başlatılmış projelerden 30/06/2021

[66] 31.08.2018 tarih ve 30521 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 54 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı'na ile 2017/10821 sayılı 2017/10821 sayılı "4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Geçici 2. Maddesine İlişkin Kararın Yürürlüğe Konulması Hakkında Karar"ın 5. Maddesinde yer alan "....ve ilgili mevzuat kapsamında aranan şartlara haiz tasarım faaliyetlerinden doğan gayri maddi haklardan...." ibaresi Karar metninden çıkarılmış, bu düzenlemeye bağlı olarak Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde tasarım faaliyetinde bulunan mükelleflerin kazançlarının gayrimaddi hakların satışı, devri veya kiralanmasından kaynaklanması halinde söz konusu kazançlar istisna kapsamı dışında çıkarılmıştır. Aynı kararda Tasarım Tescil Belgesinin Ar-Ge faaliyetleri neticesinde alınacak bir belge olduğu metne eklenmiştir.
Bununla birlikte vurgulamak isteriz ki, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgelerdeki yazılım, TASARIM ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesna bulunmaktadır. Yukarıdaki değişiklik sadece tasarım faaliyeti sonucu oluşacak gayrimaddi hak niteliğindeki kazançlar içindir.

tarihinden sonra elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 19.10.2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

3.8. Uygulama Tebliği

Söz konusu istisnanın uygulama usul ve esaslarına yönelik olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından KVK Genel Tebliğinin 5.12.2.10 numaralı bölümünde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

4. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yapılan Teslim ve Hizmetlerde KDV İstisnası

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun konuya ilişkin Geçici 20. maddesinin ilgili kısmı aşağıdaki gibidir:

"4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesnadır. Bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından bu Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz.

Hazine ve Maliye Bakanlığı; program ve lisans türleri itibarıyla istisnadan yararlanılacak bedele ilişkin olarak asgari sınır belirlemeye, istisna uygulanacak yazılım programlarını tanımlamaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir."

Bu hükme göre, teknoloji geliştirme bölgelerinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerinde bulunan mükelleflerin 31.12.2023 tarihine kadar bu bölgede ürettikleri sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri KDV'den istisnadır.

Söz konusu bölgede üretilen yazılımın farklı kişilere satılması ya da satışın CD veya elektronik ortamda yapılması istisna uygulanmasına engel değildir.

Üniversitelere bağlı Teknokentler de Teknoloji Geliştirme Bölgesi olarak değerlendirilir. Kanunun geçici 20/1. maddesi kapsamında üretilen söz konusu yazılımların fikri mülkiyet hakkının, bu bölgede faaliyette bulunan mükellefte kalmak suretiyle belirli zaman aralıklarıyla farklı kişilere satılması veya söz konusu yazılımların sanal ortamda paylaşımının sağlanması halinde de KDV istisnası uygulanır.

Ayrıca, yazılımların pazarlanması işinin bayi kanalıyla yapılması halinde, Teknokent bünyesinde geliştirilen sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulamalarına yönelik genel anlamda yazılım programlarının bayiye tesliminde KDV istisnası uygulanır. Bayiler tarafından satışında ise (bu satış işlemi istisna kapsamında değerlendirilmeyeceğinden) genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanır.

Ancak, teknoloji geliştirme bölgesinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimciler tarafından münhasıran bu bölgelerde üretilen yazılımlar için yapılacak her türlü mal ve hizmet alımları, söz konusu yazılımın vergiden istisna olup olmadığına bakılmaksızın KDV'ne tabidir.

Güncelleme dışında bir yazılımla ilgili olarak verilen bakım, destek (otomasyon) hizmetleri, teknoloji geliştirme bölgesinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde üretilse dahi, oyun programları, network uygulamaları gibi yazılımlar, işlevlerini yerine getirmek için yazılım kullanan ürün, aygıt, eşya vb. donanımlar ile bu donanımlara ilişkin hizmetler, web sitesi aracılığıyla verilen reklam hizmetleri ve Ar-Ge çalışmaları kapsamında yer alan teslim ve hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmez.

KDV Kanunu'nun 30/a maddesinde, 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 KDV indirim konusu yapılamaz hükmü yer aldığından, söz konusu mükellefler yüklendikleri KDV'yi indirim konusu yapamamaktaydılar.

sayılı Kanun ile KDV Kanunu Geçici 20. Maddesinin birinci fıkrasını sonuna 01.01.2019'da yürürlüğe girmek üzere "Bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından bu Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz." hükmü ilave edilmiştir. Bu düzenlemeye bağlı olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin "Teknoloji Geliştirme Bölgesinde ve İhtisas Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Verilen Teslim ve Hizmetler" başlıklı (II/G-2.) bölümünde düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu bölümde "1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez." açıklaması yer almıştır.
Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgesinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde üretilen yazılımın Kanunun 11 ve 12. maddeleri kapsamında ihraç edilmesi halinde, bu ihracata ilişkin yüklenilen KDV'nin, KDV Kanunu'nun 32. maddesine göre indirim ve iade konusu yapılması mümkündür.

5. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde İşyeri Kiralamalarında Gelir Vergisi Tevkifatı
Bölgede faaliyet gösteren firmaların, üniversite vakıflarına yapacakları kira ödemeleri üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/5-b maddesi hükmü ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerekmektedir. Yönetici şirketlerden yapılan kiralamalarda, kurumlar vergisi mükellefi olmaları dolayısıyla, yapılacak kira ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

6. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Vergi Usul Kanunu
Bölgede faaliyete geçen mükellefler, işe başlama, işi bırakma ve diğer değişiklikler konusunda Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümlere uymak durumundadırlar.

XX. YATIRIMLARDA DEVLET YARDIMLARI

1. 2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar

19.06.2012 tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazete'de yeni yatırım teşvik sistemi çerçevesinde Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar yayınlanmış daha sonra 2012/3305 sayılı Karar ise 2012 yılında yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Kararın amacı; kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesine, üretimin ve istihdamın artırılmasına, uluslararası rekabet gücünü artıracak ve araştırma- geliştirme içeriği yüksek bölgesel ve stratejik yatırımların özendirilmesine, uluslararası doğrudan yatırımların artırılmasına, bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılmasına, kümelenme ve çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek şeklinde açıklanmıştır.

1.1. Yatırım Teşvik Uygulamasında Bölgeler

Karar kapsamında yer alan desteklerin uygulanması açısından iller, sosyo-ekonomik gelişmişlik seviyeleri dikkate alınarak kararın "1" numaralı ekinde belirtilen altı bölgeye ayrılmıştır. Söz konusu altı bölge aşağıdaki gibidir:

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 İlçeleri 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

1. Bölge	2. Bölge	3. Bölge	4. Bölge	5. Bölge	6. Bölge
	Yalova		Kütahya	Sinop	Şanlıurfa
			Malatya	Tokat	Şırnak
			Nevşehir	Tunceli	Van
			Rize	Yozgat	Bozcaada ve Gökçeada İlçeleri
			Sivas		

1.2. Teşvik Sistemi ve Destek Unsurları

1.2.1. Teşvik Sistemi

- Genel,
- Bölgesel ve
- Stratejik yatırımların teşviki

uygulamalarından oluşmaktadır.

1.2.1.1. Genel Teşvik Uygulamaları

Bölgesel ve stratejik yatırımlar ile kararın "4" numaralı ekinde yer alan teşvik edilmeyecek yatırım konuları ve teşviki için "4" numaralı ekte öngörülen şartları sağlayamayan yatırım konuları hariç olmak üzere, 5. maddede belirtilen sabit yatırım tutarları ve üzerindeki yatırımlar bölge ayrımı yapılmaksızın aşağıdaki destek unsurlarından yararlandırılabilecektir:

a) Gümrük vergisi muafiyeti.
b) Katma Değer Vergisi istisnası.
c) Gelir vergisi stopajı desteği (6'ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için).
ç) Sigorta primi işveren hissesi desteği (tersanelerin gemi inşa yatırımları için).
Sabit yatırım tutarı ve asgari kapasite (Madde-5):
Yatırımların 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 olması gerekmektedir.

Ancak, desteklerden yararlanacak yatırımların varsa 8. maddede (stratejik yatırımlar) veya ekli listelerde belirlenen (bölgesel teşvikler) asgari kapasite, sabit yatırım tutarı ve diğer şartları sağlaması da gerekmektedir.
Finansal kiralama yöntemiyle yapılacak yatırımlarda finansal kiralamaya konu makine ve teçhizata ait toplam tutarın, her bir finansal kiralama şirketi için 1., 2., 3. ve 4. bölgelerde asgari 500.000 TL, 5. ve 6. bölgelerde ise asgari 300.000 TL olması gerekmektedir.
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 yüzde ellisini aşamayacaktır.

1.2.1.2. Bölgesel Teşvik Uygulamaları
Söz konusu kararın 2B numaralı ekinde yer alan iller itibarıyla karşılarında numaraları belirtilen sektörler, aynı kararın 2A numaralı ekinde yer alan ilin bulunduğu bölgedeki şartları sağlamaları halinde aşağıdaki desteklerden yararlandırılabilecektir:
a) Gümrük vergisi muafiyeti.
b) K.D.V. istisnası.
c) Vergi indirimi.
ç) Sigorta primi işveren hissesi desteği.
d) Yatırım yeri tahsisi.
e) Faiz desteği (3., 4., 5. ve 6. bölgelerdeki yatırımlar için).
f) Gelir vergisi stopajı desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için).
g) Sigorta primi desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için).

1.2.1.3. Stratejik Yatırımlar
Kararın 8. maddesindeki kriterleri sağlayan yatırımlar bölge farkı gözetilmeksizin aşağıdaki desteklerden yararlandırılabilecektir.
a) Gümrük vergisi muafiyeti
b) KDV istisnası
c) Vergi indirimi.
ç) Sigorta primi işveren hissesi desteği.
d) Yatırım yeri tahsisi.
e) Faiz desteği.
f) KDV iadesi.
g) Gelir vergisi stopajı desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek ve/veya Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için).
ğ) Sigorta primi desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek ve/veya Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için).
Stratejik yatırımlar (Madde-8):
Aşağıda yer alan kriterlerin tamamını birlikte sağlayan, ithalat bağımlılığı yüksek ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar stratejik yatırım olarak değerlendirilir.
a) Asgari sabit yatırım tutarının 50.000.000 TL'nin 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) Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nca belirlenecek esaslar çerçevesinde, belge konusu yatırımla sağlanacak katma değerin asgari yüzde kırk olması.
ç) Yatırım konusu ürünle ilgili olarak son bir yıl içerisinde gerçekleşen toplam ithalat tutarının 50.000.000 ABD Dolarının üzerinde olması.

Yurt içinde üretimi olmayan ürünlerin üretimine yönelik yatırımlarda birinci fıkranın (ç) bendi hükmü, rafineri ve petrokimya yatırımlarında ise (c) bendi hükmü aranmayacaktır.
Bu konuda Bakanlığa yapılacak müracaatlar Komisyon tarafından incelenerek değerlendirilecek ve uygun görülen projeler için teşvik belgesi düzenlenecektir.
Kararın "4" numaralı ekinde belirtilen teşvik edilmeyecek yatırım konuları ile kamu kurum ve kuruluşları tarafından gerçekleştirilecek yatırımlar bu madde kapsamında değerlendirilmeyecektir.
Program Değerlendirme Komitesi, Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında, Öncelikli Ürün Listesindeki ürünlerin üretimine ilişkin olan ve Tebliğle belirlenecek kriterleri sağlayan yatırım projelerinden uygun gördüklerinin, stratejik yatırım olarak desteklenmesine karar verebilir. Bu yatırımların, 4. maddenin beşinci fıkrasında yer alan destek unsurlarının hangilerinden yararlandırılacağı, Program Değerlendirme Komitesi tarafından belirlenir. Bu yatırımlar için birinci fıkradaki koşullar ve üçüncü fıkradaki Komisyon değerlendirmesi aranmaksızın teşvik belgesi düzenlenir.

1.2.2. Alt Bölge Desteğinden Yararlanacak Yatırımlar

Kararın 18. maddesine göre, bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında teşvik belgesi düzenlenen yatırımlar, aşağıda belirtilen koşullardan en az birini sağlamaları halinde vergi indirimi ve sigorta primi işveren hissesi desteği açısından bulundukları bölgenin bir alt bölgesinde sağlanan oran ve sürelerde bu desteklerden yararlanabileceklerdir.
a) Yatırımın organize sanayi bölgesinde gerçekleştirilmesi veya endüstri bölgesinde (imalat sanayine yönelik yatırımlar) gerçekleştirilmesi.
b) 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.
Bu madde kapsamında 6. bölgede gerçekleştirilecek 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 uygulanacaktır.
OECD teknoloji yoğunluk tanımına göre orta-yüksek teknolojili sanayi sınıfında yer alan ürünlerden EK-6'da belirtilenlerin üretimine yönelik yatırımlar, 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 yararlanır. Bu kapsamda düzenlenecek teşvik belgeleri için asgari sabit yatırım tutarı 1. ve 2. bölgelerde 1 milyon TL, diğer bölgelerde 500 bin TL'dir.
Cazibe Merkezleri Programı kapsamında yer alan 4. ve 5. bölge illerindeki organize sanayi bölgeleri ile Kilis ilinde yer alan organize sanayi bölgelerinde gerçekleştirilecek yatırımlar, 6. bölge şartlarında 6. bölgede uygulanan desteklerden aynı oran, miktar ve sürelerde yararlanır. 18. Maddenin ikinci fıkra hükümleri, bu fıkra kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarda uygulanmaz.

1.2.3. Öncelikli Yatırım Konuları

Kararın 17. maddesine göre, aşağıda belirtilen yatırım konuları 5. bölgede uygulanan bölgesel desteklerden faydalanabilecektir. Ancak bu yatırımlar, 6. bölgede yer almaları halinde bulunduğu bölge desteklerine tabi olacaktır.
a) Denizyolu veya hava yolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik yatırımlar.
b) Özel sektör tarafından yapılacak şehirlerarası yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik demiryolu yatırımları ile şehir içi yük taşımacılığına yönelik demiryolu yatırımları.
c) Test merkezleri, rüzgar tüneli ve bu mahiyetteki yatırımlar (otomotiv, uzay veya savunma sanayine yönelik olanlar).
ç) Kültür ve Turizm Koruma ve Gelişim Bölgelerinde veya termal turizm konusunda bölgesel desteklerden yararlanabilecek nitelikteki turizm konaklama yatırımları.
d) Asgari 50.000 metrekare kapalı alana sahip uluslararası fuar yatırımları (konaklama ve alışveriş merkezi üniteleri hariç).
e) (Yürürlükten kaldırılmıştır.)
f) Savunma Sanayii Müsteşarlığı'ndan alınacak proje onayına istinaden gerçekleştirilecek savunma alanındaki yatırımlar.
g) Maden istihraç yatırımları ve/veya maden işleme yatırımları (Maden Kanunu'nda tanımlanan I. grup madenler ve mıcır yatırımları ile İstanbul ilinde gerçekleştirilecek istihraç ve/veya işleme yatırımları hariç).
ğ) Özel sektör tarafından gerçekleştirilecek olan, kreş ve gündüz bakımevleri, okul öncesi eğitim, ilkokul, ortaokul ve lise eğitim yatırımları ile asgari 20.000.000 TL tutarındaki hava araçlarının kullanım, tamir ve bakımına yönelik eğitim yatırımları.

h) Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, TÜBİTAK ve KOSGEB tarafından desteklenen AR-GE projeleri neticesinde geliştirilen ürünlerin veya parçaların üretimine yönelik yatırımlar.
ı) Motorlu kara taşıtları ana sanayinde gerçekleştirilecek asgari 300.000.000 TL tutarındaki yatırımlar ve asgari 75.000.000 TL tutarındaki motor yatırımları ile asgari 20.000.000 TL tutarındaki motor aksamları, aktarma organları/akşamları ve otomotiv elektroniğine yönelik yatırımlar.
i) 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.
j) Kararın "4" numaralı ekinde 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 oranında enerji tasarrufu sağlayacak şekilde tasarlanan ve sağlanacak enerji tasarrufu ile yatırımın geri dönüş süresi 5 yıl ve daha az olan enerji verimliliği projesine yönelik yatırımlar.
k) Atık ısı kaynaklı olarak, bir tesisteki atık ısıdan geri kazanım yolu ile elektrik üretimine yönelik yatırımlar (doğal gaza dayalı elektrik üretim tesisleri hariç).
l) Asgari 50 Milyon TL tutarındaki, sıvılaştırılmış doğal gaz (LNG) yatırımları ve yer altı doğal gaz depolama yatırımları.
m) Karbon elyaf üretimine veya karbon elyaf üretimi ile birlikte olmak kaydıyla karbon elyaftan mamul kompozit malzeme üretimine yönelik yatırımlar.
n) Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) teknoloji yoğunluk tanımına göre yüksek teknolojili sanayi sınıfında yer alan ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar (US-97 Kodu: 2423, 30, 32, 33 ve"353).
o) Maden Kanunu'na istinaden düzenlenmiş geçerli Arama Ruhsatı veya Sertifikasına sahip yatırımcıların ruhsatlı sahalarında yapacağı maden arama yatırımları.
ö) Yenilenebilir enerji üretimine yönelik türbin ve jeneratör imalatı ile rüzgar enerjisi üretiminde kullanılan kanat imalatı yatırımları.
p) Direk soğutmalı slab döküm ve sıcak haddeleme yöntemi ile alüminyum yassı mamul üretimine yönelik entegre yatırımlar.
r) Lisanslı depoculuk yatırımları.
s) Nükleer enerji santrali yatırımları.
ş Araştırma ve referans laboratuvarı, tüketici güvenliği ve enfeksiyon hastalıkları referans laboratuvarı, ilaç ve tıbbi cihaz analiz ve kontrol laboratuvarı ile deney hayvanları üretim test ve araştırma merkezi birimlerinin yer aldığı laboratuvar kompleksi yatırımları.
t) Asgari 5.000.000 TL tutarındaki 25 dekar ve üzeri yurtiçinde üretilen sera teknolojilerini de ihtiva eden otomasyona dayalı (bilgisayar kontrollü iklimlendirme, sulama, gübreleme ve ilaçlama sistemi ihtiva eden) sera yatırımları.
u) Asgari 5.000 büyükbaş kapasiteli süt yönlü entegre hayvancılık yatırımları ile komple yeni veya tevsi niteliğindeki asgari 10.000 büyükbaş kapasiteli et yönlü entegre hayvancılık yatırımları.
ü) Asgari 5.000.000 TL tutarındaki atık geri kazanım yatırımları ve/veya asgari 5 milyon TL tutarındaki bertaraf tesisi yatırımları.
v) Asgari 5.000.000 TL tutarındaki 100 kişi ve üzeri kapasiteli yaşlı ve/veya engelli bakım merkezleri ve esenlik tesisi (vvellness) yatırımları.
y) EK-6'da yer alan yatırım konularında gerçekleştirilecek asgari 500 milyon TL tutarındaki yatırımlar.

1.2.4. AR-GE ve Çevre Yatırımları

Kararın 19. maddesine göre, Ar-Ge ve çevre yatırımları; KDV istisnası, gümrük vergisi muafiyeti ve faiz desteğinden yararlandırılacaktır. Söz konusu yatırımlar, 6'ncı bölgede gerçekleştirilmesi halinde gelir vergisi stopajı ve sigorta primi desteğinden de yararlanabilecektir.

1.3. Müracaat

Teşvik belgesi müracaatlarının, tebliğle belirlenen bilgi ve belgelerle Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na yapılması gerekmektedir. Ancak, genel ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında yer alan ve sabit yatırım tutarı 10.000.000 Türk Lirasını aşmayan, tebliğle belirlenen yatırımlar için yatırımcının tercihine bağlı olarak yatırımın yapılacağı yerdeki yerel birimlere de müracaat etmeleri mümkündür.

1.3.1. Teşvik Belgesi Müracaatlarının ve Belge ile İlgili Diğer İşlemlerin E-TUYS Sistemi Üzerinden Yapılması
31.05.2018 tarih ve 30437 sayılı Resmi Gazete'de "Yatırım Teşvik Belgesi İşlemlerinin Elektronik Ortamda Yürütülmesine İlişkin Yetkilendirme Tebliği" ve 10.06.2018 tarih ve 30447 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğde (Tebliğ No: 2012/1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (No: 2018/2)" ile yapılan düzenlemeler dahilinde, teşvik belgesi ile ilgili her türlü iş ve işlem için kullanıcılar tarafından E-TUYS aracılığıyla Bakanlığa müracaat edilecektir.
Tebliğlerde "Elektronik Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Bilgi Sistemi (E-TUYS)": "Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü tarafından yönetilen web tabanlı uygulama" şeklinde tanımlanmıştır.
Yetkilendirme tebliğinde "kullanıcı"; "Yatırım teşvik belgesine ilişkin iş ve işlemler için bu tebliğ kapsamındaki yatırımcıdan istenecek bilgileri, E-TUYS aracılığıyla yatırımcı adına Genel Müdürlüğe bildirmek üzere yetkilendirilmiş kişiler" olarak tanımlanmıştır.
2012/1 sayılı tebliğde söz konusu elektronik sisteme giriş yapacak "kullanıcı" kavramı; "Yatırım teşvik belgesine ilişkin iş ve işlemler için bu Tebliğ kapsamındaki yatırımcıdan istenecek bilgileri, E-TUYS aracılığıyla yatırımcı adına Genel Müdürlüğe bildirmek üzere yetkilendirilmiş kişiler" şeklinde tanımlanmıştır.
Tebliğin yürürlüğe gireceği tarihten önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgelerine, 2012/1 sayılı tebliğin 02.07.2018 tarihi öncesinde yürürlükte olan hükümleri uygulanacaktır. 02.07.2018 tarihi sonrasında yapılacak yatırım teşvik belgesi müracaatları ile bu müracaatlara ilişkin düzenlenecek belgeler kapsamında yapılacak tüm işlemler ve belgelerin tamamlama vizeleri E-TUYS sistemi üzerinden, yatırımcı adına yetkilendirilmiş kullanıcılar tarafından yapılması gerekmektedir.

1.4. Teşvik Belgesi Düzenlenmesi
Yatırımların bu Karar kapsamındaki destek unsurlarından yararlanabilmesi için, makroekonomik programlar ve arz-talep dengesi dikkate alınarak yapılacak sektörel, malî ve teknik değerlendirmeler çerçevesinde projenin uygun görülmesi ve teşvik belgesi düzenlenmesi gerekmektedir.
Teşvik belgesi düzenlenmesine ilişkin müracaat tarihinden önce gerçekleştirilmiş bulunan yatırım harcamaları teşvik belgesi kapsamına alınmayacaktır. Finansal kiralama yöntemiyle gerçekleştirilecek yatırımlar için finansal kiralama şirketi adına ayrı bir teşvik belgesi düzenlenemeyecektir.

1.5. Teşvik/Destek Unsurları
1.5.1. Gümrük Vergisi Muafiyeti
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 yürürlükteki İthalat Rejimi Kararı gereğince ödenmesi gereken gümrük vergisinden muaf olacaktır.
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 Kararında öngörülen oranlarda gümrük vergisi tahsil edilir. Ayrıca, makine ve teçhizat bedelinin yüzde beşine kadar yedek parça, gümrük vergisi muafiyeti sağlanmaksızın ithal edilerek sabit yatırım tutarına dahil edilebilecektir.
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 Kararının 7 nci maddesi uyarınca ithaline izin verilen makine ve teçhizatın teşvik belgesi kapsamına alınmasını,
b) Kullanılmış komple tesisin proje bazında yapılacak değerlendirme sonucunda ithalini,
uygun görebilecektir.
Baskı, basım, matbaa, tekstil, hazır giyim ve konfeksiyon yatırımlarına yönelik teşvik belgeleri kapsamında kullanılmış veya yenileştirilmiş makine ve teçhizat ithal edilemeyecektir.
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 Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nca, teşvik belgesi kapsamında muafiyet tanınabilecek ve istisna edilebilecek vergi ve kesintilerin toplam tutarı kadar teminatın alınması suretiyle müsaade edilebilecektir. Teminatla ithalatta, bir defada verilebilecek teminat süresi altı ay olup, sürenin başlangıç tarihi, eşyanın serbest dolaşıma giriş tarihidir.

Bu süre içerisinde teşvik belgesinin düzenlenememiş olması halinde süre bitimini müteakip üç ay içerisinde süre uzatımı için doğrudan Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na müracaat edilecektir. Verilecek ek sürenin başlangıcı bir önceki sürenin bittiği tarihtir. Teminatın çözümü için, teşvik belgesi ve eki ithal makine ve teçhizat listesi ile Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na müracaat edilmesi gerekecektir. Aksi takdirde teminat irat kaydedilecektir.
Otomobil üretimine yönelik olarak asgari 100.000 adet/yıl kapasiteli yeni bir yatırım yapılması veya mevcut tesislerin kurulu kapasitelerinin en az 100.000 adet/yıl artırılması halinde, teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarının yüzde yirmisinin gerçekleştirilmesini müteakip, yatırım süresi içerisinde olmak kaydıyla gümrük vergisine tabi olmaksızın yatırımcılara motor silindir hacmi 1.600 cm3'e kadar olan otomobil ithaline izin verilebilecektir. Hibrit ve/veya elektrikli otomobil üretimine yönelik yatırımlarda bu fıkra kapsamında izin verilen toplam ithalat miktarının azami yüzde onuna kadar motor silindir hacmi 2.500 cm3'e kadar olan otomobil ithaline izin verilebilecektir. Teşvik belgesi kapsamında ithaline izin verilen toplam otomobil sayısı, belgede kayıtlı ilave kapasitenin %15'ini aşamayacaktır. 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 silindir hacmine kadar ilave otomobil ithaline izin verilebilecektir.
Kararın "Öncelikli Yatırım Konuları" başlıklı 17. maddenin birinci fıkrasının (u) bendine istinaden düzenlenen et yönlü entegre büyükbaş hayvancılık yatırımlarına yönelik teşvik belgeleri kapsamında, yatırımcının yurtdışında bulunan besi çiftliklerinden temin edilmek kaydıyla yıllık yurtiçinde fiili olarak yetiştirilen büyükbaş hayvan sayısının (asgari 10.000) azami yüzde ellisi oranında besi hayvanının, yurtiçindeki işletmenin işletmeye geçiş tarihinden itibaren on yıl süreyle gümrük vergisi muafiyeti sağlanarak yılda bir kez olmak üzere ithaline izin verilebilir. (Bu oran, yurtdışında besi çiftliği bulunmayan aynı mahiyetteki yatırımlara yönelik teşvik belgeleri kapsamında azami %25 olarak uygulanır).

1.5.2. KDV İstisnası ve İadesi

Katma Değer Vergisi Kanunu gereğince, teşvik belgesini haiz yatırımcılara teşvik belgesi kapsamında yapılacak makine ve teçhizat ithal ve yerli teslimleri ile belge kapsamındaki yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamaları KDV'den istisna edilebilir. 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 uygulanır.
Sabit yatırım tutarı 500.000.000 TL'nin üzerindeki stratejik yatırımlar kapsamında yapılacak bina-inşaat harcamaları KDV iadesinden yararlandırılabilecektir. KDV Kanunu'nun Geçici 30. maddesi uyarınca 31/12/2023 tarihine kadar yatırım teşvik belgeleri kapsamında asgari 500.000.000 TL tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi, izleyen yıl talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade olunabilecektir. Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile tahsil edilir. Bu vergiler ve cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılıbaşında başlar. Söz konusu istisnanın uygulama usul ve esasları KDV Genel Uygulama Tebliğinin "II/E-4. Büyük Yatırımlara İlişkin İstisna" başlıklı kısmında düzenlenmiştir.

1.5.2.1. 2017, 2018, 2019, 2020 ve 2021 yıllarına özel bir düzenleme

2012/3305 sayılı Kararnameye eklenen Geçici 8. maddede yapılan düzenlemeye göre, bu karar ve daha önceki kararlara istinaden imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu: 15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 1/1/2017 ilâ 31/12/2021 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için "bina-inşaat harcamalarında KDV iadesi" teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın uygulanacaktır. Konu hakkında KDV Kanunu'nun Geçici 37. Maddesinde yasal düzenleme yer almakta olup, istisnanın uygulama usul ve esasları KDV Genel Uygulama Tebliğinin "II/E-7. İmalat Sanayiine Yönelik Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamındaki İnşaat İşleri" başlıklı kısmında düzenlenmiştir. [67]

1.5.3. Faiz Desteği

Kararın 11. maddesine göre, 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 yüzde yetmişine kadar olan kısmı için ödenecek faizin veya kâr payının;

a) 3. bölgede yapılacak bölgesel yatırımlar için Türk Lirası cinsi kredilerde üç puanı, döviz kredileri ve dövize endeksli kredilerde bir puanı,
b) 4. bölgede yapılacak bölgesel yatırımlar için Türk Lirası cinsi kredilerde dört puanı, döviz kredileri ve dövize endeksli kredilerde bir puanı,
c) 5. bölgede yapılacak bölgesel yatırımlar için Türk Lirası cinsi kredilerde beş puanı, döviz kredileri ve dövize endeksli kredilerde iki puanı,
ç) 6. bölgede yapılacak bölgesel yatırımlar için Türk Lirası cinsi kredilerde yedi puanı, döviz kredileri ve dövize endeksli kredilerde iki puanı,
d) Bölge ayrımı yapılmaksızın tüm bölgelerde gerçekleştirilecek Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen stratejik yatırımlar için Türk Lirası cinsi kredilerde yatırım konusu ürün yüksek teknoloji seviyesinde ise on puanı, diğerlerinde sekiz puanı, döviz kredileri ve dövize endeksli kredilerde iki puanı; diğer stratejik yatırımlar, AR-GE yatırımları ve çevre yatırımları için Türk Lirası cinsi kredilerde beş puanı, döviz kredileri ve dövize endeksli kredilerde iki puanı,
e) Faiz desteği tutarı, üçüncü fıkrada belirtilen faiz desteği tutarından düşük olmamak ve sabit yatırım tutarının yüzde yirmisini geçmemek kaydıyla 17. maddenin birinci fıkrasının (t) ve (u) bentleri kapsamındaki yatırımlar için Türk Lirası cinsi kredilerde yedi puanı, döviz ve dövize endeksli kredilerde üç puanı,

Bakanlıkça da uygun görülmesi halinde 17. maddenin birinci fıkrasının (u) bendi kapsamına giren yatırımlarda azami ilk on yıl, diğer yatırımlarda azami ilk beş yıl için ödenmek kaydıyla bütçe kaynaklarından karşılanabilir.
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 öngörülebilecektir.
Bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında yapılacak yatırımlarda proje bazında sağlanacak faiz desteği tutarları;
- 3. bölgede 1.000.000 Türk Lirasını,

[67] Söz konusu uygulama ilk olarak 2012/3305 sayılı Kararnamenin Geçici 8. Maddesinde düzenlenmiş ve süre uzatımları uygulama 31.12.2019 tarihine kadar geçerli kılınmıştır. Son olarak 30.12.2019 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 1950 sayılı CBK ile KDV Kanunu'nun Geçici 37. Maddesinin uygulama süresi 31.12.2021 tarihine kadar uzatılmıştır. Rehberimizin hazırlandığı tarih itibariyle 2012/3305 sayılı Kararnamenin Geçici 8. Maddesine yönelik olarak bir düzenleme yayınlanmamıştır.

- 4. bölgede 1.200. 000 Türk Lirasını,
- 5. bölgede 1.400.000 Türk Lirasını
- 6. bölgede 1.800.000 Türk Lirasını geçemeyecektir.

Faiz desteği tutarı, bölge ayrımı olmaksızın;
- Ar-Ge ve çevre yatırımlarında 1.000.000 Türk Lirasını,
- Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen stratejik yatırımlarda sabit yatırım tutarının yüzde yirmisini aşmamak kaydıyla, diğer stratejik yatırımlarda ise sabit yatırım tutarının yüzde beşini aşmamak kaydıyla 50.000.000 Türk Lirasını geçemeyecektir.

Döviz kredisi ile gerçekleştirilecek yatırımlarda faiz desteği uygulaması, vade tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satış kuru dikkate alınarak yapılacaktır.
Kullanılmış makine ve teçhizat için ve kamu iktisadi teşebbüsleri dahil kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının yapacağı yatırımlar için faiz desteği uygulanmayacaktır.

1.5.4. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği

Kararın 12. maddesine göre, stratejik yatırımlar ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenen yatırımlardan, tamamlama vizesi yapılmış teşvik belgesinde kayıtlı istihdamı aşmamak kaydıyla;

a) Komple yeni yatırımlarda, teşvik belgesi kapsamında gerçekleşen yatırımla sağlanan,
b) Diğer yatırım cinslerinde, yatırımın tamamlanmasını müteakip, yatırıma başlama tarihinden önceki son altı aylık dönemde (mevsimsel özellik taşıyan yatırımlarda bir önceki yıla ait mevsimsel istihdam ortalamaları dikkate alınır) Sosyal Güvenlik Kurumuna 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 karşılanacaktır.
Bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenen yatırımlarda söz konusu destek aşağıda belirtilen sürelerde uygulanacaktır

Bölgesel Teşvik Uygulamaları	Uygulama Süresi
1	2 yıl
2	3 yıl
3	5 yıl
4	6 yıl
5	7 yıl
6	10 yıl

Stratejik yatırımlar için bu destek 6. bölgede on yıl, diğer bölgelerde yedi yıl süreyle uygulanır.
Yararlanılan sigorta primi işveren hissesi desteğinin tutarı, bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenen yatırımlarda sabit yatırım tutarının aşağıda belirtilen oranlarını geçemeyecektir.

Bölgeler	Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteğinin Sabit Yatırım Tutarına Oranı (%)
1	10
2	15
3	20
4	25
5	35

Stratejik yatırımlarda sigorta primi işveren hissesi desteğinin miktarı 1, 2, 3, 4 ve 5. bölgelerde sabit yatırım tutarının yüzde on beşini geçemez. Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen stratejik yatırımlarda bu kısıt uygulanmaz.
İşveren hissesine ait primlerin karşılanabilmesi için, işverenlerin çalıştırdıkları sigortalılarla ilgili olarak 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 Bakanlık'ça karşılanmayan işveren hissesine ait tutarın yasal süresi içerisinde ödenmiş olması şarttır. İşveren tarafından ödenmesi gereken primlerin geç ödenmesi halinde, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'ndan Sosyal Güvenlik Kurumu'na yapılacak ödemenin gecikmesinden kaynaklanan gecikme zammı işverenden tahsil edilir.
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 karşılanabilir. Bu destek, gemi inşası devam etse dahi yatırıma başlama tarihinden itibaren en fazla on sekiz ay süreyle uygulanır. Ancak, yatırım süresi ve sözleşmesi devam eden yatırımlar da dahil olmak üzere Savunma Sanayii Müsteşarlığı ile imzalanan sözleşmeye istinaden gerçekleştirilecek projelerde bu destek yatırıma başlama tarihinden itibaren sözleşme süresi sonuna kadar uygulanır. Yat, yüzer tesis ve deniz araçları da bu kapsamda değerlendirilir. Maden arama yatırımlarında ise, bu desteğin uygulanmasına ikinci fıkrada belirtilen süreler dikkate alınarak tamamlama vizesi yapılmadan önce de başlanabilecektir.
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.

1.5.5. Sigorta Primi Desteği

Kararın 13. maddesine göre, 6. bölgede; stratejik yatırımlar ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında teşvik belgesine istinaden gerçekleştirilecek yatırımla sağlanan ilave istihdam için, tamamlama vizesi yapılan teşvik belgesinde kayıtlı istihdam sayısını aşmamak kaydıyla, işveren tarafından Sosyal Güvenlik Kurumu'na ödenmesi gereken sigorta primi işçi hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmı, tamamlama vizesinin yapılmasını müteakip on yıl süreyle işveren adına Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesinden karşılanabilecektir. Bu destek, Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen stratejik yatırımlar için, 6. bölge dışında kalan bölgelerde, yatırıma konu olan ürün yüksek teknoloji seviyesinde ise yedi yıl, diğerlerinde ise beş yıl süreyle sağlanabilecektir.

Bu destekten yararlanılabilmesi için, aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içerisinde Sosyal Güvenlik Kurumu'na verilmesi ve Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nca karşılanmayan işçi hissesine ait tutarın yasal süresi içerisinde ödenmiş olması şarttır. Bu destekten yararlanan yatırımcı tarafından ödenmesi gereken primlerin geç ödenmesi halinde, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'ndan Sosyal Güvenlik Kurumu'na yapılacak ödemenin gecikmesinden kaynaklanan gecikme zammı işverenden tahsil edilecektir.
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.

1.5.6. Gelir Vergisi Stopajı Desteği
Kararın 14. maddesine göre, 6. bölge ve/veya Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen stratejik yatırımlar 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. Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen stratejik yatırımlar için bu destek, yatırıma konu olan ürün yüksek teknoloji seviyesinde ise azami 500, diğerlerinde ise azami 300 çalışan için uygulanacaktır.
Yatırımın tamamlanamaması veya teşvik belgesinin iptal edilmesi halinde, gelir vergisi stopajı desteği uygulaması nedeniyle terkin edilen vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır.
Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla gelir vergisi stopajı desteğinden yararlanacaktır.
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.

1.5.7. Vergi İndirimi
Kararın 15. maddesine göre, bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarda, Kurumlar Vergisi Kanun'un 32/A maddesi çerçevesinde gelir veya kurumlar vergisi, öngörülen yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar aşağıda belirtilen oranlarda indirimli olarak uygulanacaktır.

Bölgeler	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
1	15	50
2	20	55
3	25	60
4	30	70
5	40	80
6	50	90

Stratejik yatırımlar için tüm bölgelerde uygulanacak vergi indirimi oranı % 90 ve yatırıma katkı oranı %50'dir.
Bu maddenin uygulamasında;
Yatırıma katkı tutarı, indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını,
Yatırıma katkı oranı ise, yatırıma katkı tutarının yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oranı ifade etmektedir.

Bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının yüzde seksenini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilecektir.
Aşağıda sayılan kurum, ortaklık, yatırım ve harcamalar ise vergi indirimi desteğinden yararlanamayacaktır.
- Arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismana tâbi olmayan diğer harcamalar,
-Kurumlar Vergisi Kanunu gereği finans ve sigortacılık konularında faaliyet gösteren kurumlar,
- İş 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 Yaptırılması Hakkında Kanun kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar,
- Rödovans sözleşmesine bağlı olarak yapılan yatırımlar.

İndirimli oranlar stopaj suretiyle yapılan vergilendirmede uygulanmayacaktır.

1.5.7.1. Bazı sektörlerde 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 ve 2022 yıllarına mahsus ilave vergi indirimi uygulaması

2012/3305 sayılı Kararnameye eklenen Geçici 8. madde kapsamında, bu karar ve daha önceki kararlara istinaden imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu: 15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, **1.1.2017 ilâ 31.12.2022** tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için; bölgesel ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirimi desteğinde uygulanacak yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimi tüm bölgelerde yüzde yüz oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı yüzde yüz olmak üzere, teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın uygulanacaktır.

	Bölgesel Teşvik Uygulamaları	Stratejik Yatırımlar
Bölgeler	Yatırıma katkı oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)
1	15 + 15 = 30	65
2	20 + 15 = 35	65
3	25 + 15 = 40	65
4	30 + 15 = 45	65
5	40 + 15 = 55	65
6	50 + 15 = 65	65

Yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını ifade etmektedir. Toplam Yatırıma Katkı Tutarı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

[Toplam yatırıma katkı tutarı = Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı]

Her bir hesap döneminde yararlanılabilecek Yatırıma Katkı Tutarı ise;

[Cari yatırım döneminde gerçekleştirilen yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı] şeklinde hesaplanmaktadır.

İmalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu: 15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında 01.01.2017 ilâ 31.12.2019 arası hesap dönemlerinde yatırıma katkı tutarının "yatırım döneminde" yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı % 100 olarak dikkate alınacaktır.

Söz konusu yatırımlar için hesaplanan katkı tutarı dikkate alınmak suretiyle kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimi tüm bölgelerde yüzde yüz oranında uygulanacaktır.

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması açısından "yatırım dönemi" ifadesinden, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından tamamlama vizesi yapılması amacıyla

[68] Söz konusu uygulama ilk olarak 2012/3305 sayılı Kararnamenin Geçici 8. Maddesinde düzenlenmiş ve süre uzatımları ile uygulama 31.12.2019 tarihine kadar geçerli kılınmıştır. Son olarak 30.12.2019 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 1950 sayılı CBK ile KVK'nın Geçici 9. Maddesinin uygulama süresi 31.12.2022 tarihine kadar uzatılmıştır. Rehberimizin hazırlandığı tarih itibariyle 2012/3305 sayılı Kararnamenin Geçici 8. Maddesine yönelik olarak bir düzenleme yayınlanmamıştır.

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan sürenin anlaşılması gerekmektedir. Öte yandan yatırımın fiilen tamamlandığı tarihin, tamamlama vizesinin yapılmasına ilişkin olarak Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na müracaat tarihinden önceki bir geçici vergilendirme dönemine isabet etmesi halinde ise yatırımın fiilen tamamlandığı tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin son gününün yatırım döneminin sona erdiği tarih olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Ayrıca Kararın Geçici 8. Maddesi ile KDV Kanunu'nun Geçici 37. Maddesinde yapılan düzenlemeler ile imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu: 15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, (2017 ve 2018 yıllarında olduğu gibi) **01.01.2019 – 31.12.2021 tarihleri arasında gerçekleştirilecek bina-inşaat harcamalarına ilişkin KDV'nin de iade olarak alınabilmesi** mümkün hale gelmiştir.

1.5.7.2. Süt Yönlü Entegre Hayvancılık Yatırımları ile Et Yönlü Entegre Hayvancılık Yatırımlarında 2018 Yılına Özel Yatırıma Katkı Oranı

Karara eklenen Geçici 11. maddeye göre, kararın "Öncelikli yatırım konuları" başlıklı 17. maddesinin birinci fıkrasının (u) bendine istinaden 2018 takvim yılında düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında gerçekleştirilen yatırım harcamaları için yatırıma katkı oranı %55 olarak uygulanır.

"Öncelikli yatırım konuları" başlıklı 17. maddeye eklenen (u) bendi aşağıdaki gibidir:

"u) Asgari 5.000 büyükbaş kapasiteli süt yönlü entegre hayvancılık yatırımları ile komple yeni veya tevsi niteliğindeki asgari 10.000 büyükbaş kapasiteli et yönlü entegre hayvancılık yatırımları."

1.5.8. Yatırım Yeri Tahsisi

Kararın 16. maddesine göre, teşvik belgesi düzenlenmiş stratejik yatırımlar ve bölgesel desteklerden yararlanacak yatırımlar için, 4706 sayılı Kanun'un ek 3. maddesi çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul ve esaslara göre yatırım yeri tahsis edilebilecektir.

Aşağıda belirtilen kurum, ortaklık, yatırım ve harcamalar için yatırım yeri tahsis edilmeyecektir:

- Arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismana tâbi olmayan diğer harcamalar,
- Kurumlar Vergisi Kanunu gereği finans ve sigortacılık konularında faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları,
- Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar,
- Rödovans sözleşmesine bağlı olarak yapılan yatırımlar

1.6. Yatırımların Nakli

Kararın 23. maddesine göre, bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında gerçekleştirilen yatırımların, işletmeye geçiş tarihinden itibaren asgarî beş yıl süre ile bulunduğu bölgede faaliyette bulunması gerekecektir. Ancak, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'ndan izin alınması ve yatırım konusunun taşınılacak bölgede desteklenecek konular arasında yer alması kaydıyla diğer bölgelere taşınılabilecektir. Bulunduğu bölgeden daha az destek alan üst bölgelere, aynı bölgede bulunan Organize Sanayi Bölgesinden Organize Sanayi Bölgesi dışına veya ilgili yatırım konusunun desteklenmediği bölgelere taşınmalarda, taşındığı bölgenin yararlandığı desteği aşan kısım ile taşındığı bölgede bulunmayan destekler ilgili mevzuat çerçevesinde geri alınacaktır. İşletmeye geçiş tarihinden itibaren beş yıl süre ile bulunduğu bölgede faaliyette bulunan yatırımların diğer bölgelere taşınması serbest olacaktır. Tamamlanmış yatırımlardan beş yıllık süreyi doldurmuş ancak tamamlama vizesi yapılmamış olanlar, taşınma öncesinde Bakanlığa müracaat ederek tamamlama vizesini yaptıracaktır. Bu kapsamdaki yatırımların yer değişikliği talepleri, taşınma sonrasında da uygun görülebilecektir.

Genel teşvik uygulamasından yararlanan yatırımların yer değişikliği talepleri, yatırım dönemi de dâhil olmak üzere Bakanlıkça değerlendirilerek proje bazında sonuçlandırılacaktır.

Kararın 23/A maddesine göre, Cazibe Merkezleri Programı kapsamında yer alan "Üretim Tesisi Taşıma Destek Paketi" çerçevesinde Kalkınma Bankası tarafından desteklenmesi uygun görülen yatırımlar ikinci ve üçüncü fıkralarda belirtilen şartlarda bu Karar kapsamındaki desteklerden de yararlanır. 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 İşveren Hissesi Desteğinden,

b) 6. bölge illerine taşınan tesisler, anılan bölgede geçerli olan sürelerde Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği, Sigorta Primi Desteği ve Gelir Vergisi Stopajı Desteğinden,

yararlanır.

Program kapsamındaki illere taşınmanın gerçekleşmesi ve ilave yatırımın asgari sabit yatırım tutarı ve kapasite şartlarını sağlaması halinde, taşınan tesis ikinci fıkra hükümleri çerçevesinde sağlanan desteklerden, ilave yatırım ise bu desteklere ek olarak Gümrük Vergisi Muafiyeti, KDV İstisnası ve Vergi İndirimi desteğinden yararlanır.

1.7. Yatırım Süresi ve Tamamlama Vizesi

Yatırımın başlangıç tarihi, teşvik belgesi için Bakanlığa veya ilgili yerel birime müracaat tarihidir.

Teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların proje bazında yapılacak değerlendirme sonucunda öngörülen sürede gerçekleştirilmesi esas olacaktır. Yatırımın öngörülen sürede gerçekleştirilememesi hâlinde, 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 uygulanabilecektir. Bu Karar kapsamında düzenlenen ve ek süre verilmiş olan sabit yatırım tutarı onmilyar Türk Lirası ve üzerindeki stratejik yatırımlara ilişkin teşvik belgelerine, talep edilmesi halinde ek süre dahil teşvik belgesinde kayıtlı sürenin yarısı kadar daha ilave süre verilebilir. Diğer taraftan, 323 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karara eklenen geçici 12. maddeye göre; 09.11.2018 tarihinden önce önce düzenlenmiş ve ek süre almamış teşvik belgelerinin süresi kararnamenin 24. maddenin ikinci fıkrası hükümleri çerçevesinde herhangi bir işlem yapılmaksızın teşvik belgesinde kayıtlı orijinal sürenin yarısı kadar uzatılmış sayılacaktır.

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 gözönünde bulundurularak ilave süre verilebilecektir.

Yatırımcı, öngörülen süre veya ek süre bitimini müteakip altı ay içinde yatırımın tamamlama vizesinin yapılması için teşvik belgesini düzenleyen yerel birime veya Bakanlığa müracaat edecektir. Bu süre içerisinde müracaat edilmemesi ve daha sonra teşvik belgesinin herhangi

[69] 09.11.2018 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 323 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın "Yatırım süresi ve tamamlama vizesi" başlıklı 24. Maddesinin birinci fıkrasında yer alan aşağıdaki ifade, 05.10.2016 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır:

"Ancak, yatırıma başlanıldığının kabul edilebilmesi için, yatırımın başlangıç tarihinden sonra arazi-arsa, altyapı, bina-inşaat, makine ve teçhizat (avans ve ön ödemeler dahil) ile diğer yatırım harcamalarına yönelik olarak teşvik belgesinin ilk düzenlendiği tarihteki sabit yatırım tutarı esas alınmak üzere, sabit yatırım tutarının en az yüzde onu oranında (sabit yatırım tutarı ellimilyon Türk Lirasının üzerindeki yatırımlar için en az beşmilyon Türk Lirası) harcama yapılması gerekmektedir."

bir nedenle iptal edilmesi veya kısmi müeyyide uygulanması durumunda geçen süreden kaynaklanan cezanın sorumluluğu yatırımcıya ait olacaktır.

Bakanlıkça yatırımların tamamlama vizesi işlemleri için Kalkınma Ajansları, ticaret ve sanayi odaları, sanayi odaları, bankalar veya yatırımın bulunduğu il valiliği görevlendirilebilecektir.

Bakanlıkça uygun görülmesi halinde, daha önceki kararlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri de dahil olmak üzere tamamlama vizesi işlemleri, tebliğ ile belirlenen bilgi ve belgelere ilave olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek tamamlama ekspertiz raporuna istinaden de yapılabilecektir.

Kamu kurum ve kuruluşları adına düzenlenen teşvik belgeleri için asgari sabit yatırım tutarı şartı ve yatırım tamamlama vizesi şartı aranmayacaktır.

Bu Karar ve daha önceki kararlar kapsamındaki tüm teşvik uygulamalarına istinaden düzenlenmiş ve tamamlama vizesi yapılmamış yatırım teşvik belgeleri için asgari yatırım tutarı ve yatırımın bütünlüğü 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 belgesi kapsamında değerlendirilebilecektir. Bu hüküm daha önceki kararlara istinaden düzenlenen teşvik belgelerine de uygulanacaktır.

Daha önceki kararlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri de dahil olmak üzere, otel yatırımlarından, yatırım tamamlama vizesi esnasında turizm işletme belgesi ibraz edilemeyen, ancak otel işletmesi olarak işyeri açma ve çalışma ruhsatı bulunan yatırımlara ait teşvik belgelerinin tamamlama vizeleri, belgenin genel teşvik sistemine dönüştürülmesi suretiyle yapılabilecektir. Genel teşvik uygulamaları kapsamında düzenlenen elektrik enerjisi üretimine yönelik yatırımların tamamlama vizesi, firmanın teşvik belgesine konu yatırıma ilişkin ilgili kurum tarafından düzenlenen geçici kabul belgesinin tasdikli sureti ile asgari sabit yatırım tutarının sağlandığına ilişkin tebliğle belirlenen yeminli mali müşavir raporunu Bakanlığa ibraz etmesi halinde yapılmış sayılır. Tamamlama vizesi yapılmış teşvik belgeleri kapsamında temin edilen makine teçhizatın satışı serbest olup, Bakanlıkça ilave herhangi bir işlem yapılmaz. Bu kapsamda, güneş enerjisi santrali yatırımlarına ait yatırım teşvik belgeleri için finansal kiralama işlemleri hariç olmak üzere 22. maddeye istinaden devir işlemi yapılmaz.

Bu hüküm kapsamında işlem yapılan teşvik belgesinin kısmen veya tamamen iptalini gerektirecek bir durumun ortaya çıkması veya tespiti halinde 28 inci madde hükümleri çerçevesinde işlem yapılır. Bu hüküm daha önceki kararlara istinaden düzenlenen teşvik belgelerine de uygulanacaktır.

1.8. Diğer Desteklerden Yararlanma

Karar kapsamındaki destek unsurlarından yararlanan yatırım harcamaları, diğer kamu kurum ve kuruluşlarının desteklerinden yararlanamayacaktır. Diğer kamu kurum ve kuruluşlarının desteklerinden yararlanan veya yararlanılacak yatırım harcamaları için, bu Karar kapsamındaki desteklerden yararlanmak üzere Bakanlığa müracaat edilemeyecektir. Bu madde hükmüne aykırı davranılması halinde, bu 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.

Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlar, ilgili mevzuatları uyarınca, KOSGEB ve/veya TÜBİTAK tarafından da doğrudan desteklenebilir. Bu yatırımlarda, KOSGEB, TÜBİTAK veya diğer kamu kurum ve kuruluşları tarafından sağlanan desteklerden yararlanılarak gerçekleştirilen yatırım harcamaları, yatırım teşvik belgesine konu yatırımın bütünlüğünün sağlanması kapsamında değerlendirilebilecektir.

1.9. Kültür ve Turizm Koruma ve Gelişim Bölgelerinde Gerçekleştirilecek Asgari 7.500 Yatak Kapasitesini Haiz Turizm Yatırımları

2018/11651 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karara Geçici 10. madde eklenmiştir.

Söz konusu geçici madde ile kültür ve Turizm Koruma ve Gelişim Bölgelerinde bir veya birden fazla yatırımcı tarafından gerçekleştirilecek asgari 7.500 yatak kapasitesini haiz turizm yatırımları için, beşinci bölgede uygulanan bölgesel destek unsurlarının maddede belirtilmeyen hükümleri aynı kalmak üzere, aşağıdaki destek, oran, süre, miktar ve şartları uygulanabilecektir:

(a) Bankalardan kullanılacak en az bir yıl vadeli yatırım kredilerinin teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarının yüzde seksenine kadar olan kısmı için ödenecek faizin veya kar payının Türk Lirası kredilerde yedi puanına kadarı; döviz kredileri ve dövize endeksli kredilerde üç puanına kadarı, Bakanlıkça da uygun görülmesi halinde ilk on yıl için ödenmek kaydıyla bütçe kaynaklarından karşılanabilecektir. Faiz desteği tutarı gerçekleşen sabit yatırım tutarının yüzde yirmisini geçemeyecektir.

(b) Vergi indirimi desteği kapsamında yatırıma katkı oranı yüzde ellibeş, vergi indirimi oranı yüzde doksan ve toplam yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilecek kazançlar üzerinden kullanılabilecek oranı yüzde yüz olarak uygulanacaktır.

(c) Yatırımcı tarafından talep edilmesi halinde, azami destek tutarı ve süresi aynı kalmak üzere sigorta primi işveren hissesi desteği uygulamasına yatırım tamamlama vizesi şartı aranmaksızın yatırım dönemi içerisinde başlanabilecektir.

(ç) Sabit yatırım tutarı yüz milyon Türk Lirası ve üzerindeki teşvik belgeli yatırımlar kapsamında yapılacak bina inşaat harcamaları KDV iadesinden yararlandırılabilecektir.

Müstakil olarak belgelendirilmiş kongre ve sergi merkezi, golf tesisi, sağlıklı yaşam tesisi ve günübirlik tesisler de bu madde kapsamındaki desteklerden yararlandırılabilecektir.

Yatırıma başlanıldığının kabul edilebilmesi için 28.04.2018 tarihinden itibaren bir yıl içerisinde teşvik belgesinin ilk düzenlendiği tarihteki sabit yatırım tutarının en az yüzde onu oranında veya asgari beş milyon Türk Lirası tutarında harcama yapılması gerekmektedir.

Bakanlığa yapılacak teşvik belgesi ve tamamlama vizesi müracaatları, asgari 7.500 yatak kapasitesine ulaşılmasını müteakip topluca değerlendirilecektir. Yatırımların bitiş tarihi 31.12.2022 olup, mücbir sebep veya fevkalade haller dışında süre uzatımı yapılmayacaktır. Bu madde kapsamında düzenlenen belgelerin tamamlama vizesinin yapılabilmesi için, 31.12.2022 tarihine kadar yatırımın tamamlanarak turizm işletme belgesinin alınması ve bu tarihi izleyen altı ay içinde müracaat edilmesi zorunludur.

Yatırıma başlama şartının sağlanamaması veya 31/12/2022 tarihi itibariyle yatırımın tamamlanamaması ve talep edilmesi halinde; konaklama yatırımlarında, bölgesel desteklerden yararlanma şartının sağlanması koşuluyla teşvik belgesinde kayıtlı destekler beşinci bölge desteklerine dönüştürülerek varsa fazladan yararlandırılan destekler, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde geri alınacaktır.

1.10. Hazır Giyim, Deri ve Deri Mamulleri Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmelere Ait Makine ve Teçhizatın Bazı İllere Taşınması ve İstihdam Yaratılması Halinde Sigorta Primi, Sigorta Primi İşveren Hissesi ve Gelir Vergisi Stopaj Desteği

2012/3305 sayılı Karara eklenen Geçici 13. Madde aşağıdaki gibidir:

"GEÇİCİ MADDE 13- (1) 1 inci ve 2 nci bölgelerde hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde faaliyette bulunan işletmelere ait makine ve teçhizatın, işletmenin kendisi veya farklı bir işletme tarafından 31/12/2020 tarihine kadar aşağıdaki tabloda yer alan illere taşınması suretiyle yapılan yatırımlar, asgari yüz kişi istihdam sağlanması koşuluyla, sigorta primi işveren hissesi desteği, sigorta primi ve gelir vergisi stopajı desteğinden aynı tabloda belirtilen sürelerde yararlanır.

İller	Yatırım Yeri Tahsisi	Sigorta Primi İşveren Hissesi	Sigorta Primi Desteği	Gelir Vergisi Stopajı Desteği
Elazığ, Erzincan, Malatya, Sivas	OSB ve EB Dışı	3	-	-
	OSB ve EB İçi	3	3	-
Bayburt, Çankırı, Erzurum, Giresun, Gümüşhane, Kahramanmaraş, Kilis, Niğde, Ordu, Osmaniye, Sinop, Tokat, Tunceli, Yozgat	OSB ve EB Dışı	4	-	-
	OSB ve EB İçi	4	4	-
Adıyaman, Ağrı, Ardahan, Batman, Bingöl, Bitlis, Diyarbakır, Hakkâri, Iğdır, Kars, Mardin, Muş, Siirt, Şanlıurfa, Şırnak, Van		5	5	10

(2) Birinci fıkrada belirtilen yatırımın işletmenin kendisine ait makine ve teçhizatı taşıması suretiyle yapılması ve bu yatırımın tamamlanmasından itibaren üç yıl süreyle taşımaya konu makine teçhizatın bulunduğu tesisteki ortalama istihdamın, mevcut istihdam sayısının altına düşmemesi koşuluyla, firma talebine istinaden, sigorta pirimi işveren hissesi desteği ve sigorta primi desteği, birinci fıkradaki tabloda belirtilen sürelerin iki katı süre ile uygulanır. Mevcut istihdam sayısı olarak, 2019 yılı başından bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihe kadar taşımaya konu makine ve teçhizatın bulunduğu tesisteki istihdam ortalaması dikkate alınır.

(3) Taşınmaya konu olan makine ve teçhizatın, asgari üç yıl süreyle firma aktifinde kayıtlı olduğu ve anılan bölgelerde fiziki olarak bulunduğu, adına teşvik belgesi düzenlenecek olan firma tarafından yeminli mali müşavir raporu ile tevsik edilir.

(4) Bu maddeye istinaden düzenlenen teşvik belgelerinin tamamlama vizesi işlemi Genel Müdürlük, Kalkınma Ajansları veya Sanayi ve Teknoloji İl Müdürlükleri tarafından düzenlenecek nakil tespit raporuna istinaden yapılır."

1.11. Uygulama Tebliği

2012/3305 sayılı Kararnamenin uygulanmasına yönelik olarak çıkarılan 2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğde bugüne kadar pek çok güncelleme olmuştur ve bundan sonra da olacaktır. Yatırım yapacakların ya da yapanların söz konusu mevzuat değişikliklerini yakından takip etmeleri gerekmektedir. Diğer taraftan SGK'da kendi alanı ile ilgili hususlarda Genelgeler ile düzenlemeler yapmıştır.

2. Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi

6745 Sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yapılan düzenleme aşağıdaki gibidir:

"MADDE 80- (1) Cumhurbaşkanı; kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda ülkemizin mevcut veya gelecekte ortaya çıkabilecek ihtiyaçlarını karşılama, arz güvenliğini sağlama, dışa bağımlılığını azaltma, teknolojik dönüşümü sağlama, yenilikçi, Ar-Ge yoğun ve katma değeri yüksek olma niteliklerine ayrı ayrı ya da birlikte sahip olan ve proje bazında Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından desteklenmesine karar verilen yatırımlar için;

a) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesine göre kurumlar vergisi oranını %100'e kadar indirimli uygulatmaya ve yatırıma katkı oranını % 200'ü geçmemek üzere belirlemeye veya yatırımın işletmeye geçmesinden itibaren 10 hesap dönemine kadar, yatırımdan elde edilen kazançla sınırlı olmak üzere kurumlar vergisi istisnası tanımaya,
b) Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 80 inci maddesinde yer alan gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlandırmaya,
c) Gümrük vergisi muafiyeti tanımaya,
ç) Yatırımın Hazine taşınmazı üzerinde yapılması hâlinde, belirlenecek yatırımcı lehine doğrudan, hasılat payı alınmaksızın, 49 yıl süreyle bedelsiz irtifak hakkı tesisi veya kullanma izni verilmesine ve yatırımın tamamlanması ve öngörülen istihdamın 5 yıl sağlanması şartıyla Hazine taşınmazının talep edilmesi hâlinde bedelsiz devredilmesine,
d) 5510 sayılı Kanunun ek 2. maddesinde yer alan prime esas kazanç alt sınırına bağlı kalınmaksızın 10 yıla kadar sigorta primi işveren hissesinin karşılanmasına,
e) İşletme döneminde yatırıma ilişkin enerji tüketim harcamalarının %50'sine kadarının en fazla 10 yıla kadar karşılanmasına,
f) Sabit yatırım tutarının finansmanında kullanılan yatırım kredisi için 10 yıla kadar faiz veya kâr payı desteği ya da hibe desteği sağlanmasına,
g) Yatırım için özel önem taşıyan belirlenen sayıda her bir nitelikli personel için 5 yılı geçmemek üzere, asgari ücretin aylık brüt tutarının 20 katına kadar ücret desteği verilmesine,
ğ) Yatırım tutarının %49'unu geçmemek üzere ve edinilen payların 10 yıl içerisinde halka arz veya yatırımcıya satış şartıyla yatırıma ortak olunmasına,
karar vermeye ve yukarıdaki desteklerden bir veya birden fazlasını uygulatmaya yetkilidir.
(2) Birinci fıkra kapsamındaki destekler Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesinden karşılanır.
(3) Proje bazlı yatırım konusu ürüne, süresi ve miktarı Cumhurbaşkanı'nca belirlenecek alım garantisi verilebilir.
(4) Proje bazlı yatırımlara diğer kanunlarla getirilen izin, tahsis, ruhsat, lisans ve tesciller ile diğer kısıtlayıcı hükümler için Kararname ile istisna getirilebilir veya yatırımları hızlandırmak ve kolaylaştırmak amacıyla yasal ve idari süreçlerde düzenleme yapılabilir.
(5) Projenin gerekli kıldığı hâllerde Kararname ile her türlü altyapı yatırımının yapılması kararlaştırılabilir.
(6) Uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Cumhurbaşkanı yetkilidir. Yatırımların belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirilmemesi hâlinde, birinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde yer alan indirimli kurumlar vergisi veya istisna uygulaması ile gelir vergisi stopajı teşviki nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte, diğer destekler ise Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde geri alınır.
(7) Yatırımın devri hâlinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla belirtilen istisna, muafiyet ve desteklerden yararlanır."
Söz konusu düzenleme ile kanunun genel gerekçesinde de yer verildiği üzere, ülkemizin uzun vadeli makroekonomik hedeflerine ulaşmasını, dünya ticaretinden aldığı payın artırılmasını, bilgi, teknoloji ve yenilik üretiminde söz sahibi ülkeler arasında yer almasını, Ar-Ge harcamalarının artırılmasını, tasarım ve markaya dayalı, katma değeri yüksek üretim yapısına geçişin hızlandırılmasını temin etmek üzere ihtiyaç duyulan yatırımların hızlıca hayata geçirilmesi amacıyla proje bazında Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından desteklenmesine karar verilen yatırımlara sağlanacak teşvik, indirim ve desteklere yönelik Cumhurbaşkanına yetki verilmiştir.
2016/9495 sayılı Yatırımlara Proje Bazlı Devlet Yardımı Verilmesine İlişkin Karar ile, kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda, ülkenin mevcut durumda veya gelecekte ortaya çıkabilecek kritik ihtiyaçlarını karşılayacak, arz güvenliğini sağlayacak, dışa bağımlılığını azaltacak, teknolojik dönüşümünü gerçekleştirecek, yenilikçi, Ar-Ge yoğun ve yüksek katma değerli yatırımların proje bazlı olarak desteklenmesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Kararname metninde yer verilen hususlardan hareketle genel olarak ifade etmek gerekirse, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından desteklenmesine uygun bulunacak ve desteklenmesi için Cumhurbaşkanı tarafından karar verilecek projeler için çok özel destekler sağlanmaktadır. "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar" uygulamasında olduğu gibi söz konusu desteklere dair bu karar ile genel çerçeve çizilmiş olup, uygulamanın hayat bulması için diğer ikincil düzenlemelerin de yakından takip edilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, asgari sabit yatırım tutarının 100 Milyon ABD doları olarak belirlenmiş olması ve beşinci maddede yer verilen değerlendirme kıstasları dikkate alındığında, desteklenecek yatırımların büyük ölçekli ve ülke ekonomisi açısından stratejik öneme sahip olan yatırımlar olduğu anlaşılmaktadır.

2.1. Sağlanan Destekler

Karar kapsamında proje bazlı olarak desteklenmesi uygun bulunan yatırımlara, aşağıdakilerden uygun görülen destek veya destekler sağlanabilecektir.

a) Gümrük vergisi muafiyeti
b) KDV istisnası
c) KDV iadesi
ç) Vergi indirimi veya istisnası
d) Sigorta primi işveren hissesi desteği
e) Gelir vergisi stopajı desteği
f) Nitelikli personel desteği
g) Faiz ve kâr payı desteği,
ğ) Sermaye katkısı
h) Enerji desteği
ı) Kamu alım garantisi
i) Yatırım yeri tahsisi
j) Altyapı desteği
k) Kanunlarla getirilen izin, tahsis, ruhsat, lisans ve tesciller ile diğer kısıtlayıcı hükümler için istisna getirilmesi veya yasal ve idari süreçlerde kolaylaştırıcı düzenleme yapılması.
l) Hibe desteği.

Kararnamenin ekinde yer alan proje başvuru formatının 4. bölümünde, yatırımcının hangi desteklerden yararlanmak istediğine kendisinin karar vereceği; diğer bir ifadeyle, ne gibi desteklere ihtiyacı olduğunu ve bu ihtiyaçların gerekçesini başvuru sırasında belirteceği anlaşılmaktadır. İlgili bölüm aşağıdaki gibidir:

"Bölüm 4 -Talep Edilen Destekler ve Gerekçeleri

Açıklama: Bu bölümde yatırımcının hangi desteklerden faydalanmak istediğinin tespit edilmesi ve bu desteklerden faydalanması durumunda yatırım fizibilitesinde ortaya çıkacak değişimin gözlenmesi amaçlanmaktadır. Bu kapsamda;

a) Yatırımcının talep ettiği destekler,
b) Desteğin yatırım için kritik önemi,
c) Destek sonucunda yatırımın gelecekteki nakit akışında, yatırımın geri dönüş süresinde ve geri dönüş oranındaki değişimin her bir destek unsuru için ortaya konulması,
d) Talep edilen toplam destek tutarının toplam sabit yatırım tutarına oranı (Yardım yoğunluğu) belirtilecektir."

2.2. Müracaat ve Müracaatta Aranacak Belgeler

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, belirtilen amaç doğrultusunda belirlediği yatırım konusunda bir veya birden fazla firmaya yatırım için davet edebilecek veya duyuru yapmak suretiyle çağrıda bulunabilecektir.

Davet veya duyuruya istinaden proje bazlı desteklerden yararlanmak isteyen yatırımcı firma, aşağıdaki bilgi ve belgelerle Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na müracaat edecektir.

a) Kararname ekinde Ek I'deki örneğe uygun olarak hazırlanmış yatırımcı firma ve proje bilgileri, yatırımın fizibilitesi, etki analizi ve yatırıma sağlanması istenilen destekler ile gerekçeleri.
b) Yatırımcıyı temsil ve ilzama yetkili kişi veya kişilerce imzalı müracaat dilekçesi,
c) Yatırımcıyı temsil ve ilzama yetkili kişilere ait noter tasdikli imza sirküleri ve şahıs şirketleri için imza beyannamesi.

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı müracaatın değerlendirme aşamasında ihtiyaç duyduğu bilgi ve belgeler için talepte bulunabilecektir.

2.3. Projelerin Değerlendirilmesi

Müracaatlar, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından bu Kararın amacı ve;

a) Ülkemizin mevcut durumda veya gelecekte ortaya çıkabilecek kritik ihtiyaçlarını karşılayabilme,
b) Ülkemizde üretim kapasitesi yetersiz olan ürünlerde arz güvenliğini sağlayabilme,
c) Ülkemizin teknoloji açığı olan alanlarda teknoloji kapasitesini geliştirme,
ç) Dış ticaret açığı verilen alanlarda ithalat bağımlılığını azaltma,
d) Yüksek katma değerli olma,
e) Ülkemizde üretimi olmayan yeni nesil teknolojiler kullanılarak üretim yapılmasını sağlayabilme,
f) Farklı sektörlerde ülkemize rekabet gücü kazandırabilme,
g) Etkileşimde olduğu sektörlerde teknolojik dönüşümü hızlandırma ve bu sektörlerin gelişimine katkı sağlayabilme,
ğ) Yenilikçi ve Ar-Ge'ye dayalı yatıran olma,

h) Cari işlemler dengesini olumsuz etkileyen ve hammadde sıkıntısı yaşanılan sektörlerde gerçekleştirilecek yüksek katma değerli işlenmiş ürünlerin üretimine yönelik yatırım olma,
ı) Ülkemizin hammadde potansiyelinin değerlendirilmesine olanak sağlayan entegre üretime yönelik yatırım olma, nitelikleri dikkate alınarak değerlendirmeye tabi tutulacaktır.
Projelerin bu Karar kapsamında değerlendirmeye tabi tutulabilmesi için asgari sabit yatırım tutarının, bu Kararda belirtilen amaç ve kapsam doğrultusunda Öncelikli Ürün Listesindeki ürünlerin üretimine yönelik olan ve Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için 50.000.000 TL, diğer yatırımlar için ise 500.000.000 TL olması gerekir.
Yukarıdaki çerçevede yapılacak değerlendirme sonucunda uygun bulunan proje veya projeler, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Cumhurbaşkanı'na sunulacaktır. Cumhurbaşkanı tarafından desteklenmesine karar verilen projeler için Destek Kararı yayınlanacaktır.
Yatırım tutarı 50.000.000 TL ile 500.000.000 TL arasında olup, bu Karar kapsamındaki desteklerden yararlanmak isteyen Öncelikli Ürün Listesindeki ürünlere yönelik yatırım projeleri, Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında değerlendirilir. Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı, Bakanlık tarafından belirlenecek çağrı planları dâhilinde yürütülür. Programa yapılan başvurular, Program Değerlendirme Komitesi tarafından birinci fıkra çerçevesinde ve pazar doygunluğu, destek ihtiyacı gibi kriterler dikkate alınarak değerlendirme ve önceliklendirmeye tabi tutulur. Bu değerlendirmeye göre uygun bulunan öncelikli projelerin, çağrı planındaki destek bütçesi ve benzeri kısıtlar dâhilinde, Program Değerlendirme Komitesince desteklenmesine karar verilebilir.
Program Değerlendirme Komitesi, Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında, Öncelikli Ürün Listesindeki ürünlerin üretimine ilişkin olan yatırım projelerinden uygun gördüklerinin, 15/6/2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar kapsamında "stratejik yatırım" olarak desteklenmesine karar verebilir.

2.4. Diğer Bazı Hususlar

Bu Karar kapsamında desteklenmesi uygun görülmeyen müracaatlar, yatırımcının talep etmesi halinde Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar kapsamında değerlendirmeye alınabilecektir. Cumhurbaşkanı tarafından Destek Kararı ile proje bazlı olarak desteklenmesine karar verilen projeler için Bakanlıkça yatırım teşvik belgesi düzenlenecektir.
Yatırımcı, yatırım ve işletme döneminde yatırıma ilişkin taahhütlerin gerçekleşme bilgilerini ve yararlanılan destek miktarını Destek Kararında belirlenen süre boyunca her yılın Ocak ve Temmuz aylarında yeminli mali müşavir raporu ile ibraz etmekle yükümlü olup, bu hususlar Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı veya Bakanlıkça görevlendirilecek kurum ve kuruluşlar tarafından takip edilecektir.
Kamudan kaynaklanan nedenler hariç olmak üzere, yatırımın belirlenen süre içerisinde gerçekleştirilmesinden yatırımcı sorumlu olacaktır. Yatırımcının Destek Kararında Öngörülen yükümlülüklerini yerine getirmemesi halinde indirimli kurumlar vergisi veya istisna uygulaması ile gelir vergisi stopajı teşviki nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte, 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 yararlanılan veya yararlanılacak yatırım harcamaları için, bu Karar kapsamındaki desteklerden yararlanmak üzere Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na müracaat edilemeyecektir. Bu madde hükmüne aykırı davranılması halinde, bu Karar kapsamında yararlanılan destekler İlgili mevzuat çerçevesinde geri alınacaktır. Diğer kamu kurum ve kuruluşlarının sadece sübvansiyonlu kredi desteğinden yararlanılması halinde ise bu Karar kapsamı desteklerin kullandırılmasına ilişkin hususlar ilgili Destek Kararında belirlenecektir.
Yatırımın devri Destek Kararında belirlenen süre ve koşullar çerçevesinde Bakanlığın iznine ve sabit yatırım tutarı beşyüzmilyon Türk Lirası ve üzeri olan yatırımlar için Cumhurbaşkanı'nın onayına tabidir.
Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlar, ilgili mevzuatları uyarınca, KOSGEB ve/veya TÜBİTAK tarafından da doğrudan desteklenebilir. Bu yatırımlarda, KOSGEB, TÜBİTAK veya diğer kamu kurum ve kuruluşları tarafından sağlanan desteklerden yararlanılarak gerçekleştirilen yatırım harcamaları, yatırım teşvik belgesine konu yatırımın bütünlüğünün sağlanması kapsamında değerlendirilebilecektir.

2.5. Uygulama Tebliği

28.12.2019 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan "Yatırımlara Proje Bazlı Devlet Yardımı Verilmesine İlişkin Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ" ile 2016/9495 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Yatırımlara Proje Bazlı Devlet Yardımı Verilmesine İlişkin Karar kapsamında yer alan desteklerin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

2.5.1. Nitelikli Personel Desteği

2.5.1.1. Nitelikli personel desteğinden yararlanma şartları

Nitelikli personel desteği, yatırım teşvik belgesi kapsamı yatırım ile istihdam edilen nitelikli personel dikkate alınarak yatırım ve/veya işletme döneminde uygulanır.

Yatırım teşvik belgesinin düzenlenmesini müteakip istihdam edilen nitelikli personel için yatırımcılar tarafından Bakanlığa müracaat edilerek nitelikli personel desteği talebinde bulunulması gerekmektedir. Yatırım teşvik belgesinin tamamlama vizesinin yapıldığı tarihi takip eden bir yıldan sonraki talepler değerlendirmeye alınmaz.

Nitelikli personel desteğinden yararlanılan personel için kamu tarafından sağlanan başka bir nakdi ücret desteğinden yararlanılamaz. Diğer kamu destek programları kapsamında nakdi ücret desteğinden yararlandırılan personel için nitelikli personel desteği sağlanmaz.

2.5.1.2. Nitelikli personel desteği müracaat usul ve esasları

Nitelikli personel desteğinden yararlanılabilmesi için, Bakanlığa (Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı) ilk kez yapılacak müracaat ve Bakanlık tarafından kabul edilen nitelikli personel için yapılacak müracaatta kullanıcılar tarafından her bir nitelikli personel için E-TUYS uygulamasında yer alan tanımlı alanların doldurulması ve Bakanlıkça talep edilmesi halinde ilgili belgelerin sisteme yüklenmesi gerekir.

Şirket ortakları ve yönetim kurulu üyeleri ile bunların birinci ve ikinci derece kan ve kayın hısımları için nitelikli personel desteği başvurusunda bulunulamaz.

2.5.1.3. Nitelikli personel desteği uygulama esasları

Nitelikli personel desteği, yatırımcının müracaatına istinaden uygun görülen nitelikli personelin yatırımcıya bildirilmesini takip eden aydan başlanılması ve her bir nitelikli personel için ilgili Destek Kararında belirlenen aylık azami destek tutarının aşılmaması kaydıyla, nitelikli personele ödenen net ücret kadar ödeme yapılmak suretiyle Destek Kararında belirtilen süre kadar uygulanır. Destek Kararında belirtilen toplam azami destek tutarına ulaşılması halinde nitelikli personel desteği ödemelerine son verilir.

Destek ödemeleri, firma müracaatını takip eden dönemde yapılır.

Yatırımcının mevcut çalışanlarından sadece teşvik belgesi kapsamı yatırım için istihdam edileceği beyan edilen personel de nitelikli personel kapsamında değerlendirilebilir.

Nitelikli personelin teşvik belgesi kapsamı yatırım için tam süreli çalıştığı en son ayı müteakip bu personel için destek uygulamasına son verilir. Nitelikli personel desteğinden amacı dışında yararlanıldığının tespiti halinde fazladan yararlanılan destek tutarı 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun çerçevesinde yatırımcıdan geri alınır. Destek uygulaması kapsamındaki nitelikli personelin iş akdinin feshi veya diğer nedenlerle uygulama kapsamından çıkartılması halinde, bu personelin yerine aynı personel veya bir başka personelin uygulamaya dahil edilebilmesi için 4 üncü maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şekilde Bakanlığa müracaat edilmesi gerekmektedir. Bakanlıkça uygun görülmesi durumunda, sistem dışına çıkartılan ilk personelin uygulama kapsamına alındığı tarih dikkate alınarak kalan süre kadar yeni nitelikli personel için destek uygulamasına devam edilebilir.

Bakanlıkça yapılacak inceleme sonucunda uygun görülen taleplerle ilgili olarak destek tutarı müracaat sırası esas alınarak yatırımcıların hesaplarına aktarılır.

2.5.2. Enerji Desteği

2.5.2.1. Enerji desteğinden yararlanma şartları

Enerji desteği, tamamlama vizesinin yapıldığı ayı takip eden aydan itibaren Destek Kararında belirlenen oran ve süre aşılmamak kaydı ile azami destek tutarına ulaşıncaya kadar uygulanır.

2.5.2.2. Enerji desteği müracaat usul ve esasları

Enerji desteğinden yararlanılabilmesi için yatırımın tamamlama vizesinin yapılmasını müteakip Bakanlığa yapılacak müracaatta kullanıcılar tarafından E-TUYS uygulamasında yer alan tanımlı alanların doldurulması ve Bakanlıkça talep edilmesi halinde ilgili belgelerin sisteme yüklenmesi gerekir.

2.5.2.3. Enerji desteği uygulama esasları

Destek uygulamasına, tamamlama vizesinin yapıldığı ayı takip eden ayda düzenlenen faturanın ilk okuma tarihinden itibaren başlanır ve Destek Kararında belirtilen süre kadar uygulama yapılır. Destek Kararında belirtilen azami destek tutarına ulaşılması halinde enerji desteği ödemelerine son verilir.

Enerji desteği ödemeleri, uygun görülen yatırımcılara talebin yapıldığı ayı takip eden dönemde yapılır.

Enerji desteği ödemesi, nakliye, iletim, dağıtım, vergi, fon ve benzeri harcamalar hariç olmak üzere enerjinin temin edildiği kurum veya kuruluşlarca düzenlenmiş ve bedeli peşin olarak fatura döneminde ödenmiş enerji tüketim harcaması esas alınarak yapılır.
Enerji desteğinden faydalanması öngörülen yatırım için müstakil sayaç kullanılması gerekmektedir. Ancak, aynı sayaçtan enerji kullanan tesislerin bir kısmının Destek Kararı kapsamı yatırımla ilgili olmaması ve enerji tüketimi yönünden ayrılmasının da mümkün olmaması durumunda anılan sayacın, teşvik belgesi kapsamı yatırıma başlama tarihinden önceki aydan başlamak üzere geriye doğru bir yıllık enerji tüketim miktarı ve tüketim ortalaması ilgili dağıtım şirketi aracılığıyla tevsik edilir. Mevcut tüketim olarak kabul edilen bu tüketim ortalaması üzerinde yapılan enerji tüketim miktarına isabet eden tutarın belirlenmiş oranı enerji desteği olarak ödenir.

2.5.3. Faiz ve kâr payı desteği

Yurtdışında yerleşik aracı kurumlardan kullanılan yatırım kredileri veya yatırım finansmanına ilişkin faiz veya kâr payı desteği uygulanabilmesi için, kredinin veya finansmanın teşvik belgesi kapsamı yatırım için kullanıldığının tespitini, kullanım bilgilerini ve vadesi gelmemiş ödemeleri ihtiva eden itfa planını da içeren yeminli mali müşavir raporunun veya krediye ya da finansmana aracılık eden yurt içindeki bankanın talebinin, E-TUYS uygulaması üzerinden yüklenmesi ve Bakanlıkça yapılacak değerlendirme sonucunda talebin uygun görülmesi gerekmektedir.
Yurtdışında yerleşik aracı kurumlardan kullanılan ve Bakanlıkça uygun görülen yatırım kredilerine ya da yatırımın finansmanına ait ana para, faiz veya kâr payının itfa planında belirtilen vadesinde ödenmesini müteakip, buna ilişkin yeminli mali müşavir raporunun veya krediye ya da finansmana aracılık eden banka tarafından hazırlanacak faiz veya kâr payı desteği talep çizelgesinin vadeyi takip eden on işgünü içerisinde E-TUYS uygulaması üzerinden sisteme yüklenmesi gerekmektedir. Bakanlıkça yapılacak değerlendirme sonucunda uygun görülenlerle ilgili faiz veya kâr payı desteği ödemeleri, vadeyi takip eden ödeme döneminde yapılır.
Dış kredi ile gerçekleştirilecek yatırımlarda faiz veya kâr payı desteği ödemesi, vade tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satış kuru dikkate alınarak yapılır.

2.5.4. Hibe Desteği

2.5.4.1. Hibe desteği müracaat usul ve esasları

Hibe desteğinden yararlanılabilmesi için Bakanlığa yapılacak müracaatta kullanıcılar tarafından E-TUYS uygulamasında yer alan tanımlı alanların doldurulması ve Bakanlıkça talep edilmesi halinde ilgili belgelerin sisteme yüklenmesi gerekir.

2.5.4.2. Hibe desteği uygulama esasları

İlgili Destek Kararında aksi belirtilmediği sürece hibe desteği ikinci fıkrada belirtildiği şekilde uygulanır.
Hibe desteği ödemesi, ilk müracaat ile her bir müracaat tarihinden sonraki altı ayın tamamlanmasını müteakip yapılacak müracaatlara istinaden, makine ve teçhizat yatırımlarına ilişkin gerçekleşmeleri gösteren yeminli mali müşavir raporu esas alınarak gerçekleşen makine ve teçhizat tutarının %25'ini geçmemek üzere Destek Kararında belirtilen oranda ve azami destek tutarına ulaşıncaya kadar, talebin yapıldığı ayı takip eden dönemde yapılır.

2.5.5. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği

Yatırım teşvik belgesinin düzenlenmesini müteakip, teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilecek yatırımla istihdam edilenler için sigorta primi işveren hissesi desteği uygulamasına yatırım döneminde başlanılabilmesi için, kullanıcı tarafından E-TUYS üzerinden Bakanlığa müracaat edilmesi ve Bakanlıkça talep edilmesi halinde ilgili belgelerin sisteme yüklenmesi gerekir. Sigorta primi işveren hissesi desteği uygulamasına, yatırımcıya ait bilgilerin Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilmesini takip eden aydan itibaren başlanır ve teşvik belgesinde belirtilen süre kadar yararlandırıldıktan sonra uygulamaya son verilir.

2.5.6. Destek Ödemeleri

Bakanlıkça yapılacak nitelikli personel desteği, enerji desteği, faiz veya kar payı desteği ve hibe desteği ödemeleri, yatırımcının;
a) 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca Türkiye genelinde Sosyal Güvenlik Kurumuna muaccel olmuş prim ve idari para cezası borçlarının bulunmaması veya tecil ve/veya taksitlendirilmesi ya da yapılandırılması ve yapılandırmanın bozulmamış olması,
b) 6183 sayılı Kanunun 22/A maddesi uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığı tahsilat dairelerine müracaat tarihinden önceki 15 gün içerisinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması,
koşuluyla, genel bütçeden ayrılan kaynaktan yapılır.

2.5.7. Diğer Hususlar

Destek uygulaması için, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması, yanlış ve yanıltıcı bilgi verilmesi halinde, yararlanılan desteklerin tamamı 6183 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde geri alınır.
Nitelikli personel desteği, hibe desteği ve enerji desteği ödeme dönemleri, Şubat, Mayıs, Ağustos ve Kasım aylarıdır.
Bütçe imkanları, Hazine nakit dengesi veya diğer zorunlu haller nedeniyle ödeme tarihlerinde Bakanlıkça değişiklik yapılabilir.
Bu Tebliğde yer almayan uygulamaya yönelik hususlar, yürürlükteki 15/6/2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile 20/6/2012 tarihli ve 28329 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No:2012/1) ve ilgili diğer mevzuat hükümleri dikkate alınarak sonuçlandırılır.

2.6. Doğrudan Yabancı Yatırımların Desteklenmesi

02.10.2019 tarih ve 30906 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 1593 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 2016/9495 sayılı Yatırımlara Proje Bazlı Devlet Yardımı Verilmesine İlişkin Karar aşağıdaki ek madde eklenmiştir.
"EK MADDE 1- (1) Bu Karar kapsamında değerlendirilen asgari 5 milyar TL sabit yatırım tutarında ve komple yeni yatırım niteliğindeki yatırım projelerine ilişkin olarak; 5/6/2003 tarihli ve 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu'nda tanımlanan yatırımcılar ile özel hukuka tabi yatırım proje sözleşmesi imzalamaya Bakan yetkilidir. Sözleşme kapsamında diğer bakanlıklar ile kamu kurum ve kuruluşlarının görev alanına giren iş ve işlemler, sorumlu kurum ve kuruluşlar tarafından ilgili mevzuatı çerçevesinde öncelikli olarak yerine getirilir. Söz konusu iş ve işlemlerin izlenmesi ve koordinasyonundan Bakanlık sorumludur."
Buna göre, 5 Milyar TL sabit yatırım tutarında ve komple yeni yatırım niteliğindeki doğrudan yabancı yatırımlara 2016/9495 sayılı Karar kapsamında Devlet destekleri sağlanması hususunda yatırım proje sözleşmesi Sanayi ve Teknoloji Bakanı tarafından imzalanabilecektir.

2.7. Elektrikli Araç Üretimine Vergisel Teşvik

7186 sayılı Kanunun 19. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 12. madde ile, Türkiye'de elektrik motorlu otomotiv markası/markalarının üretilmesinin ve bu araçların yurtiçinde tercih edilirliğinin vergisel yönden desteklenmesi amacıyla,

- **6745 sayılı Kanunun 80. maddesi kapsamında teşviklerden yararlanmasına karar verilen,**
- Bu kapsamda sera etkisi yaratan egzoz gazı salınımını **tamamen** ortadan kaldıracak teknolojilerin geliştirilmesi için **münhasıran Türkiye'de gerçekleştirdikleri Ar-Ge faaliyetleri sonucunda geliştirdikleri elektrik motorlu taşıt araçlarını Türkiye'de imal eden mükelleflerin,**
- Bu yatırımları dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi kapsamında hak kazandıkları **yatırıma katkı tutarını,**
- Söz konusu malların ilk iktisabı dolayısıyla **31.12.2035 tarihine kadar** vergi dairesine ödenen **ÖTV'nin, takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla** bu mükelleflere kısmen veya tamamen, nakden **ya da vergi borçlarına mahsuben ödenmesi suretiyle kullandırabilme** hususunda

Cumhurbaşkanı'na yetki verilmiştir. Maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Düzenleme 19.07.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Rehberimizin yayınlandığı tarih itibariyle bu maddeye ilişkin herhangi bir tebliğ yayınlanmamıştır.

3. Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı

3.1. Genel Olarak

Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı'na başvuru yapabilmek için temel şart, yatırım projesinin Bakanlık tarafından ilan edilecek **"Öncelikli Ürün Listesi"**nde yer almasıdır. Öncelikli ürünlere dair ilk tebliğ (Öncelikli Ürün Listesi Tebliği) 18.09.2019 tarih ve 30892 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmış olup bu tebliğ eki olan EK-1 liste ile makine sektörüne ilişkin öncelikli ürünler belirlenmiş ve ilan edilmiştir. Program kapsamında gelecekte başka listeler de yayınlanacaktır.
Bu listelerde belirtilecek ürünlerin geliştirilmesine yönelik projelerin söz konusu program kapsamında desteklenebilmesi için öncelikle tebliğde belirtilen şartlar dahilinde ve Bakanlık tarafından ilan edilecek **çağrı planları, çağrı kapsamında** yer alacak sektör ve ürünler dahilinde ve çağrı takvimi içinde program portalı üzerinden ön başvuru yapılması gerekecektir. Ön başvurunun değerlendirme sonucunda kabul edilmesi halinde kesin başvuru alınacaktır. Komite tarafından yapılacak değerlendirme sonucunda program amacına uygun yatırım projeleri için 2012/3305 sayılı ve/veya 2016/9495 sayılı Kararlar kapsamında Devlet destekleri, TÜBİTAK destekleri veya KOSGEB destekleri **birbirini tamamlayıcı** bir şekilde tek **pencere uygulaması** çerçevesinde tanımlanacak ve yatırımcı için bir **teşvik belgesi** düzenlenecektir.

Program amacına uygun yatırım projeleri için AR-GE, ticarileşme, yatırım ve üretim süreçlerinden ilgili proje başvurusu kapsamında Komite tarafından gerekli ve uygun görülenlerin tamamını kapsayacak şekilde **uçtan uca** destek sağlanması öngörülmektedir.
Program kapsamında desteklenecek yatırım projelerinde; yatırımcının, üretilecek ürünün potansiyel bir veya daha fazla alıcı ile proje paydaşı olarak geliştirme sürecinde ve ürüne yönelik talep konusunda işbirliği yapması beklenecektir. Tebliğde **proje paydaşı,** "Program kapsamında yatırımı gerçekleştirilecek olan ürünü satın almak niyetiyle yatırımcıyla işbirliği yapan kamu kurum/kuruluşu veya Türkiye'de yerleşik orta veya büyük ölçekli işletme" şeklinde tanımlanmıştır. İzleme sürecinde sunulan bilgilere istinaden proje paydaşının projeden çekilmesi, yeni bir paydaş bulunamaması hallerinde Komite resen proje bazında sonlandırma kararı almaya yetkilidir.

3.2. Diğer Mevzuatta Yapılan Düzenlemeler

3.2.1. 2019-2023 Kalkınma Planı

2019 ila 2023 yılları arasını kapsayan 11. Kalkınma Planı TBMM'nde kabul edilmiş olup, söz konusu planda yer alan en önemli başlıklardan biri de Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programına ilişkin düzenlemedir. Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı ile ilgili olarak 11. Kalkınma Planında aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.
"320. Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında öncelikli sektörlerdeki yatırımlar Ar-Ge, tasarım, yatırım, üretim, pazarlama ve ihracat süreçlerinin tamamını içerecek şekilde ürün odaklı olarak desteklenecektir.
320.1. Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında öncelikli sektörlerde desteklenecek ürünler stratejik öncelik, teknolojik gelişmişlik seviyesi, gelecek potansiyeli, teknolojik gelişime etki seviyesi, cari açığa etkisi, teknik yeterlilik ve yetkinlik, yerli üretim kriterleri çerçevesinde belirlenerek ilan edilecektir.
320.2. Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı uçtan uca bir destek mekanizması şeklinde hayata geçirilecektir. Program kapsamında, Ar-Ge ve yatırım destekleri ile vergi teşvikleri tek pencere üzerinden sağlanacaktır. Yatırımların sürdürülebilir yüksek katma değer üretmesini temin etmek amacıyla, işletme dönemine dair finansman paketleri, ihracat destekleri gibi tamamlayıcı unsurlar da Program kapsamına dâhil edilecektir.
320.3. Program kapsamındaki yatırımlara ilişkin süreçler takip edilerek yatırımcıların karşılaştığı sorunlar çözülecektir."
Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı ile yüksek katma değerli, orta-yüksek ve yüksek teknoloji ürünlerinin yerli imkân ve kabiliyetlerle üretilerek 30 milyar dolarlık ithalatın önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Program ile sanayi alanında ihracatta orta-yüksek ve yüksek teknolojili ürünlerin payının yüzde 39'dan yüzde 50'ye çıkması beklenmektedir.

3.2.2. 2012/3305 Sayılı Kararda Yapılan Düzenlemeler (Stratejik Yatırımlarda Yapılan Düzenlemeler)

07.08.2019 tarih ve 30855 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 1402 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'da Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında önemli değişiklikler yapılmıştır. Karar ile **büyük ölçekli yatırımlara sağlanan teşvikler kaldırılmış olup, stratejik yatırımlarla ilgili maddelerde Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı ile uyumlu düzenlemeler yapılmıştır. Bölgesel ve genel yatırım teşvik düzenlemelerinde ise herhangi bir değişiklik yapılmadığını belirtmek isteriz.**
Kararda Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı, Öncelikli Ürün Listesindeki ürünlere ilişkin yatırımların desteklenmesine yönelik olarak, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından uygulama usul ve esasları belirlenerek yürütülecek olan destek programı olarak tanımlanmıştır.
Program Değerlendirme Komitesi Çalışma usul ve esasları Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından belirlenecek olan, Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamındaki başvuruları değerlendirerek destek kararını verecek komite olarak tanımlanmıştır.
Öncelikli Ürün Listesi ise Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından dış ticaret verileri, talep gelişimi, rekabet yoğunluğu gibi çeşitli kriterler dikkate alınarak belirlenecek, orta-yüksek ve yüksek teknolojili sektörlerdeki ürünlerin ve bu sektörlerin gelişimi için kritik ürünlerin yer aldığı, Bakanlık tebliği ile yayımlanacak olan liste olarak tanımlanmıştır.
Program Değerlendirme Komitesi, Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında, Öncelikli Ürün Listesindeki ürünlerin üretimine ilişkin olan ve Tebliğle belirlenecek kriterleri

sağlayan yatırım projelerinden uygun gördüklerinin, stratejik yatırım olarak desteklenmesine karar verebilecek; Komite ayrıca, bu yatırımların, 4. maddenin beşinci fıkrasında yer alan destek unsurlarının hangilerinden yararlandırılacağını da belirleyecektir.
Bu yatırımlar için; asgari 50 Milyon Türk Liralık sabit yatırım, yatırım konusu ürünle ilgili yurtiçi toplam üretim kapasitesinin ithalattan az olması, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından belirlenecek esaslar çerçevesinde belge konusu yatırımla sağlanacak katma değerin asgari yüzde kırk olması, yatırım konusu ürünle ilgili olarak son bir yıl içerisinde gerçekleşen toplam ithalat tutarının 50 Milyon ABD Dolarının üzerinde olması şartları ile Komisyon değerlendirmesi hususları dikkate alınmaksızın teşvik belgesi düzenlenecektir. Dolayısıyla Program Değerlendirme Komitesi tarafından yapılan stratejik yatırım ile ilgili olarak; makine ve teçhizat ithalinde gümrük vergisi muafiyeti, makine ve teçhizat alım ve ithalinde KDV istisnası, % 50 yatırıma katkı tutarı desteği ve % 90 kurumlar vergisi indirimi, sabit yatırım tutarının % 10 - % 35 oranında ve 7 yıl süre ile sigorta primi işveren hissesi desteği, yatırım yeri tahsisi, faiz desteği, KDV iadesi, gelir vergisi stopajı desteği ve sigorta primi desteklerinin tamamından yararlanılmasına karar verilebileceği gibi söz konusu desteklerin sadece bir kısmından yararlanılabilmesi yönünde de karar verilebilecektir.
Ayrıca söz konusu düzenleme ile Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen stratejik yatırımlar için kararın 29. maddenin birinci fıkrasındaki kısıtlamaya (karar kapsamındaki destek unsurlarından yararlanan yatırım harcamaları, diğer kamu kurum ve kuruluşlarının desteklerinden yararlanamaz) ilişkin bazı istisnaların getirildiğini görmekteyiz. Buna göre stratejik yatırımların, ilgili mevzuatları uyarınca, KOSGEB ve/veya TÜBİTAK tarafından da doğrudan desteklenmesi mümkün hale getirilmiştir. Söz konusu yatırımlarda, KOSGEB, TÜBİTAK veya diğer kamu kurum ve kuruluşları tarafından sağlanan desteklerden yararlanılarak gerçekleştirilen yatırım harcamaları, yatırım teşvik belgesine konu yatırımın bütünlüğünün sağlanması kapsamında değerlendirilebilecektir.

3.2.3. – 2016/9495 Sayılı Kararda Yapılan Düzenlemeler (Proje Bazlı Yatırımlarda Yapılan Düzenlemeler)
Bilindiği üzere, Yatırımlara Proje Bazlı Devlet Yardımı Verilmesine İlişkin Karar 26.11.2016 tarih ve 29900 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu karar ile, kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda, ülkenin mevcut durumda veya gelecekte ortaya çıkabilecek kritik ihtiyaçlarını karşılayacak, arz güvenliğini sağlayacak, dışa bağımlılığını azaltacak, teknolojik dönüşümünü gerçekleştirecek, yenilikçi, Ar-Ge yoğun ve yüksek katma değerli yatırımların proje bazlı olarak desteklenmesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.
07.08.2019 tarih ve 30855 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 1403 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 2016/9495 sayılı "Yatırımlara Proje Bazlı Devlet Yardımı Verilmesine İlişkin Karar"da stratejik yatırımlarda olduğu gibi Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında önemli değişiklikler yapılmıştır.
Program Değerlendirme Komitesi, stratejik yatırımlarda olduğu gibi proje bazlı yatırımlarda da Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında, Öncelikli Ürün Listesindeki ürünlerin üretimine ilişkin olan ve Tebliğle belirlenecek kriterleri sağlayan yatırım projelerinden uygun gördüklerinin desteklenmesine karar verebilecektir.
Değişiklikten önce projelerin bu Karar kapsamında değerlendirmeye tabi tutulabilmesi için asgari sabit yatırım tutarı 100 Milyon TL iken, söz konusu karar ile Öncelikli Ürün Listesindeki ürünlerin üretimine yönelik olan ve Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için sabit yatırım tutarı 50 Milyon Türk Lirası, diğer yatırımlar için ise 500 Milyon Türk Lirası olarak yeniden belirlenmiştir. Yine yatırım tutarı 50 Milyon Türk Lirası ile 500 Milyon Türk Lirası arasında olup, söz konusu Karar kapsamındaki desteklerden yararlanmak isteyen Öncelikli Ürün Listesindeki ürünlere yönelik yatırım projeleri de Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında değerlendirilecektir.
Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından belirlenecek çağrı planları dahilinde yürütülecek olup, programa yapılan başvurular, Program Değerlendirme Komitesi tarafından pazar doygunluğu, destek ihtiyacı gibi kriterler dikkate alınarak değerlendirme ve önceliklendirmeye tabi tutulacaktır. Bu değerlendirmeye göre uygun bulunan öncelikli projelerin, çağrı planındaki destek bütçesi ve benzeri kısıtlar dahilinde, Program Değerlendirme Komitesince desteklenmesine karar verilebilecektir.
Karar kapsamında proje bazlı olarak desteklenmesi uygun bulunan yatırımlara gümrük vergisi muafiyeti, KDV istisnası, KDV iadesi, vergi indirimi veya istisnası, sigorta primi işveren hissesi desteği, gelir vergisi stopajı desteği, nitelikli personel desteği, faiz ve kar payı desteği, sermaye katkısı, enerji desteği, kamu alım garantisi, yatırım yeri tahsisi, altyapı desteği, kanunlarla getirilen izin, tahsis, ruhsat, lisans ve tesciller ile diğer kısıtlayıcı hükümler için istisna getirilmesi veya yasal ve idari süreçlerde kolaylaştırıcı düzenleme yapılması ve hibe destekleri sağlanabilecektir.

Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlar, ilgili mevzuatları uyarınca, KOSGEB ve/veya TÜBİTAK tarafından da doğrudan desteklenebilecektir. Bu yatırımlarda, KOSGEB, TÜBİTAK veya diğer kamu kurum ve kuruluşları tarafından sağlanan desteklerden yararlanılarak gerçekleştirilen yatırım harcamaları, yatırım teşvik belgesine konu yatırımın bütünlüğünün sağlanması kapsamında değerlendirilebilecektir.
Program Değerlendirme Komitesi, Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında, Öncelikli Ürün Listesindeki ürünlerin üretimine ilişkin olan yatırım projelerinden uygun gördüklerini 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar uyarınca "stratejik yatırım" olarak desteklenmesine karar verebilecektir.

3.3. Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı Uygulama Esasları Tebliği

3.3.1. Programın Genel Tanımı

Program, Türkiye'de katma değerli üretimin artırılması amacı doğrultusunda, Bakanlık ve bağlı/ilgili kuruluşları tarafından sağlanan destek ve teşviklerin orta-yüksek ve yüksek teknoloji seviyeli sektörlere yoğunlaştırılmasına yönelik özel bir programdır. Programda, Türkiye için kritik öneme sahip ve gelecek potansiyeli yüksek ürünlerin ülke içinde üretim kapasitesinin geliştirilmesi hedeflenmektedir. Bu kapsamda, Bakanlık tarafından ithalat bağımlılığının azaltılması, rekabet yoğunlaşması, yurt içi üretim yetkinlikleri, küresel talebin gelişim trendi, gelecek potansiyeli gibi çeşitli kriterler göz önünde bulundurularak belirlenen **"Öncelikli Ürün Listesi"**ne yönelik olarak Bakanlık tarafından sağlanan yatırım teşvikleri ile KOSGEB ve TÜBİTAK tarafından sağlanan proje desteklerinin tek pencere mekanizması ile sunulması öngörülmektedir. Ülkemizin ihtiyaç duyduğu teknolojik gelişime katkı sağlayacak yatırım projelerinin, **uçtan uca** bir yönetişim ve destek modeli ile program kapsamında hayata geçirilmesi hedeflenmektedir.
Bakanlık ve bağlı/ilgili kuruluşlarının sağladığı destekler; bu desteklerin orta-yüksek ve yüksek teknolojili ürünlere yönelik olarak verimli ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamak üzere, Bakanlık uhdesinde yer alan "Program Portalı" üzerinden tek pencere mekanizması ile yürütülecektir.
Program kapsamında tanımlanan destekler, "Öncelikli Ürün Listesi"ndeki ürünlerin üretilmesine ilişkin yatırım projelerine münhasıran kullandırılacaktır. Öncelikli Ürün Listesi Tebliği de 18.09.2019 tarih ve 30892 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmış olup bu tebliğ eki olan EK-1 liste ile makine sektörüne ilişkin öncelikli ürünler belirlenmiş ve ilan edilmiştir.
Program kapsamında başvuru, değerlendirme ve izleme süreçlerine dair bilgi akışı ve iletişim, Program Portalı vasıtasıyla program yönetim ofisi tarafından sağlanacaktır. Program yönetim ofisi yatırımların hayata geçirilmesini kolaylaştırmak amacıyla yatırımcılara bilgi ve destek sağlayabilecektir.
Program kapsamında destek başvurusu yapılan yatırım projelerini değerlendirmek, desteklenmesine dair karar almak ve projelerin destek sürecini izlemek ve izleme sürecinde karar almak üzere Komite oluşturulacaktır. Program amacına uygun yatırım projeleri için AR-GE, ticarileşme, yatırım ve üretim süreçlerinden ilgili proje başvurusu kapsamında Komite tarafından gerekli ve uygun görülenlerin tamamını kapsayacak şekilde uçtan uca destek sağlanacaktır.
Program kapsamında desteklenecek yatırım projelerinde; yatırımcının, üretilecek ürünün potansiyel bir alıcısı ile proje paydaşı olarak geliştirme sürecinde ve ürüne yönelik talep konusunda işbirliği yapması beklenecektir.

3.3.2. Öncelikli Ürün Listesi

Öncelikli Ürün Listesi, Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD)'nün tanımına göre orta-yüksek ve yüksek teknolojili sektörlerdeki ürünler ve bu sektörlerin gelişimi için kritik önemi haiz ürünler arasından, dış ticaret verileri, talep gelişimi, rekabet yoğunluğu gibi çeşitli kriterler dikkate alınarak Bakanlık tarafından tebliğle belirlenecek ve bu liste ekonomik ve teknolojik gelişmelere göre gerek görüldüğünde Bakanlık tarafından tebliğle revize edilebilecektir.
Listeler; dış ticaret verileri, küresel rekabet koşulları, yerel ve küresel talep trendi, yurt içi üretim yetkinliği ve kapasitesi, sektörel ve sektörler arası teknolojik gelişime katkı gibi kriterler dikkate alınarak, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından belirlenecektir. Ürünler, sektör özelindeki dinamikler de dikkate alınarak, farklı seviyelerde ürün kodları, ürün nitelikleri veya kullanılan teknolojiler şeklinde tanımlanabilecektir.
Buna göre orta-yüksek ve yüksek teknoloji düzeyine sahip;

- Kimya (NACE Kodu 20),
- Eczacılık ile Tıbbi ve Dişçilikle İlgili Araç Gereçler İmalatı (NACE Kodu 21, NACE Kodu 3250),
- Bilgisayar, Elektronik ve Optik (NACE kodu 26),
- Elektrikli Teçhizat (NACE kodu 27),
- Makine (NACE kodu 28),
- Ulaşım Araçları (NACE Kodları 29 ve 30)

sektörlerinde yer alan veya bu sektörlerin gelişimi için kritik önemi olan diğer sektör ürünleri arasından seçilen ürünler, sektörler bazında tebliğe ekli listeler şeklinde ilan edilecektir.
Öncelikli Ürün Listesi Tebliği de 18.09.2019 tarih ve 30892 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmış olup bu tebliğ eki olan EK-1 liste ile makine sektörüne ilişkin öncelikli ürünler belirlenmiş ve ilan edilmiştir.
Yürürlükte olan Öncelikli Ürün Listesi ayrıca Program Portalında da yayınlanacaktır. Belirli bir çağrı periyodu kapsamında desteklenecek ürünler, çağrı duyurusu esnasında yürürlükte olan Öncelikli Ürün Listesinde yer alan ürünlerin sadece bir kısmını kapsayacak şekilde belirlenebilecek ve çağrı planının ek listesi olarak Program Portalında yayınlanacaktır. Belirli bir çağrı periyodu içerisinde yapılan tüm değerlendirmeler çağrı planının ek listesi olarak yayınlanan ürün listesine göre yapılacaktır.

3.3.3. Proje Paydaşı

Tebliğde proje paydaşı, "Program kapsamında yatırımı gerçekleştirilecek olan ürünü satın almak niyetiyle yatırımcıyla işbirliği yapan kamu kurum/kuruluşu veya Türkiye'de yerleşik orta veya büyük ölçekli işletme" şeklinde tanımlanmıştır. İzleme sürecinde sunulan bilgilere istinaden proje paydaşının projeden çekilmesi, yeni bir paydaş bulunamaması hallerinde Komite resen proje bazında sonlandırma kararı almaya yetkilidir.
Program kapsamında desteklerden yararlanacak yatırımcının, bir veya daha fazla proje paydaşı ile işbirliği yapması beklenmektedir. Proje paydaşının, üretilecek ürün hakkında teknik yönlendirme kapasitesi ve satın alma talebine sahip olması gerekmektedir. Başvuru sahibi ile proje paydaşları arasında, paydaşın öncelikli ürünü satın almaya ilişkin iradesi ve niyetini belirttiği uzlaşı protokolü, Program Portalında yayınlanan uzlaşı protokolü ve paydaş beyan formunun doldurulması suretiyle imzalanacaktır. Proje paydaşının kamu kurum/kuruluşu olması halinde uzlaşı protokolü sunulması gerekli olmayıp paydaştan öncelikli ürünü satın alabileceğine ilişkin niyetini gösterir yazı alınması yeterli olacaktır.
Proje paydaşından aşağıdaki katkıları sunması beklenir:
a) Proje kapsamında üretilecek öncelikli ürünü satın almaya ilişkin irade ve niyet beyanı.
b) Proje süresince işletmeye teknik ve mali açıdan rehberlik yapılması.
c) İşletmenin öngördüğü faaliyetlerin gerçekleşme durumunun izlenmesi.
ç) Öncelikli ürünün belirlenen standart ve spesifikasyonlara uygun şekilde üretildiğinin takip edilmesi.
d) İşletmenin proje süresince karşılaşabileceği zorluklara ortak çözümler üretilmesi.
Başvuru sahibi ile proje paydaşı arasındaki işbirliği, Komitenin destek değerlendirmesinde bir puanlama kriteri olarak dikkate alınacaktır.
Proje izleme sürecinde, proje paydaşı altı aylık periyotlarla Program Portalı üzerinden proje değerlendirme raporu sunacaktır. KOSGEB desteklerinden yararlanmakta olan projeler için proje paydaşı izleme periyodu dört aylık olarak uygulanacaktır. Proje paydaşının raporları, desteklerin sonlandırılmasına dair Komite kararlarında dikkate alınacaktır. Ancak proje paydaşının kamu kurum/kuruluşu olması durumunda proje değerlendirme raporunun sunulması zorunlu olmayacaktır.
Proje sahibi, izleme sürecinde proje komisyonu onayı ile proje paydaşını değiştirebilecektir.
KOSGEB desteklerinden yararlanmaya hak kazanan projelerin paydaşları, KOBİ olmak ve proje süresince yükümlülüklerini yerine getirmek kaydıyla satın alma taahhüdünün yerine getirilmesi halinde KOSGEB tarafından yürütülen KOBİ Finansman Destek Programı hükümleri çerçevesinde finansman desteğinden yararlandırılabilecektir.

3.3.4. Başvuru

Bakanlık, Öncelikli Ürün Listesindeki ürünlere yönelik olarak duyuru yapmak suretiyle çağrıda bulunacaktır.
Çağrı planları, çağrı kapsamında yer alacak sektör ve ürünler ile çağrı takvimi Bakanlık tarafından belirlenerek **"Program Portalı"**nda duyurulacaktır.
Programa sadece Türkiye'de yerleşik sermaye şirketleri başvurabilecektir.
Çağrıya istinaden program kapsamındaki desteklerden yararlanmak isteyen yatırımcı firma, **"Program Portalı"**nda duyurulan bilgi ve belgelerle Bakanlığa müracaat ederek çağrı planlarında öngörülen takvim ve yöntem çerçevesinde ön başvuru işlemini tamamlayacaktır. Ön başvuruda istenecek bilgi ve belgeler "Program Portalı"nda yayınlanacaktır.
Program kapsamında desteklenecek yatırımlarda, çağrı duyurusunda yer alan ürünlere yönelik olma ve çağrı duyurusunda belirlenen proje kapsamında yapılması öngörülen toplam harcamaların tutarından oluşan asgari proje tutarını karşılama koşulu aranacaktır.
Başvuru kapsamında faaliyete geçecek tesiste birden çok ürünün üretilmesi hedeflenebilecektir. Bu ürünler arasından temel ürün olarak üretilmesi planlanan ürünün çağrı duyurusunda yer alan ürün listesinde bulunması zorunludur.

Ön başvuru ile üretilmesi planlanan ürünün çağrı duyurusunun ek listesi olarak yayınlanan ürün listesinde yer alıp almadığı, öngörülen proje tutarının çağrı duyurusunda belirlenen asgari proje tutarı koşulunu karşılayıp karşılamadığı, yatırımcı firmanın ve projenin çağrı duyurusunda belirlenen diğer temel kriterleri sağlayıp sağlamadığı program yönetim ofisi tarafından tespit edilecektir. Ön başvuruda sunduğu bilgi ve belgelerin, program ve çağrı duyurusu kapsamında belirlenen temel kriterleri sağladığı tespit edilen firma kesin başvuru yapmaya davet edilecektir.
Ön başvuru sonrasında **kesin başvuru** yapmaya davet edilen firma, çağrı planlarında öngörülen takvim dahilinde, proje fizibilitesi ve Bakanlık tarafından yetkilendirilen **bağımsız danışmanlık firmalarından** biri tarafından hazırlanacak bağımsız değerlendirme raporunun yanı sıra "Program Portalı"nda yayınlanacak diğer bilgi ve belgeler ile kesin başvurusunu tamamlayacaktır.
Başvuru sahibi, şayet varsa proje paydaşı ile imzaladığı uzlaşı protokolünü de kesin başvuruda ibraz edecektir.
Başvuruda Bakanlığa sunulan bilgi, belge ve raporlar TÜBİTAK ve KOSGEB değerlendirme süreçlerinde de kullanılabilecektir.

3.3.5. Bağımsız Değerlendirme Raporu

Bakanlık tarafından yetkilendirilen bağımsız danışmanlık firmalarından biri tarafından hazırlanacak olan bağımsız değerlendirme raporunun çağrı planında öngörülen süre içerisinde Program Portalına yüklenmediği proje başvuruları detaylı değerlendirmeye tabi tutulmaksızın reddedilmiş kabul edilir.
Bağımsız değerlendirme raporu hazırlanırken bağımsız danışmanlık firması tarafından yatırımcı firmanın yerinde incelemesinin yapılması zorunludur.
Bağımsız değerlendirme raporunda;
a) Proje fizibilitesinde yer alan verilerin tutarlılığının değerlendirilmesi,
b) Firmanın mali yetkinlik ve teknik yetkinlik açısından projenin gerekliliklerini karşılayabilme düzeyi,
c) Üretilmesi öngörülen ürünü üretmek amacıyla proje kapsamında kurulacak yatırım tesisinin üretime geçmesini müteakiben bu tesisin on yıl süresince sağlayacağı öngörülen cari yıl fiyatlarına göre hesaplanan toplam katma değer katkısı analizi,
ç) Üretilmesi öngörülen ürünün dünya ve Türkiye piyasalarındaki gelişim potansiyelinin geçmiş dünya ve Türkiye ticareti verilerinde gözlenen eğilimler üzerinden değerlendirilmesi,
d) Projeye ilişkin incelemeyi yapan bağımsız danışmanlık firmasının genel görüş ve değerlendirmelerini içeren sonuç,
bölümlerine yer verilmesi zorunludur.
Yukarıda genel başlıklar altında hangi alt detay başlıklarda inceleme yapılacağına dair düzenlemeler "Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı Bağımsız Değerlendirme Uygulama Usul ve Esasları Genelgesi" ile yapılmıştır.
Söz konusu Genelge'ye göre, bağımsız değerlendirme raporu çalışması için, başvuru kapsamında bağımsız değerlendirme raporunun Program Portalına yüklendiğinin yatırımcı firmaya bildirilmesini müteakiben 7 gün içerisinde ataması yapılan bağımsız danışmanlık firmasına yatırımcı firmanın KOBİ olması durumunda 30.000 TL + KDV, büyük ölçekli işletme olması durumundaysa 42.500 TL + KDV danışmanlık hizmeti bedeli, yatırımcı firma tarafından ödenir. Söz konusu ödemenin süresinde yapılmaması halinde proje başvurusu olumsuz sonuçlanmış sayılır. Atanan bağımsız danışmanlık firması tarafından çağrı planında öngörülen süre içerisinde bağımsız değerlendirme raporunun Program Portalına yüklenmesi zorunludur. KOBİ vasfı taşıyan yatırımcı firmalar için bağımsız değerlendirme raporunun maliyeti, ilgili mevzuatta öngörülen usullere göre karşılama oranı nispetince KOSGEB tarafından karşılanır. Büyük ölçekli yatırımcılar tarafından sunulan ve Komite tarafından TÜBİTAK AR-GE süreci desteklerinden yararlandırılması kararlaştırılan projeler için bağımsız değerlendirme raporunun maliyeti AR-GE süreci desteklerinin fiilen sağlanmaya başlamasını müteakiben ilgili mevzuatta belirlenen limitler dâhilinde TÜBİTAK tarafından karşılanır. Büyük ölçekli yatırımcılar tarafından sunulan ve TÜBİTAK AR-GE süreci desteklerinden yararlandırılmayan projeler için bağımsız değerlendirme raporunun maliyeti karşılanmaz.

3.3.6. Başvuruların Değerlendirilmesi

Kesin başvurusu öngörülen takvim içerisinde eksiksiz tamamlanan projeler değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Proje konusu ürünün üretilebilmesi için AR-GE gereksinimi olduğu durumlarda, ilgili TÜBİTAK destek programı kapsamında, öngörülen yatırım planı çerçevesinde ürünün üretilmesinin teknik yönden mümkün olup olmadığının tespitini de kapsayacak şekilde AR-GE projesi değerlendirme süreci işletilecektir. AR-GE'ye ihtiyaç olmaksızın salt yatırımın gerekli olduğu veya AR-GE faaliyetinin sadece tamamlayıcı veya geliştirici mahiyette yapılmasının öngörüldüğü özel durumlarda projenin yatırım kısmı için başvurusu yapılan ürünün teknolojik hazırlık seviyesinin, ürünün ve firmanın teknik açıdan üretime hazır olup olmadığının, öngörülen proje planlaması çerçevesinde yapılacak yatırım faaliyetleriyle ürünün üretilmesinin teknik yönden mümkün olup olmadığının tespiti için TÜBİTAK tarafından inceleme yapılacaktır.

Yatırımcı firmanın KOBİ olması durumunda, projenin yatırım kısmı için Stratejik Ürün Destek Programı kapsamında talep edilen bilgi ve formların sağlanacak desteklere hak kazanma açısından eksiksiz ve hatasız olarak tamamlanmış olması gerekecek olup, bu durum KOSGEB tarafından incelenecektir.
Başvuruların proje bazlı veya stratejik yatırımlar kapsamında devlet desteklerinden yararlandırılması noktasında değerlendirmeye tabi tutulabilmesi için ilgili mevzuat kapsamında talep edilen bilgi ve formlar yatırımcı tarafından temin edilecektir. Proje komisyonları tarafından Bakanlık tarafından sağlanabilecek devlet desteklerine ilişkin inceleme ve değerlendirme yapılarak görüş oluşturulacaktır.
Yukarıdaki fıkralarda belirtilen inceleme ve değerlendirmeler, Bakanlıkça öngörülen takvim çerçevesinde eş zamanlı ve koordineli olarak yürütülecektir.
Yatırımcı firma, değerlendirme süreci içerisinde proje komisyonu tarafından proje sunumuna davet edilecektir. Proje sunumuna projenin sektörü ve konusuna göre Bakanlık sektör uzmanları, bağımsız değerlendiriciler ve/veya akademisyenler davet edilebilecektir. Proje sunumu esnasında firmadan ilave bilgi ve belgeler istenebilecektir. AR-GE ihtiyacı bulunan ve TÜBİTAK değerlendirme sürecinde AR-GE desteklerinden yararlandırılmaları uygun bulunmayan projeler için, ihtiyaç duyulan AR-GE faaliyetlerinin yatırımcı firmanın kendi kaynaklarıyla karşılanma imkân ve planını içeren ek AR-GE finansman raporu istenecektir.
Bu maddede belirtilen inceleme ve değerlendirmeler neticesinde hazırlanan raporlar, proje komisyonları tarafından Komite değerlendirmesine sunulacaktır. Komite, başvuruda bulunulan projelerin;
a) Ülkemizin mevcut durumda veya gelecekte ortaya çıkabilecek kritik ihtiyaçlarını karşılayabilme,
b) Ülkemizde üretim kapasitesi yetersiz olan ürünlerde arz güvenliğini sağlayabilme,
c) Ülkemizin teknoloji açığı olan alanlarda teknoloji kapasitesini geliştirme,
ç) Dış ticaret açığı verilen alanlarda ithalat bağımlılığını azaltma,
d) Yüksek katma değerli olma,
e) Ülkemizde üretimi olmayan yeni nesil teknolojiler kullanılarak üretim yapılmasını sağlayabilme,
f) Farklı sektörlerde ülkemize rekabet gücü kazandırabilme,
g) Etkileşimde olduğu sektörlerde teknolojik dönüşümü hızlandırma ve bu sektörlerin gelişimine katkı sağlayabilme,
ğ) Yenilikçi ve AR-GE'ye dayalı yatırım olma,
h) Cari işlemler dengesini olumsuz etkileyen ve hammadde sıkıntısı yaşanılan sektörlerde gerçekleştirilecek yüksek katma değerli işlenmiş ürünlerin üretimine yönelik yatırım olma,
ı) Ülkemizin hammadde potansiyelinin değerlendirilmesine olanak sağlayan entegre üretime yönelik yatırım sağlıyor olma,
i) Yatırım ve işletme dönemi faaliyetlerini sınırlı oranda dış finansman ve devlet desteği ile yürütebilecek mali yeterliliğe sahip bir firma tarafından, yüksek özkaynak finansman oranı ile gerçekleştirilecek olma,
j) Proje paydaşının alım taahhüdü ile talep bakımından desteklenmiş ve ulaşılabilir, yeterli ve gelişen pazar potansiyeline sahip ürünlerin üretilmesine yönelik olma,
niteliklerini dikkate alarak Program Portalında yayınlanan proje değerlendirme formu üzerinden puanlama yapar. Komite, bu değerlendirmede 70 ve üzerinde puan alan projeler arasında stratejik öncelikler, pazar rekabet koşulları, çağrı destek bütçesi gibi kısıtlar ve kriterlere göre önceliklendirme yapmak suretiyle desteklenecek projeleri belirler.
Komite, destekleme kararı verilen projeler için hangi destek unsurlarının tanımlanacağına ve ilgili mevzuatta yer alan sınır ve koşullar çerçevesinde kalmak kaydıyla destek unsurlarının miktar ve sürelerine, proje süreci boyunca sağlanacak toplam destek tutarına ilgili mevzuat çerçevesinde karar verecektir. Proje kapsamında sağlanacak toplam destek tutarı, proje kapsamında üretilmesi öngörülen ürünü üretmek amacıyla kurulacak yatırım tesisinin üretime geçmesini müteakiben bu tesisin on yıl süresince sağlayacağı öngörülen cari yıl fiyatlarına göre hesaplanan toplam katma değer katkısının yüzde ellisinden ve proje kapsamında yapılması öngörülen AR-GE ve yatırım harcamalarının toplam tutarından fazla olamayacaktır. TÜBİTAK tarafından AR-GE desteklerinden yararlandırılmaları uygun bulunmayan projeler için Komite tarafından sadece Bakanlık ve/veya KOSGEB desteklerini içeren destek paketi tanımlanabilecektir. Komite tarafından desteklenmesine karar verilen projeler için tanımlanan yatırım destekleri, varsa AR-GE sürecinin TÜBİTAK destekleri ve/veya yatırımcı firmanın kendi kaynaklarıyla başarıyla tamamlandığının TÜBİTAK tarafından onaylanmasını müteakiben yürürlüğe girecektir. Yatırıma başlama sürecinde KOBİ vasfını yitiren firmalar için daha önce tanımlanan KOSGEB destekleri uygulanmayacaktır

Proje kapsamında AR-GE faaliyetinin sadece tamamlayıcı veya geliştirici mahiyette yapılmasının öngörüldüğü özel durumlarda, Komite tarafından uygun görülmesi halinde proje fizibilitesinde sunulan eş zamanlı AR-GE ve yatırım süreçleri takvimi dahilinde olmak kaydıyla AR-GE faaliyetleri tamamlanmadan yatırım süreci desteklerinin sağlanmasına başlanabilir. Bu gibi durumlarda, proje kapsamında yapılması hedeflenen yatırımların sadece AR-GE faaliyetinin başarıyla tamamlanması halinde yapılması öngörülen kısmına, AR-GE faaliyetinin başarıyla tamamlandığının TÜBİTAK tarafından onaylanmasını müteakiben başlanacaktır

3.3.7. Destek Unsurları

Program kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için projelerin ihtiyaçlarına göre, AR-GE destekleri ve yatırım destekleri birbirini tamamlayıcı bir şekilde tek pencere uygulaması çerçevesinde tanımlanacaktır.

Komite tarafından yapılacak değerlendirme sonucunda program amacına uygun yatırım projeleri için 2012/3305 sayılı ve/veya 2016/9495 sayılı Kararlar kapsamında Devlet destekleri, TÜBİTAK destekleri veya KOSGEB destekleri birbirini tamamlayıcı bir şekilde tek pencere uygulaması çerçevesinde tanımlanacak ve yatırımcı için bir teşvik belgesi düzenlenecektir.

Program kapsamında desteklenmesine karar verilen projeler; ilgili TÜBİTAK destek programı kapsamında TÜBİTAK tarafından, KOSGEB Stratejik Ürün Destek Programı kapsamında KOSGEB tarafından, 2012/3305 sayılı Karar veya 2016/9495 sayılı Karar hükümleri çerçevesinde Bakanlık tarafından sağlanan desteklerden yararlandırılabilecektir. Bu destekler, KOSGEB, TÜBİTAK ve Bakanlık tarafından ilgili kurumların kendi mevzuatı çerçevesinde uygulanacaktır. Projelerin hangi destek unsurlarından yararlandırılacağı ise ilgili mevzuatta yer alan sınır ve koşullar çerçevesinde kalmak kaydıyla Komite tarafından belirlenecektir. Komitenin destek kararları KOSGEB, TÜBİTAK ve Bakanlık yatırım teşvikleri açısından bağlayıcı nitelikte olacaktır.

3.3.7.1. Program Kapsamında Yatırımlara Sağlanacak Bakanlık Destekleri

Programa kesin başvurusu tamamlanan yatırım başvuruları için Komite tarafından, 2012/3305 sayılı Karar (Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar) veya 2016/9495 sayılı Karar (Yatırımlara Proje Bazlı Devlet Yardımı Verilmesine İlişkin Karar) kapsamında destek verilmesine dair değerlendirme yapılacaktır.

Komite, program kapsamında desteklenmesine karar verdiği yatırımlardan, projelerin nitelikleri ve destek ihtiyaçlarına istinaden uygun gördüklerinin, 2012/3305 sayılı Karardaki (Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar) stratejik yatırımlar çerçevesinde desteklenmesine karar verebilecektir.

Program kapsamında Komite tarafından desteklenmesine karar verilen yatırımlardan, ilgili karardaki gerekli koşulları sağlayan ve nitelikleri ve destek ihtiyaçlarına istinaden uygun bulunanlar, 2016/9495 sayılı Karar (Yatırımlara Proje Bazlı Devlet Yardımı Verilmesine İlişkin Karar) kapsamında desteklenmesi için Cumhurbaşkanı onayına sunulacak ve Cumhurbaşkanı tarafından desteklenmesi uygun bulunan yatırım projeleri için Cumhurbaşkanı kararı yayınlanacaktır.

Yukarıdaki kapsamda desteklenmesine karar verilen yatırımlar için ayrı bir başvuru ve değerlendirmeye gerek olmaksızın Genel Müdürlük tarafından teşvik belgesi düzenlenecektir. Teşvik belgesi kapsamında sağlanacak devlet yardımlarına ilişkin iş ve işlemler, ilgili mevzuat çerçevesinde Genel Müdürlük tarafından yürütülecektir.

3.3.7.2. Program Kapsamında Sağlanacak TÜBİTAK Destekleri

Program kapsamında AR-GE destekleri TÜBİTAK tarafından ilgili TÜBİTAK destek programı çerçevesinde sağlanacaktır.

Kesin başvurusu tamamlanmış projelerden AR-GE ihtiyacı olanlar, ilgili mevzuatında öngörülen usul ve esaslar çerçevesinde TÜBİTAK tarafından değerlendirmeye tabi tutulacaktır. TÜBİTAK tarafından AR-GE desteği sağlanabilecek projeler, program yönetim ofisine bildirilecektir. Komite, TÜBİTAK'ın olumlu görüş verdiği projelerden bir kısmı veya tamamı için AR-GE desteği kararı alabilecektir.

TÜBİTAK'ın AR-GE desteği sağlamayı uygun bulmadığı projeler için TÜBİTAK destekleri Komite tarafından tanımlanamayacaktır. Ancak Komite, ihtiyaç duyulan AR-GE faaliyetlerinin yatırımcı firmanın kendi kaynaklarıyla yürütüleceğinin taahhüt edilmesi kaydıyla program kapsamındaki diğer destek unsurlarının kullandırılmasına karar verebilecektir.

3.3.7.3. Program Kapsamında Sağlanacak KOSGEB Destekleri

Yatırımcı firmanın KOBİ olduğu başvurular KOSGEB tarafından Stratejik Ürün Destek Programı hükümleri çerçevesinde yatırım süreci desteklerinden yararlandırılabilecektir.

Komite, KOSGEB tarafından sağlanacak destek kalemleri ve miktarlarını, ilgili mevzuatın belirlediği sınırlar çerçevesinde belirleyebilecektir. Komitenin aldığı destek kararı, KOSGEB tarafından kendi ilgili mevzuatı çerçevesinde ayrı bir değerlendirme yapılmaksızın uygulanacaktır.

KOSGEB desteklerinin Komite tarafından tanımlanması için başvuruda bulunacak KOBİ'lerin, 5/8/2009 tarihli ve 2009/15431 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan KOSGEB Tarafından Verilecek Hizmetler ve Desteklerden Yararlanacak Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelere İlişkin Sektörel ve Bölgesel Önceliklerin Belirlenmesi Hakkında Karar ile tespit edilen sektörlerde faaliyet göstermesi, program başvurusundan en az 1 (bir) yıl önce kurulmuş olması veya tüm ortaklarının tüzel kişi olması halinde tüm ortaklarının program başvurusundan en az 1 (bir) yıl önce kurulmuş olması ve proje paydaşı ile işbirliği yapılması şartı aranacaktır.

3.3.8. İzleme

Destek kapsamına alınan her bir projenin izlemesi AR-GE ve yatırım faaliyetleri süresince ve yatırım faaliyetleri sonrasında olmak üzere iki aşamalı yapılır. Her bir projenin izlemesi ve değerlendirmesi kapsamında yer aldıkları destek unsurlarına göre proje komisyonu, TÜBİTAK ve/veya KOSGEB tarafından yapılır.

Yatırım sürecinde yatırım teşvik belgeli firmaların yerinde incelemesi her 6 (altı) ayda bir Genel Müdürlük personeli tarafından yapılır. Komitenin uygun görmesi halinde ilgili projeden sorumlu olan proje komisyonu üyeleri ve/veya proje koordinatörü de izleme döneminde yerinde inceleme çalışmalarına gözlemci sıfatıyla katılım sağlayabilir.

Proje komisyonu tarafından, Genel Müdürlük, TÜBİTAK ve/veya KOSGEB tarafından yapılan izlemelerde sunulan belge ve bilgiler de dikkate alınarak her 6 (altı) ayda bir temel proje ilerleme bilgilerini içeren proje izleme formu ve proje hakkında gerekli görülen değerlendirmelerin yapıldığı proje izleme raporu, program yönetim ofisine sunulur.

Yatırımcı firma, izleme süreci içerisinde gerekli görülmesi halinde proje komisyonu tarafından projenin ilerlemesine ilişkin görüşlerini belirtmek üzere proje sunumuna davet edilir.

Yatırımın tamamlanmasını müteakiben on yıl süresince kurulan yatırım tesisinin sağladığı toplam katma değer katkısı düzeyi firma tarafından yıllık bazda yeminli mali müşavir raporuyla hesaplatılarak izleyen yılın ilk izleme dönemi içerisinde program yönetim ofisine sunulur.

Program yönetim ofisi tarafından desteklenmekte olan her bir proje için proje komisyonlarınca sunulan form ve raporlarda yer alan verileri temel alarak hazırlanan ve projelerin genel durumunu özetleyen program izleme ve değerlendirme raporu ve özel olarak talep edilmesi halinde proje bazındaki izleme belgeleri 6 (altı) ayda bir Komiteye sunulur.

3.3.9. Revizyon

Yatırımcı firma, yatırım süreci içerisinde KOSGEB ve Bakanlık tarafından desteklenmekte olan yatırım kısımlarının her biri için en fazla üçer defa revizyon talebinde bulunabilir. Revizyon talebi Program Portalı üzerinden yapılır.

Yatırımcı firma, yatırım sürecindeki revizyon talebini en erken yatırım sürecindeki ilk izleme döneminden sonra, en geç ise son izleme döneminden 2 (iki) ay öncesine kadar program yönetim ofisine yapabilir.

3.3.10. Sonlandırma

Komite, izleme sürecinde sunulan bilgilere istinaden proje paydaşının projeden çekilmesi, yeni bir paydaş bulunamaması, projenin pazar potansiyelinden yoksun hale gelmesi, yatırımcı firmanın öngörülen hedefleri gerçekleştirememesi gibi nedenlerle projenin istenen hedeflere ulaşma imkanının kalmadığının değerlendirildiği durumlarda resen proje bazında sonlandırma kararı almaya yetkilidir. 15. maddenin üçüncü fıkrası kapsamında Bakanlık desteklerinden yararlandırılan projeler için (2016/9495 sayılı Karar kapsamında desteklenmesi Cumhurbaşkanı tarafından uygun bulunan projeler için) sonlandırma kararı Cumhurbaşkanının onayına sunulur.

AR-GE projelerinde, AR-GE aşaması devam etmekteyken TÜBİTAK, ilgili destek programının uygulama esasları hükümleri çerçevesinde sonlandırma kararı almaya yetkilidir. TÜBİTAK tarafından sonlandırma kararı alınan projeler için TÜBİTAK tarafından ilgili mevzuat hükümleri uygulanır. Diğer destek unsurları açısından projenin desteklenip desteklenmeyeceğine Komite karar verir.

KOBİ projelerinde, KOSGEB tarafından belirlenen Stratejik Ürün Destek Programı Uygulama Esasları hükümleri çerçevesinde sonlandırma kararı almayı gerektiren durumlarda KOSGEB tarafından Komiteye görüş sunulabilir. KOSGEB destekleri açısından sonlandırma kararı verilmesi durumunda diğer destek unsurları açısından projenin desteklenip desteklenmeyeceğine Komite karar verir.

Teşvik belgesi kapsamında desteklenmekteyken, Komite tarafından veya Cumhurbaşkanınca sonlandırma kararı verilen projeler, Programın amaçları açısından stratejik yatırım olma niteliğini kaybetmiş kabul edilir. Bu projeler için, Genel Müdürlük tarafından değerlendirme yapılarak diğer teşvik uygulamalarından yatırımın niteliklerine göre en uygun görülen program kapsamında teşvik belgesi düzenlenebilir. Bu durumda olan projeler için tabi oldukları yeni teşvik uygulamasına kıyasla Program kapsamında fazladan sağlanmış olan destek unsurları geri alınır. Yeni bir teşvik uygulamasına geçirilmeyerek belgesi sonlandırılan yatırımlar için ise ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde geri alınması gereken destekler geri alınır.

3.3.11. Tamamlama

Proje kapsamında öngörülen yatırım süresinin bitiminden sonra firma 30 gün içerisinde projenin tamamlanma durumu konusunda karar alınması talebiyle Program Portalı üzerinden başvuruda bulunur.

Başarılı bir şekilde tamamlanan projeler için yatırım sonrası izleme sürecine on yıl boyunca devam edilecektir.

Yatırım sonrası izleme süreci boyunca, her yılın ilk izleme döneminde, yatırımcı firmaya sağlanan toplam destek düzeyinin güncel değeri, proje sürecinin başından beri yıllık bazda sağlanan toplam destek tutarı, sigorta primi işçi ve işveren hissesi desteği kapsamında sağlanan desteklerin brüt asgari ücret artış oranıyla, diğer destek unsurları kapsamında sağlanan desteklerin ise yeniden değerleme oranıyla güncellenmiş hallerinin toplanması suretiyle hesaplanacaktır.

Yatırım sonrası izleme süreci boyunca, her yılın ilk izleme döneminde proje kapsamında başlangıçta hedeflenen on yıllık toplam katma değer katkısı düzeyinin güncel değeri, proje başvurusu esnasında öngörülen on yıllık toplam katma değer katkısı düzeyinin yeniden değerleme oranıyla güncellenmesi suretiyle hesaplanacaktır.

Yatırım sonrası izleme süreci boyunca, her yılın ilk izleme döneminde, kurulan yatırım tesisinin sağladığı yıllık katma değer katkısı düzeylerinin güncel değerleri, firma tarafından yıllık bazda sunulan yeminli mali müşavir raporlarında yer alan tutarların yeniden değerleme oranıyla güncellenmesi suretiyle hesaplanacaktır. Proje kapsamında kurulup en az 3 yıldır faaliyette bulunan yatırım tesisleri için, güncellenmiş katma değer katkısı düzeyinin en yüksek olduğu yıla ait katma değer katkısı düzeyinin; 4 veya daha fazla yıldır faaliyette bulunan yatırım tesisleri için güncellenmiş katma değer katkısı düzeyinin en yüksek olduğu iki yıla ait katma değer katkısı düzeylerinin ortalamasının on ile çarpılması suretiyle, on yıllık işletme döneminde elde edilmesi beklenen toplam katma değer katkısı hesaplanacaktır.

On yıllık işletme döneminde elde edilmesi **beklenen toplam katma değer katkısı düzeyinin,** proje kapsamında başlangıçta hedeflenen **on yıllık toplam katma değer katkısı düzeyinin güncel değerinden yüzde elli oranında az olduğunun veya yatırımcı firmaya sağlanan toplam destek düzeyinin güncel değerinin, on yıllık işletme döneminde elde edilmesi beklenen toplam katma değer katkısı düzeyinin yüzde ellisini aştığının** tespit edilmesi durumunda, yatırım sonrası destek sürecinde sağlanmakta olan Bakanlık destekleri Komite tarafından **sonlandıracaktır.**

4. Cazibe Merkezleri Programı

696 sayılı KHK'nın 90. maddesi ile, 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanuna aşağıdaki ek madde eklenmiştir.

"Cazibe Merkezleri Programı

EK MADDE 1- Görece az gelişmiş bölgelerde yatırım ortamını canlandırarak istihdamı, üretimi ve ihracatı artırmak ve bölgelerarası gelişmişlik farklarını azaltmak amacıyla gerçekleştirilecek olan Cazibe Merkezleri Programı, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından yürütülür.

Cazibe Merkezleri Programı kapsamında özel sektöre ait imalat sanayii yatırımları ile çağrı merkezi ve veri merkezi yatırımlarına destek sağlanabilir. Cazibe Merkezleri Programının uygulanacağı iller ile bu Program kapsamındaki;

a) Sektör, il, kapsam, yatırım konusu, uygulama süresi ve destek oranı itibarıyla enerji desteği,

b) Cumhurbaşkanı'nca kabul edilen yatırımlarda devlet yardımları hakkında kararda yer alan destek unsurlarından bu Program için uygun görülen destekler,

c) Desteklere başvuru ve desteklerden yararlanma şartları,

d) Destek uygulamasının sona erdirilmesi, desteğin geri alınması ve müeyyide uygulanması,

e) Cazibe Merkezleri Programı kapsamındaki başvuruları karara bağlamak üzere ilgili bakanlardan oluşturulacak Değerlendirme Komitesinin yapısı ve yetkileri ile Komitenin çalışma usul ve esasları,

f) Cazibe Merkezleri Programının uygulanmasına ilişkin diğer konular,

ile ilgili hususlar Kararname ile belirlenir.

Cazibe Merkezleri Programı kapsamında kullandırılan kaynağın takip ve tahsil işlemleri Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre yapılır.Bu madde kapsamında ihtiyaç duyulan kaynak, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesinde yer alan ödeneklerden karşılanır.

Cumhurbaşkanı, Cazibe Merkezleri Programının uygulanmasında kamu kurum ve kuruluşlarını görevlendirmeye yetkilidir." "Cazibe Merkezleri Programı" adı altında daha önce yapılan düzenleme, 678 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 4456 sayılı Türkiye Kalkınma Bankası Anonim Şirketinin Kuruluşu Hakkında Kanuna eklenen Ek-1. maddede yapılmıştı. Söz konusu yasal düzenlemeye göre, görece az gelişmiş bölgelerdeki yatırım ortamını canlandırarak istihdam, üretim ve ihracatı artırmak yoluyla bölgeler arası gelişmişlik farklarını azaltmak amacıyla gerçekleştirilecek olan Cazibe Merkezleri Programı, Türkiye Kalkınma Bankası A.Ş. (Banka) aracılığıyla yürütülecekti.

Söz konusu programın uygulama usul ve esasları ile 2016/9596 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmişti. Ancak, 696 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 135. maddesinin (a) bendi ile bu düzenleme yürürlükten kaldırılmıştır.
Bu defa düzenlenen "Cazibe Merkezleri Programı" ise 5084 sayılı kanuna eklenen Ek-1. maddede yer almış; görece az gelişmiş bölgelerde yatırım ortamını canlandırarak istihdamı, üretimi ve ihracatı artırmak ve bölgelerarası gelişmişlik farklarını azaltmak amacıyla gerçekleştirilecek olup, program Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından yürütülecektir. Söz konusu yasal düzenleme ile Cumhurbaşkanı'na verilen yetkiye göre programın uygulanacağı iller ve programın uygulanmasına dair usul ve esaslar Kararname ile belirlenecektir. Cazibe Merkezleri Programı kapsamında özel sektöre ait imalat sanayii yatırımları ile çağrı merkezi ve veri merkezi yatırımlarına destek sağlanabilecektir.
Söz konusu programın uygulama usul ve esasları 25.01.2018 tarih ve 30312 sayılı Resmi Gazete'de 2018/11201 "Cazibe Merkezleri Programı Kapsamında Yatırımların Desteklenmesi Hakkında Karar" ile belirlenmiştir. Bu karar ile 2016/9596 sayılı Karar yürürlükten kaldırılmıştır. 15.03.2018 tarih ve 30361 sayılı Resmi Gazete'de ise "Cazibe Merkezleri Programı Kapsamında Yatırımların Desteklenmesi Hakkında 2018/11201 Sayılı Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ" yayınlanmıştır.

4.1. Cazibe Merkezleri Programı Kapsamında Sağlanan Destekler

Bilindiği üzere 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın "Alt bölge desteğinden yararlanacak yatırımlar" başlıklı 18. maddesinin 4. fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmişti:
"Cazibe Merkezleri Programı kapsamında yer alan 4. ve 5. bölge illerindeki organize sanayi bölgeleri ile Kilis ilinde yer alan organize sanayi bölgelerinde gerçekleştirilecek yatırımlar 6. bölge şartlarında 6. bölgede uygulanan desteklerden aynı oran, miktar, süre ve şartlarda yararlanır."
Cazibe Merkezleri Programı Kapsamında Yatırımların Desteklenmesi Hakkında Kararda ise 2012/3305 sayılı Karar ile sağlanan desteklere ilaveten özel olarak enerji desteği düzenlenmiştir. Söz konusu karar, karara ekli EK-l'de yer alan Cazibe Merkezleri Programı kapsamındaki illerde; özel sektör tarafından gerçekleştirilecek imalat sanayii yatırımları (US-97 Kodu: 15-37) ile çağrı merkezi ve veri merkezi yatırım projeleri için sağlanacak destekleri kapsamaktadır.
Bu Karar kapsamında 31.12.2020 tarihine kadar yapılacak olan teşvik belgesi müracaatları değerlendirilecektir.

4.2. Cazibe Merkezleri Programı Kapsamındaki İller

Program kapsamındaki iller aşağıdaki gibidir:

1.	Adıyaman	7.	Bitlis	13.	Hakkâri	19.	Siirt
2.	Ağrı	8.	Diyarbakır	14.	Iğdır	20.	Şanlıurfa
3.	Ardahan	9.	Elazığ	15.	Kars	21.	Şırnak
4.	Batman	10.	Erzincan	16.	Malatya	22.	Tunceli
5.	Bayburt	11.	Erzurum	17.	Mardin	23.	Van
6.	Bingöl	12.	Gümüşhane	18.	Muş		

Bu Karar kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlar, Cazibe Merkezleri Programı Değerlendirme Komitesi (Komite) tarafından uygun bulunması halinde enerji desteği ile 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında sağlanan destek unsurlarından 6. bölge şartlarında, 6. bölgede uygulanan oran ve sürelerle yararlanacaktır.

4.3. Müracaat, Değerlendirme ve Uygulama

Bu Karar kapsamındaki desteklerden yararlanmak isteyenler tebliğle belirlenmiş olan bilgi ve belgelerle Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na müracaat etmeleri gerekmektedir. Karar kapsamında yer alan desteklerden yararlanmak için, 20.6.2012 tarihli ve 28329 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulamasına İlişkin Tebliğde (Tebliğ No: 2012/1) belirtilen teşvik belgesi müracaatında aranan bilgi ve belgelerle Bakanlığa müracaat edilecektir. Tamamlama vizesi ve diğer uygulamalar için Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın uygulamasına ilişkin Tebliğde belirtilen bilgi ve belgelerle Bakanlığa müracaat edilecektir. Veri merkezi yatırımları için ayrıca ANSI/TIA-942 veya Uptime Institute TİER-3 ya da üstü standardı tevsik eden belge aranacaktır. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nca ön değerlendirmesi yapılan yatırım projeleri dönemler itibarıyla Komitenin değerlendirmesine sunulacaktır. Komite tarafından bu Karar kapsamında desteklenmesi uygun görülen projeler için yatırım teşvik belgesi düzenlenecektir. Bu kapsamda desteklenmesi uygun görülmeyen projeler ise talep edilmesi halinde yürürlükteki Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar kapsamında değerlendirilebilecektir.

2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın EK-4'ünde yer alan "teşvik edilmeyecek yatırımlar" bu Karar kapsamında da değerlendirmeye alınmayacaktır.
Söz konusu Karar kapsamında sağlanan destekler, talep edilmesi ve Komite tarafından uygun görülmesi halinde, 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında 22/11/2016 tarihinden sonra yapılan müracaatlara istinaden, bu Kararda aranan şartları sağlayan imalat sanayii yatırımları ile çağrı merkezi ve veri merkezi yatırımları için düzenlenen teşvik belgelerine de uygulanabilecektir.
Yatırımın gerçekleşmemesi veya Cazibe Merkezleri Programına mesnet teşkil eden taahhütlerin yerine getirilememesi ve talep edilmesi halinde proje, yürürlükteki Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar hükümleri çerçevesinde değerlendirilebilecektir. Ancak, bu Karar kapsamında yararlanılıp Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar kapsamında sağlanamayan destekler ile varsa fazladan yararlandırılan destekler, 9. maddenin birinci fıkrası hükümleri çerçevesinde geri alınacaktır.
Söz konusu Karar kapsamındaki destek unsurlarından yararlanan yatırım harcamaları, diğer kamu kurum ve kuruluşlarının desteklerinden yararlanamayacaktır. Diğer kamu kurum ve kuruluşlarının desteklerinden yararlanılan veya yararlanılacak yatırım harcamaları için, bu Karar kapsamındaki desteklerden yararlanmak üzere Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na müracaat edilemeyecektir. Bu madde hükmüne aykırı davranılması halinde, bu Karar kapsamında yararlanılan destekler ilgili mevzuat çerçevesinde geri alınır. Ancak, diğer kamu kurum ve kuruluşlarının sadece sübvansiyonlu kredi desteğinden yararlanan yatırımlar, bu Karar kapsamında faiz desteği dışındaki diğer destek unsurlarından yararlandırılabileceklerdir.

4.4. Sabit Yatırım Tutarı ve Asgari Kapasite

Bu Karar kapsamında desteklenecek imalat sanayii yatırımları (US-97 Kodu: 15-37) için;
a) Tunceli, Bayburt, Ardahan, Gümüşhane, Iğdır, Erzincan illerinde 2 milyon Türk Lirası,
b) Hakkari, Bingöl, Kars, Siirt, Bitlis, Muş, Şırnak illerinde 4 milyon Türk Lirası,
c) Ağrı, Batman, Elazığ, Adıyaman, Erzurum, Malatya, Mardin, Van, Diyarbakır, Şanlıurfa illerinde 5 milyon Türk Lirası, tutarında asgari sabit yatırım şartı aranmaktadır.
Karar kapsamındaki destek unsurlarından yararlanabilmek için çağrı merkezi yatırımlarının asgari 200 kişilik istihdam sağlaması, ANSI/TIA-942 veya Uptirne Institute TİER-3 (Veri merkezlerinin yer, mimari, güvenlik, hizmet sürekliliği gibi hususlara ilişkin kriterlerini tanımlayan uluslararası standart) veya üstü seviyede olan veri merkezi yatırımlarının ise asgari 5.000 m2 beyaz alan (Sunucu, veri depolama ve ağ birimleri gibi bilgi teknolojileri donanımlarının yer aldığı, yükseltilmiş taban ile kaplı, enerji ve iklimlendirme altyapısı kurulmuş, gaz, yangın, nem gibi tehlikelere karşı önlemlerin alındığı Veri merkezi alanı) ihtiva etmesi gerekmektedir.

4.5. Enerji Desteği

Komite tarafından desteklenmesi uygun görülen yeni yatırımlardan enerji desteği ihtiva edenlerin, işletmeye geçilmesini müteakip gerçekleşen sabit yatırım tutarının % 25'ini aşmamak üzere aylık elektrik enerjisi giderlerinin azami % 30'u üç yıl süreyle işletme bazında 10 milyon Türk Lirasına kadar Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesinden karşılanabilecektir.
Enerji desteğinin uygulanabilmesi için, teşvik belgesinin tamamlama vizesinin yapılmış olması gerekecektir.
Enerji desteği, teşvik belgesinin tamamlama vizesinin yapıldığı ayı takip eden ay düzenlenecek elektrik faturası ile başlamak üzere 3 yıl süreyle uygulanacaktır.

XXI. BAZI İLLERDE ÜRETİM VE İSTİHDAMI TEŞVİK AMACIYLA VERİLEN SİGORTA PRİMİ İŞVEREN HİSSESİ TEŞVİKİ
2013/4966 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile, karara ekli listelerde yer alan illerde ilave sigorta primi işveren hissesi teşviki uygulanabilmesi için düzenleme yapılmıştır.
Bilindiği üzere, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 81. maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendi uygulamada "beş puanlık sigorta primi işveren hissesi indirimi" olarak adlandırılmaktadır. Söz konusu bent hükmüne göre, özel sektör işverenlerinin kanunun 4/a bendi kapsamında çalıştırdıkları sigortalıların sigorta primine esas kazançları üzerinden hesaplanan malüllük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primlerinden, işveren hissesinin beş puanlık kısmına isabet eden tutar hazinece karşılanmaktadır.
2013/4966 sayılı karar ile, aşağıdaki listelerde belirtilen yerlerde faaliyet gösteren ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 81. maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendi hükümlerinden yararlanıp, söz konusu illerde sigortalı çalıştıran özel sektöre ait işyerlerine, ilave sigorta primi işveren hissesi teşviki uygulanmak suretiyle üretim ve istihdam imkânlarını artırmak amaçlanmaktadır.
(Bu kapsamda, en az 10 sigortalı çalıştırma şartı, 6663 sayılı Kanun ile 5510 sayılı Kanunun 81. Maddesinin ikinci fıkrasında yapılan değişiklik ile kaldırılmış, sigortalı sayısı açısından herhangi bir sınır öngörülmeden uygulamaya devam kararı alınmıştır.)

(I) SAYILI LİSTE		(II) SAYILI LİSTE		(III) SAYILI LİSTE	
1	Afyonkarahisar	1	Adıyaman	1	Ağrı
2	Amasya	2	Aksaray	2	Ardahan
3	Artvin	3	Bayburt	3	Batman
4	Bartın	4	Çankırı	4	Bingöl
5	Çorum	5	Erzurum	5	Bitlis
6	Düzce	6	Giresun	6	Diyarbakır
7	Elazığ	7	Gümüşhane	7	Hakkari
8	Erzincan	8	Kahramanmaraş	8	Iğdır
9	Hatay	9	Kilis	9	Kars
10	Karaman	10	Niğde	10	Mardin
11	Kastamonu	11	Ordu	11	Muş
12	Kırıkkale	12	Osmaniye	12	Siirt
13	Kırşehir	13	Sinop	13	Şanlıurfa
14	Kütahya	14	Tokat	14	Şırnak
15	Malatya	15	Tunceli	15	Van
16	Nevşehir	16	Yozgat	16	Bozcaada - Gökçeada ilçeleri
17	Rize				
18	Sivas				
19	Trabzon				
20	Uşak				

1- İlave Sigorta Primi Teşvik Oranı ve Uygulama Süresi:
Yukarıda yer verilen iller kapsamındaki yerlerde faaliyet gösteren özel sektör işyerlerine, 5510 sayılı Kanunun 81. maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendi kapsamında uygulanan malûllük, yaşlılık ve ölüm sigorta primi işveren hissesinde beş puanlık prim teşvikine ilave olarak, sigorta primine esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanmak üzere altı puan ilave edilmek suretiyle sigorta primi teşviki uygulanacaktır.
Bu Karar kapsamındaki **teşvik;**
a) (I) sayılı listede belirtilen yerlerde faaliyet gösteren işyerleri için 31/12/2019 tarihine kadar,
b) (II) sayılı listede belirtilen yerlerde faaliyet gösteren işyerleri için 31/12/2019 tarihine kadar,
c) (III) sayılı listede belirtilen yerlerde faaliyet gösteren işyerleri için ise 31/12/2019 tarihine kadar,
uygulanacaktır. (31.12.2018 tarihinde biten süreler, 26.12.2018 tarih ve 30637 sayılı Resmi Gazete yayınlanan 503 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 31.12.2019'a kadar uzatılmıştır.) **(Söz konusu tarihler bugüne kadar birkaç defa uzatılmıştır. 31.12.2020 tarihine kadar süre uzatımı olup olmayacağı hususunda, 2019/Aralık ayı veya 2020 Ocak ayı içinde yayınlanacak Kararların takip edilmesi gerekmektedir.)**

Buna göre, söz konusu illerde faaliyet gösteren ve sigortalı çalıştıran işyerlerinde kanunun 81/(ı) maddesine göre uygulanan beş puanlık indirime ilaveten altı puanlık bir indirim daha uygulanacaktır. Ancak bu altı puanlık ilave indirim sigorta primine esas kazanç alt limiti üzerinden uygulanacaktır. Söz konusu kazanç alt limiti ise bilindiği üzere asgari ücrete endekslidir.

2- Sigorta Primi Teşviki Kapsamına Girmeyen İşyerleri:
5510 sayılı Kanunun 81. maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendi kapsamında sigorta primi teşvikinden yararlanamayan işyerleri ile aynı Kanunun ek 2. maddesinde öngörülen sigorta primi teşvikinden yararlanmakta olan işyerleri hakkında bu Karar hükümleri uygulanmayacaktır.

XXII. İHRACAT DESTEKLERİ

1. Ticaret Bakanlığı İhracat Destek Programları

Küreselleşmenin olumsuz etkilerinden korunmak, sektörel ve bölgesel bağımlılıktan kurtulmak ve ülkemizin dış pazarlarda rekabet edebilmesi, sürdürülebilir kalkınma için ihracata öncelik verilmesi anlayışı ile, yapısal sorunlarından arınmış bir ihracat yapısına ve dünya ihracat liginde ilk sıralarda yer alan bir ihracat hacmine ulaşmak ülkemizin ihracat politikasının temel hedefidir. Katma değer yaratarak, ihracatları ile ülkemize döviz kazandıran firmalar çeşitli desteklerden ihtiyaca ve taleplerine uygun şekilde yararlanabileceklerdir.

T.C. Ticaret Bakanlığı tarafından ihracata yönelik destek programları aşağıdaki gibidir:

- Uluslararası Rekabetçiliğin Geliştirilmesi Desteği
  - ✓ UR-GE Projeleri
  - ✓ Eğitimcilerin Düzenleyeceği Eğitim Programları
- Pazar Araştırması ve Pazara Giriş Desteği
- Yurt Dışı Pazar Araştırması Desteği
  - ✓ E-Ticaret Sitelerine Üyelik Desteği
  - ✓ Sektörel Ticaret ve Alım Heyetleri Desteği
  - ✓ Rapor Satın Alma Desteği
  - ✓ Yurt Dışında Yerleşik Şirket Alımı - Danışmanlık Desteği
  - ✓ Yurt Dışında Yerleşik İleri Teknolojiye Sahip Şirket Alımı-Danışmanlık Desteği
  - ✓ Yurt Dışında Yerleşik İleri Teknolojiye Sahip Şirket Alımı - Kredi Faiz Desteği
  - ✓ Yurt Dışında Yerleşik Şirkete Ait Marka Satın Alımı
- Pazara Giriş Belgeleri
  - ✓ Pazara Giriş Belegeleri
  - ✓ Küresel Tedarik Zinciri (KTZ) Yetkinlik Projeleri
- Fuar Katılım Desteği
- Tasarım Desteği
- Yurtdışı Birim, Marka ve Tanıtım Desteği
- Markalaşma ve Turquality Desteği
- Tarımsal Ürünlerde İhracat İadesi Yardımları
- İhracatçıya Alıcı Kredisi ve Sigorta Tazmin Desteği

Yukarıda yer verilen destek programlarının detayına, destek türlerine, süresine ve miktarları ile başvuru koşulları ve başvuru mercilerine dair detaylı bilgilere https://ticaret.gov.tr/destekler/ihracat-destekleri internet sitesinden ulaşabilirsiniz.

2. İhracatçılara Hususi Damgalı Pasaport Verilmesi

2017/9962 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan İhracatçılara Hususi Damgalı Pasaport Verilmesine İlişkin Esaslar Hakkında Karar kapsamında, son üç takvim yılı itibarıyla ortalama ihracatı;

- 500 Bin ABD Doları ile 10 milyon ABD Dolan arasında (10 milyon ABD Doları dahil) olan firmaların 1 (bir),
- 10 milyon ABD Doları üzeri ile 25 milyon ABD Doları arasında (25 milyon ABD Doları dahil) olan firmaların 2 (iki),
- 25 milyon ABD Doları üzeri ile 50 milyon ABD Doları arasında (50 milyon ABD Doları dahil) olan firmaların 3 (üç),
- 50 milyon ABD Doları üzeri ile 100 milyon ABD Doları arasında (100 milyon ABD Doları dahil) olan firmaların 4 (dört),
- 100 milyon ABD Doları üzerinde olan firmaların 5 (beş)

yetkilisine **dört yıl süre** ile hususi damgalı pasaport verilebilir.

Her yıl ihracat yapmış olma şartı bulunmamaktadır. Önemli olan son üç yıllık ortalamanın yukarıdaki belirtilen tutarlar dahilinde olmasıdır.

İhracat yapan firmaların sahipleri, ortakları veya çalışanlarına hususi damgalı pasaport verilebilir. Firmanın sahip veya ortaklarının bir tüzel kişi olması halinde bu tüzel kişiliğin sahipleri, ortaklan veya çalışanlarına da hususi damgalı pasaport verilebilir.

Firma yetkililerinin Türk Ceza Kanunu'nun 53. maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile; Devletin güvenliğine karşı suçlar, anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamaları, ayrıca Devletin güvenliğine karşı faaliyette bulunduğuna karar verilen yapı, oluşum veya topluluklara üyelik, mensubiyet, iltisak ya da bunlarla irtibatlarının bulunmaması şarttır.

Bu Karar uyarınca hususi damgalı pasaport alabilecek durumda bulunanların eş ve çocuklarına hususi damgalı pasaport verilmez.
Belirtilen tutarda mal ihracatı yapan firmalar, resmi dış ticaret istatistikleri esas alınarak Ticaret Bakanlığınca belirlenir ve her yılın 15 Şubat tarihine kadar bölge müdürlükleri ile ihracatçı birlikleri genel sekreterliklerine bildirilir.
Serbest bölgede faaliyet gösteren firmaların yurt dışına satışları belirtilen ihracat tutarının hesaplanmasında dikkate alınır. Ancak yurt içinden serbest bölgeye getirilerek üretim veya işleme faaliyetine tabi tutulmadan yurt dışına yapılan satışlar, belirtilen ihracat tutarının hesaplanmasında dikkate alınmaz.
Hizmet ihracatı ile serbest bölgeden yapılan satışların satışların tevsikine ilişkin usul ve esaslar Ticaret Bakanlığınca belirlenir.
Hususi Damgalı Pasaport almak isteyenlerin 2017/9962 sayılı Kararnamede belirlenen usul ve esaslar dahilinde ilgil makamlara başvurularını yapmaları mümkündür.

XXIII. KOSGEB DESTEKLERİ

5891 sayılı kanun ile 3624 sayılı "Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı Hakkında Kanun"un adı "Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı Hakkında Kanun" olarak değiştirilmiş ve ayrıca kanun metninde yer alan "sanayi" ibareleri de "işletmeleri" şeklinde değiştirilmiştir. Bu değişiklik ile KOSGEB desteklerinden (KOSGEB tarafından işletme yapılarına, sektörlere ve bölgesel özelliklere göre ayrıca belirlenen şartlara uygun olmak kaydıyla) artık sadece küçük ve orta ölçekli sanayi işletmeleri değil, hizmet ve ticaret işletmeleri de yararlanabilecektir.

"Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik" kapsamında Küçük ve Orta Büyüklükte İşletme (KOBİ) "250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri 125.000.000 TL'nı aşmayan ve bu Yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ekonomik birimleri veya girişimler." olarak tanımlanmıştır.

KOSGEB tarafından sağlanan destek programları aşağıdaki gibidir:

1- Girişimcilik Destekleri
- Girişimcilik Destek Programı
- Girşimciliği Geliştirme Destek Programı

2- AR-GE, Teknolojik Üretim ve Yerlileştirme Destekleri
- Ar-Ge ve İnovasyon Destek Programı
- Endüstriyel Uygulama Destek Programı
- KOBİ Teknoyatırım - KOBİ Teknolojik Ürün Yatırım Destek Programı
- Stratejik Ürün Destek Programı

3- İşletme Geliştirme, Büyüme ve Uluslararasılaşma Destekleri
- İşletme Geliştirme Destek Programı
  - Yurt İçi Fuar Desteği
  - Yurt Dışı İş Gezisi Desteği
  - Nitelikli Eleman İstihdam Desteği
  - Eğitim Desteği
  - Enerji Verimliliği Desteği
  - Tasarım Desteği
  - Sınai Mülkiyet Hakları Desteği
  - Belgelendirme Desteği
  - Test ve Analiz Desteği
- İşbirliği Destek Programı
- Kobigel - Kobi Gelişim Destek Programı
- Uluslararası Kuluçka Merkezi ve Hızlandırıcı Destek Programı
- Tematik Proje Destek Programı
- Yurtdışı Pazar Destek Programı

4- KOBİ Finansman Destekleri
- KOBİ Finansman Destek Programı
- Gelişen İşletmeler Pazarı KOBİ Destek Programı

5- Laboratuvar Hizmetleri
- KOSGEB Laboratuvar Hizmetleri

6- İŞGEM/TEKMER Programı
- Ortak Kullanıma Yönelik Makine-Teçhizat ve Yazılım Desteği
- Personel Giderleri Desteği
- Eğitim, Danışmanlık, Organizasyon ve Tanıtım Giderleri Desteği
- Mobilya Donanım Desteği

Yukarıda yer verilen destek programlarının detayına, destek türlerine, süresine ve miktarları ile başvuru koşulları ve başvuru mercilerine dair detaylı bilgilere https://www.kosgeb.gov.tr/site/tr/genel/destekler/3/destekler internet sitesinden ulaşabilirsiniz.

XXIV. DÖVİZ KAZANDIRICI HİZMET SEKTÖRÜNÜN DESTEKLENMESİ

1. Döviz Kazandırıcı Hizmet Ticaretinin Desteklenmesi

02.06.2015 tarih ve 29374 sayılı Resmi Gazete'de Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu tarafından "Döviz Kazandırıcı Hizmet Ticaretinin Desteklenmesi Hakkında Karar" yayınlanmıştır.

Bu Karar, Türkiye'nin döviz kazandırıcı hizmet sektörlerinin uluslararası rekabet gücünün geliştirilmesi, hizmet gelirlerinin artırılması, dış pazarlara açılması ve markalaşması amacıyla, Türkiye'de yerleşik şirket ve kuruluşların gerçekleştirdikleri faaliyetlere ilişkin giderlerin Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu'ndan (DFİF) karşılanmasını amaçlamaktadır.

Bu Karar kapsamındaki desteklerden Türkiye'de yerleşik işbirliği kuruluşları, eğitim kurumları, sağlık kuruluşları, sağlık turizmi, bilişim, film ve yönetim danışmanlığı şirketleri ve ilgili destekler bakımından diğer şirketler ile kurum ve kuruluşlar yararlandırılabilecektir.

Kararda desteklenecek sektörler aşağıdaki başlıklar halinde yer almıştır:

- Sağlık turizmi sektörü,
- Bilişim sektörü,
- Eğitim sektörü,
- Film sektörü,
- Yönetim danışmanlığı sektörü,

Kararda ayrıca aşağıdaki destek başlıkları da bulunmaktadır:

- İşbirliği kuruluşlarına yönelik destekler.
- Yurtdışı fuar/kongre/konferans/seminer/festival/film market katılımlarına yönelik destekler.

Kararın uygulama usul ve esaslarına ilişkin Genelge ile başvuru proedürlerine https://www.ticaret.gov.tr/hizmet-ticareti/doviz-kazandirici-hizmet-ticareti/destek-mevzuati-icerik/genel-destek-mevzuati/doviz-kazandirici-hizmet-ticareti-destegi linkinden ulaşılabilir.

2. Döviz Kazandırıcı Hizmet Sektörleri Markalaşma Destekleri

02.06.2015 tarihli Resmi Gazete'de Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu tarafından ayrıca "Döviz Kazandırıcı Hizmet Sektörleri Markalaşma Destekleri Hakkında Karar" da yayınlanmıştır.

Bu Karar, döviz kazandırıcı hizmet sektörlerinde faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşik şirket, kurum ve kuruluşların markalaşmak amacıyla gerçekleştirdikleri faaliyetlere ilişkin giderler, Türkiye İhracatçılar Meclisi ve İhracatçı Birliklerinin TURQUALITY® Programı kapsamında şirket, kurum ve kuruluşların markalaşma sürecinde yurt içi ve yurt dışında vereceği desteklere ilişkin harcamalar, Türk markalarının pazara giriş ve tutunmalarına yönelik gerçekleştireceği her türlü faaliyet ve organizasyona İlişkin giderler ile hizmet sektörlerine yönelik olumlu Türk malı ve hizmeti imajının oluşturulması ve yerleştirilmesi için yurt içinde ve yurt dışında gerçekleştireceği her türlü harcamanın Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu'ndan (DFİF) karşılanmasını amaçlar.

Bu desteklerden Türkiye'de yerleşik İşbirliği Kuruluşları ile döviz kazandırıcı hizmet sektöründe faaliyet gösteren şirket, kurum ve kuruluşlar yararlanabileceklerdir.

Kararın uygulama usul ve esaslarına ilişkin Genelge ile başvuru proedürlerine https://www.ticaret.gov.tr/hizmet-ticareti/doviz-kazandirici-hizmet-ticareti/destek-mevzuati-icerik/markalasmaya-iliskin-destek-mevzuati/doviz-kazandirici-hizmet-sektorleri-markalasma-destegi linkinden ulaşılabilir.

XXV. VERGİ İHTİLAFLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

1. İdari Yollarla Çözüm

1.1. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yoluyla Vergi İhtilafının İdari Aşamada Çözümlenmesi

VUK'nun 116. maddesi şu şekildedir; *"Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır."*

Hesap hataları şunlardır:

1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.
2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.
3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergilendirme hataları şunlardır:

1. Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;
2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır;
3. Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.
4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

Vergi hataları şu yollarla meydana çıkarılabilir:

1. İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile;
2. Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile;
3. Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile;
4. Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması ile;
5. Mükellefin müracaatı ile.

Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Vergi dairesi müracaatı inceler ve yerinde görürse gerekli düzeltmeyi yapar.

1.2- Vergi Cezalarının İndirimli Ödenmesi Yoluyla Vergi İhtilafının İdari Aşamada Çözümlenmesi

7194 sayılı Kanunun 26. Maddesi ile VUK'un "Vergi Ziyaı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme" başlıklı 376. Maddesi aşağıdaki gibi değiştirilmiştir.

Değişiklik öncesi madde metni:	Değişiklik sonrası madde metni:
İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse: 1. Vergi ziyaı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri, 2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının yarısı; indirilir. Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz. Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.	Mükellef veya vergi sorumlusu; 1. İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı, 2. Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyaı cezasının %75'ini, bu Kanunun ek 8. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i, indirilir. Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz. Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.

7194 sayılı Kanunun 26. maddesi ile, vergi cezalarında indirimi düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde değişiklik yapılarak, **vergi ziyaı cezalarında ilk defa işlenip işlenmediğine bakılmaksızın indirim oranı %50 olarak belirlenmiştir.** Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında ise eski metinde de cezaların yarısında indirim yapılacak hükmü yer almaktaydı.
Ayrıca, aynı düzenlemeye göre uzlaşmanın vaki olması halinde ödenecek vergi ziyaı cezası için maddede yer alan şartlar dâhilinde **%25 oranında indirimden** yararlanılmasına imkân sağlanmaktadır.
Kanunun 29. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma ve cezalarda indirim başlıklı Ek-9. maddesinde öngörülen düzenleme kapsamında, uzlaşmanın vaki olması halinde üzerinde uzlaşılan cezanın da VUK'nun 376. maddesinde indirim kapsamına alınması nedeniyle, Vergi Usul Kanunu'nun ek-9. maddesi 376. maddedeki değişikliğe uygun hale getirilmiştir.
"Uzlaşma ve Cezalarda İndirme:
EK MADDE 9- Bu bölüm uyarınca üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında 376 ncı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi hükmü dışında indirim uygulanmaz. Hakkında 376 ncı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için bu bölüm hükümleri uygulanmaz. Mükellefin uzlaşma tutanağını imzalayıncaya kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla hadiseye 376 ncı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi hükümlerinin uygulanmasını isteme hakkı mahfuzdur."
Yukarıdaki düzenlemeler kanunun yayın tarihi (07.12.2019) itibariyle yürürlüğe girmiştir.
Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

1.3- Pişmanlık ve Islah Hükümlerinden Yararlanarak Vergi İhtilafının İdari Aşamada Çözümlenmesi (Maliye İdaresi Tespit Etmeden Önce Mükellefin Düzeltme Beyannamesi Vermesi)

Beyana dayanan vergilerde vergi ziyaı cezasını gerektiren (360. maddede yazılı iştirak şeklinde yapılanlar dahil) kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyaı cezası kesilmez.
1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.)
2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması;
3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması;
4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi;
5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi.
Pişmanlık ve ıslah hükümleri, Emlak Vergisi açısından geçerli değildir.
95 sayılı Vergi Usul Kanunu sirkülerinde, başkaca bir sebep bulunmadığı müddetçe, sırf pişmanlıkla beyanname verilmesinin incelemeye sevk nedeni olarak değerlendirilemeyeceği ve mükelleflerin bu nedenle incelemeye ve takdire sevk edilmesinin mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.

1.4- Uzlaşma

Uzlaşma mükellefin, yapılan tarhiyatı yargıya intikal ettirmeden önce vergi idaresi ile görüşerek tarh ve tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda (VUK'nun 359. maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) anlaşmak için başvurabileceği idari bir çözüm yoludur. Türk vergi sisteminde uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir. Mükellef, bunlardan yalnızca birisinden yararlanabilir. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma talebi vergi ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılmalıdır.

1.4.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Nezdinde vergi incelemesine başlamış mükelleflerin adlarına tarhiyat yapılmadan önce kullanabilecekleri bir haktır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına; vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları üzerinden salınacak vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyaı cezaları girmektedir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarihyat öncesi uzlaşma kapsamında çıkarılmıştır. Kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyaına sebebiyet verilmesi durumunda tarh edilecek vergi ve ceza uzlaşma kapsamı dışındadır.

Nezdinde inceleme yapılan kimseler incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler. İnceleme elemanlarınca yapılacak "uzlaşmaya davet" hallerinde ise, davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde uzlaşma talebinde bulunulabilir.
Uzlaşma sağlanması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılamaz ve hiçbir merciye şikayette bulunulamaz.
Tarhiyat öncesi uzlaşma temin edilemez ise veya uzlaşma sağlanamaz ise verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edilemez.

1.4.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma
Verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden sonra başvurulabilecek bir yoldur.

[70] 7103 sayılı Kanunun 15. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun ek 11. maddesinin birinci fıkrasında yer alan "vergilerle kesilecek cezalarda" ibaresi "vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyaı cezalarında" şeklinde değiştirilmiştir. Bu değişiklikle birlikte, tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına dahil olmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamından da çıkarılmıştır. Bir sonraki bölümde de açıklanacağı üzere usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları zaten tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında da değillerdi.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına; vergi daireleri tarafından mükellef adına ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyaı cezaları girmektedir.
Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyaına sebebiyet verilmesi durumunda kesilen cezalar uzlaşma kapsamı dışındadır.
Uzlaşma talebi, vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün için yetkili uzlaşma komisyonuna yapılabilir.
Bu şekilde uzlaşmanın yapılması halinde tutanakla tespit edilen hususlara karşı dava açılamaz ve hiçbir merciye şikayette bulunulamaz.
Yapılan tarhiyata karşı uzlaşma veya cezalarda indirim talebinde bulunma haklarından sadece birisinden yararlanılabilinir.

1.5. Kanun Yolundan Vazgeçme
VUK'nun mülga 379. Maddesi 7194 sayılı Kanunun 27. Maddesi ile "Kanun yolundan vazgeçme" başlığı altında yeniden tesis edilmiştir.
"Kanun yolundan vazgeçme:
MADDE 379- Vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda, vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlarda (Danıştayın bozma kararı üzerine verilen kararlar hariç);
1. Kaldırılan vergi tutarının %60'ı, tasdik edilen vergi tutarının tamamı ile tasdik edilen vergi tutarına ilişkin vergi ziyaı cezasının %75'i,
2. Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 359 uncu maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyaı cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılan tutarının %25'i ve tasdik edilen tutarının %75'i,
mükellef için geçerli olan kanun yoluna başvuru süresi içerisinde, dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin ilgili vergi dairesine verilmesi şartıyla kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla başkaca bir işleme gerek kalmaksızın tahakkuk eder.
Bu şekilde tahakkuk eden tutarlar tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezalarının %80'inin, hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte bu sürede tamamen ödenmesi şartıyla, vergi ve ceza tutarından %20 oranında indirim yapılır. Şu kadar ki, tasdik edilerek tahakkuk eden vergi tutarında indirim yapılmaz. İndirim hükmünden yararlanılabilmesi için dava konusu yapılan ve bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezaları ile gecikme faizlerinin birlikte bu fıkra kapsamında ödenmesi şarttır. Kanun yolundan vazgeçme dilekçesi vergi dairesince ilgili yargı merciine gönderilir ve bu dilekçenin vergi dairesine verildiği tarih kanun yolundan vazgeçme tarihi olarak kabul edilir. Kanun yolundan vazgeçilmesi hâlinde idarece de ihtilaf sürdürülmez. Kanun yolundan vazgeçildiği hâlde istinaf veya temyiz yoluna başvurulması durumunda ise bu başvurular incelenmez. Kanun yolundan vazgeçilen vergi ve vergi ziyaı cezası için bu maddeye göre yapılan tahakkuktan önce ödenen gecikme faizi ve gecikme zammı da dâhil tutarlar, bu madde hükmüne göre ödenecek tutarlara mahsup edilir.

Bu madde uyarınca istinaf ve temyiz yolundan vazgeçilen davaya ilişkin kararlarda hükmedilen yargılama giderleri, avukatlık ücretleri ve fer'ileri karşılıklı olarak talep edilmez ve bu alacaklar için icra takibi yapılamaz. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir."

2. Yargı Yoluyla Çözüm

Tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi/ceza ihbarnamesinin alındığı tarihten itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açılabilir.

Mükelleflerin uzlaşma talebinde bulunmuş olmaları, dava açma haklarını bütünüyle ortadan kaldırmaz. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşma sağlanamazsa ve dava açma süresi geçmiş veya dava açmak için 15 günden az bir süre kaldıysa, bu süre mükellefe tebliğ edilen uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğ tarihinden itibaren 15 gün uzar.

28.06.2014 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 6545 sayılı Kanun ile 2576 ve 2577 sayılı Kanunlarda yapılan değişiklikler neticesinde iki aşamalı vergi yargısı süreci üç aşamaya çıkarılmıştır. Yeni sistemde, vergi mahkemesince istinaf yolu açık olan bir karar verilmesi halinde bölge idare mahkemesi ikinci derece, bölge idare mahkemesince temyiz yolu açık olan bir karar verilmesi halinde ise Danıştay üçüncü derece yargı mercii olmaktadır. Eskiden olduğu gibi vergi mahkemesi kararına karşı doğrudan Danıştay'da temyiz yoluna gidilememektedir. Diğer taraftan, bazı hadlerin altında kalan vergi davalarında (Dava konusu 5.000 TL'nin altında ise) istinaf veya (Dava konusu 100.000 TL'nin altında ise) temyiz yoluna (Danıştay'a) gidilmesi mümkün olmayacak, vergi mahkemesi ya da bölge idare mahkemesinin verdiği karar nihai karar olacaktır.

İstinaf, genel anlamda (tercih edilen sisteme göre geniş ya da dar şekilde) maddî (vakıa) ve hukukî denetim yapan bir kanun yoludur. İstinafla birlikte, üçlü bir yargılama aşaması ortaya çıkar:

- İlk derece yargılaması (yerel mahkeme/vergi mahkemesi yargılaması- ilk derece mahkemesi)
- İkinci derece-istinaf (maddî ve hukukî denetim-Bölge Adliye Mahkemesi/Bölge İdare Mahkemesi)
- Üçüncü derece- temyiz (hukukî denetim-Yargıtay/Danıştay)

İstinaf; ilk derece mahkemelerinden verilen hükümlere karşı, hem hukuki hem de maddi inceleme yapılması amacıyla başvurulan kanun yoludur. Temyiz kanun yolunda sadece ilk derece mahkemesinin son kararının hukuka uygunluğu incelenirken (hukuki inceleme), istinaf yolunda hukuki inceleme yanı sıra maddi inceleme de yapılabilecektir. Yani temyiz'de Danıştay/Yargıtay ilk derece mahkemesi kararını sadece onaylar veya bozarken istinaf yolunda bölge adliye/idare mahkemesi ilk derece mahkemesinin yerine geçip maddi inceleme de yaparak yeniden karar verebilecektir.

Özetle, ilk derece mahkemesinde verilen karara göre davanın temyize gitmeden önce bir üst mahkemede maddi ve hukuki yönden yeniden muhakeme edilerek denetlenmesi anlamına gelmektedir denilebilir.

3. Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları

1- Vergi incelemesine gelen görevlilerden kim olduklarını ve yetkilerini gösteren bir belge veya kimlik göstermelerini istemek.

2- Vergi inceleme elemanından, incelemenin konusunun, hangi vergi bakımından ve hangi hesap dönemlerine ilişkin olarak yapıldığının belirtilmesini istemek.

3- Vergi incelemesi esas itibariyle mükellefin işyerinde yapılır. İşyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerin varlığı veya mükellef veya vergi sorumlusu tarafından talep edilmesi halinde incelemenin ilgili inceleme elemanının dairesinde yapılmasını istemek. (İncelemenin dairede yapılması talebinin inceleme elemanınca uygun görülmesi durumunda, gerekli defter ve belgelerin mükellef tarafından daireye getirilmesi yazılı olarak istenir.)

4- Zor durum nedeniyle defter ve belgelerin istenen sürede ibrazı olanaklı değilse, ek süre verilmesini istemek (Bu süre 15 günden az olamaz.)

5- Mükellefin iş yerinde yapılan vergi incelemesinin çalışma saatleri içinde yapılmasını istemek. (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu tedbirler ilgili yerdeki işleri sekteye uğratmayacak şekilde alınır.)

6- Vergi incelemesinin her safhasında inceleme süreci hakkında inceleme elemanından bilgi almak.

7- Vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplamalara göre tahsil dairelerince teminat istenmesi durumunda, teminat veya kefil gösterememe ya da şahsi kefalet teklifinin veya kefilin kabul edilmemesi nedeniyle haklarında ihtiyati haciz kararı verildiğinde, haczin yapıldığı, haczin gıyapta yapılması halinde ise haczin tebliğ edildiği tarihten itibaren 7 gün içinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilmek.

8- Fiili envanter sırasında yapılan ve vergi incelemesi yapan tarafından onaylanan giderlerin kendisine ödenmesini istemek.

9- Vergi incelemesine yetki olanlarca el konulmuş olan ve onların denetim ve gözetimi altında bulunan defter, belge ve diğer vesikalar ile eşyalar üzerinde inceleme yapmak, bunlardan örnekler almak, kayıtlar çıkarmak.
10- Nezdinde arama yapılması sırasında, Mahkemece verilen arama kararının gösterilmesini istemek.
11- İhbara dayanan aramalarda, ihbarda belirtilen hususların mevcut olmadığının ortaya çıkması halinde ihbarda bulunanı öğrenmek.
12- Yapılan aramalar sonucunda defter ve belgelere el konulmuş olması süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi görevini ortadan kaldırmadığından, beyanname düzenlemek için gerekli bilgileri her zaman alabilmek.
13- Vergi incelemeleri ile ilgili görüşmelere, SMMM ve YMM'lerinin kendisiyle birlikte katılmasını sağlamak ya da kendisini temsilen yetkili bir temsilci göndermek. (Mükellefi temsile gelen kişilerin yasal olarak yetkilendirilmiş olmaları ve temsil belgesini görüşmeler başlamadan önce inceleme elemanına verilmesi gerekir.)
14- İnceleme sırasında gerekli görülen hallerde tutulan tutanaklara inceleme ile ilgili her türlü itiraz, şerh ve görüşlerin yazılmasını istemek.
15- Vergi incelemesi sırasında alıkonulan veya aramada ele geçirilen defter, belge ve diğer eşyalara ilişkin olarak tespit edilen kanuna aykırı olay ve hesaplar ile ilgili olarak düzenlenecek tutanağı imzalamamak. (Mükellef veya temsilcisinin bu tutanakları imzalamamaları durumunda alıkonulan ya da aramada ele geçirilen defter, belge ve eşyalar, aramanın konusu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar mükellefe geri verilmez ve İdarece muhafaza edilir. Mükellef veya temsilcisi bunları, suç delili olmamaları şartıyla, tutanağı imzalayarak her zaman geri alma hakkına sahiptir.)
16- Arama sonucunda el konulan defter ve belgelerin muhafaza altında olması sebebiyle zamanında yapılamayan kayıtları, defterlerin geri verilmesinden sonra 1 aydan az olmamak üzere verilecek uygun bir süre içinde yapabilmek.
17- Arama sonucunda muhafaza altına alınmış olan defter ve belgeler geri verilinceye kadar, tüm işlemleri tasdik ettirilecek yeni defterlere kaydetmek ve defterler geri verilince bu kayıtları geri verilen defterlere aktarabilmek.
18- İncelemenin sona ermesinden sonra, kendisine inceleme yapıldığına dair bir yazı verilmesini istemek.
19- Vergi incelemesi sırasında veya sonrasında vergi mahremiyetinin ihlal edildiğinin belirlenmesi halinde şikayette bulunabilmek.
20- Rapor Değerlendirme Komisyonunca dinlenmeyi isteme hakkı.
21-Müracaat ve şikayet hakkı
22-Uzlaşma hakkı
23-Dava açma hakkı
25.10.2016 tarihli ve 29868 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Yönetmelikler ile vergi inceleme süreçlerine dair aşağıdaki düzenlemeler de yapılmıştır:

- Vergi incelemesi, sadece inceleme görev yazısında belirtilen konu ve döneme ilişkin olarak yapılacaktır.
- İnceleme konusu ve dönemi ile ilgili olmayan herhangi bir hususa ilişkin mükelleften bilgi ve belge talebinde bulunulamayacaktır.
- Yürütülmekte olan incelemeler sırasında, görevlendirme yazısında belirtilenden farklı bir konu veya döneme ilişkin eleştiriyi gerektiren hususların tespiti halinde, söz konusu durum, inceleme görevini verenlere bildirilecektir. Bununla birlikte, görevlendirme yazısında yer alan inceleme konusuna giren tespitlerin, bu yazıda yer almayan farklı vergi türlerine ilişkin olarak da rapor yazılmasını gerektirmesi durumunda yeni bir görevlendirme gerektirmeyecektir.
- Vergi inceleme tutanaklarının taslakları, mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilebilmesini sağlamak amacıyla, mükelleflerin talep etmesi durumunda iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulacaktır.
- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca, vergi inceleme görevleri ile ilgili olarak tespit edilen ve eleştiri gerektiren bir hususun diğer vergisel işlemlerin düzeltilmesini de gerektirdiği durumlarda bu işlemlere ilişkin düzeltme önerilerine vergi inceleme raporlarında yer verilecektir. Ancak farklı mükellef nezdinde vergisel işlemlerin düzeltilmesine yönelik vergi inceleme raporu düzenlenmesi gerekiyorsa, söz konusu durum, inceleme görevini verenlere bildirilecektir.
- Vergi inceleme raporunda, mükellefin tutanakta yer alan itiraz ve mülahazaları ile bunlara ilişkin ayrıntılı değerlendirmelere, raporun eleştirilen hususlar bölümünde yer verilecektir.

• Yapılan vergi incelemesi sonucunda, inceleme konusu ve dönemine ilişkin eleştiriyi gerektirecek herhangi bir hususun tespit edilememesi halinde bu durum ilgili birim tarafından mükellefe yazı ile bildirilecektir.
• Mükelleflerin defter ve belgeleri yazılı olarak istenildiğinde, bu yazıda ibraz süresinin en az 15 gün olduğu belirtilecektir.
• Vergi incelemesi ile ilgili düzenlenecek tutanaklarda; tutanağın taslak halinin talebi üzerine mükellefin bilgisine sunulduğu hususu ile, mükelleflerin Rapor Değerlendirme Komisyonları'nda dinlenme talebinin olup olmadığına ilişkin ifadeye de yer verilecektir.
• Rapor Değerlendirme Komisyonları'nda mükellef dinlenmeden önce raporlarda eleştiri konusu yapılan hususlar hakkında bilgi içeren rapor özetleri mükelleflere verilecektir.
• Sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen Vergi Tekniği Raporu'nun başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler içermesi durumunda, söz konusu Vergi Tekniği Raporu, sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenecek vergi inceleme raporlarına ek yapılmayacaktır. Ancak, sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenecek vergi inceleme raporlarında, sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair Vergi Tekniği Raporu'nda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verilecektir.

4. Ödeme Emrine Karşı Yapılacak İşlemler

4.1. Ödeme Emri Niçin Düzenlenir?

Ödeme emri, vadesinde ödenmeyen kamu alacakları için düzenlenir. Borçlulara 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya bu borçlar ile ilgili mal bildiriminde bulunmalarını bildirmek için "ödeme emri" düzenlenir ve tebliğ edilir.

4.2. Hangi Nedenlerle Ödeme Emrine İtiraz Edilir?

Ödeme emrini alan borçlu mükellef;
- Böyle bir borcun olmadığı,
- Borcunu kısmen ödediği,
- Borcun zamanaşımına uğradığı,

iddiasıyla, tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde vergi mahkemesi nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur.

5. Özelge (Mukteza) Sistemi

5.1. Genel Olarak Özelgeler

Vergi Usul Kanunu'nun 413. maddesinde, mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan veya Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilecekleri belirtilmektedir.
16/01/2010 tarihinde uygulamaya konulan özelge sistemi ile mükellefe kısa zamanda doğru ve net cevap vermek, muhatabın teke indirilmesi, başvuruların ve cevapların bir standarda kavuşturulması, internetten yayın yoluyla şeffaflık sağlamak, mükellefin uyum maliyetini azaltmak, idarenin iş yükünü hafifletmek, bürokrasi ve kırtasiyeciliği azaltarak kaynakların verimli kullanılmasını sağlamak amaçlanmaktadır.
Özelge sisteminde mükellefler özelge talepleri için Vergi Dairesi Başkanlığı bulunan illerde bu birimlere, bulunmayan illerde ise Defterdarlıklara başvuracaklardır. Gelir İdaresi Başkanlığı merkezine doğrudan başvurma imkanı ortadan kaldırılmıştır.
Özelge taleplerinin, mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından mükellefi oldukları vergi dairesinin bağlı olduğu Vergi Dairesi Başkanlıkları ile Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan illerde Defterdarlıklara yapılması esastır. Ancak, sürekli mükellef olmayanlar, ikametgâhlarının bulunduğu yer Vergi Dairesi Başkanlıkları ile Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan illerde Defterdarlıklara, Türkiye'de ikametgâhı bulunmayanlar ise Ankara, İstanbul veya İzmir Vergi Dairesi Başkanlıklarından herhangi birine başvurabileceklerdir.
Özelge başvuruları, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde bir örneği yer alan "özelge talep formu" ile yapılacaktır. Başvuru formu dışında dilekçe ile başvuran mükelleflere formu doldurması gerektiği bildirilecek ve form kullanılmadan yapılan başvurular kabul edilmeyecektir. Özelgeler yetkili kullanıcılar tarafından, Özelge Otomasyon Sistemi kullanılarak hazırlanacak olup, bunun dışında kesinlikle özelge hazırlanmayacak ve mükellefe verilmeyecektir.
Özelge talep formu ve ekleri yetkili birimler tarafından taranarak özelge otomasyon sistemine aktarılacaktır. Özelge otomasyon sistemi kullanılarak hazırlanan özelge taslakları yetkili birimlerce Gelir İdaresi Başkanlığı merkezine onay için gönderilecektir.

Gelir İdaresi Başkanlığı merkezde onay süreci Özelge Komisyonu onayı ile sonuçlanacaktır. Özelge Komisyonunca onaylanan özelgeler, otomasyon sistemi üzerinden yetkili birimlere gönderilecek ve yetkili birimce imzalanarak mükellefe verilecektir.
Onaylanan özelgelerin bir örneği sistem içinde örnek özelge havuzuna atılacaktır. Böylece tüm yetkili birimlerin bu özelgeleri görmeleri ve daha sonraki talepler için örnek olarak almaları mümkün olacaktır. Özelge havuzunda örneği oluşan özelgeler için merkeze tekrar onaya gönderilmeyecektir. Özelge otomasyon sisteminde örnek alınan özelge ilgi tutularak özelge yine aynı şekilde özelge otomasyon sistemi kullanılarak oluşturulacaktır.
Özelge sistemine ilişkin ayrıntı açıklamalar; 01.10.2010 tarih ve 27716 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 400 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde ve 28.08.2010 tarih ve 27686 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelikte yapılmıştır.

5.2. Özelgelerin Vergi İncelemelerine Olan Büyük Etkisi

Aşağıda yer vereceğimiz açıklamalardan görüleceği üzere, vergi incelemelerinde artık özelgelerin neredeyse "kanun hükmünde" etkisi olduğunu söylemek pek yanlış olmayacaktır.
VUK'nun 140. maddesinin ikinci fıkrasında "Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılının tamamlamış en az üç vergi müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. '' hükmü yer almaktadır.
Bu düzenlemeye göre, özelgeleri dikkate almadan; sadece diğer kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerleri dikkate alınarak yazılan vergi inceleme raporları, rapor değerlendirme komisyonlarında özelgelere uygunluk açısından değerlendirilmeye tabii tutulmak ve özelgelere aykırılık varsa rapor olumsuz olarak değerlendirilmek zorundadır. Bu düzenleme ile mükelleflerin diğer mükelleflere verilmiş olan özelgelerde yer alan görüşlere uygun olarak vergi uygulamalarını belirlemeleri gibi bir durum ortaya çıkmıştır.
425 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde; ".... vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar inceleme neticesinde tanzim edecekleri raporlarda vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı hususlara yer veremeyecekler, dolayısıyla da bu düzenlemelere aykırı olarak tarhiyat öneremeyeceklerdir. Ancak, bu raporların intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer Rapor Değerlendirme Komisyonları, raporları değerlendirirken yukarıda zikredilen mevzuata ilave olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan özelgelere uygunluk kıstasını da tatbik edeceklerdir. Rapor değerlendirme komisyonları raporları özelgelere uygunluk yönünden değerlendirirken eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilmiş özelgeleri dikkate alacak ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalmayacaktır. Raporda, özelgede yer alan görüş aksine bir tenkit varsa rapor olumsuz değerlendirmeye konu edilecek ve 31/10/2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in ilgili hükümlerine göre işlem yapılacaktır. Olumsuz değerlendirmenin yapılabilmesi için özelgede yer alan görüşün tam olarak raporda tenkid edilen konuyla ilgili olması diğer bir ifadeyle verilen izahatın aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması gereklidir. Ayrıca, Rapor Değerlendirme Komisyonunun dikkate alacağı özelgenin ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş en güncel özelge olması gerektiği tabiidir." açıklaması yapılmıştır. Söz konusu tebliğin uygulanmasına yönelik olarak yayınlanan 63 No.lu VUK Sirkülerinde ise; "Sözü edilen Tebliğde vergi inceleme raporlarının intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonlarının, vergi inceleme raporlarım değerlendirirken Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan özelgelere uygunluk kıstasını da tatbik edecekleri açıklamasına yer verilmiştir. Mezkûr Tebliğ uyarınca rapor değerlendirme komisyonları tarafından Vergi Usul Kanunu'nun 413. maddesinin üçüncü fıkrasında hüküm altına alınan komisyon marifetiyle oluşturulan özelgeler dikkate alınacaktır.

Ayrıca, söz konusu komisyon tarafından oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta sirküler veya özelgelere uygun olarak Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından doğrudan verilen özelgelerin de bu kapsamda olduğu tabiidir." açıklamasına yer verilmiştir.
Görüldüğü gibi vergi müfettişleri yaptıkları incelemelerde tespit ettikleri hususlar hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş özelgelere uymak zorundadırlar.

6. İhtirazi Kayıtla Beyanname Verilmesi

Mükelleflerin ihtirazi kayıtla beyanname vermeleri ile ilgili olarak türk vergi mevzuatında yasal düzenleme bulunmamaktadır. Ancak dolaylı da olsa ihtirazi kayıt lafzı Vergi Usul Kanunu'nun 112/6 fıkrasında telaffuz edilmiştir. Bununla birlikte, ihtirazi kayıtla beyan müessesesi ihtiyaçtan doğmuş ve uygulamada yer bulmuştur.
İhtirazi kayıt, mükelleflerin kendi beyanlarına göre yapılan işlemler aleyhine dava açamayacakları şeklindeki kurala karşı geliştirilen ve bu işlemlere de yargı denetimi sağlayan bir yargılama usulü müessesesidir. Bir diğer ifade ile ihtirazi kayıt, İdare ile mükellef arasındaki yorum ve düşünce farklılığından kaynaklanan ve mükellefin dava hakkını saklı tutmak kaydı ile düşülen bir şerh anlamı taşır.
Bu müessese Danıştay kararları ile desteklenerek uygulamada hayat bulmuştur. Bu uygulama aslî dayanağını ise Anayasanın 125'inci maddesindeki "Yargı Yolu" başlıklı hükmünden almaktadır. Bu düzenlemede "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" denmektedir. Bu Anayasal hüküm yanında uygulama açısından ihtirazi kayıtla beyan müessesesi asıl yasal dayanağını 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Hakkındaki Kanun'un 27/4. fıkrasından almaktadır. Buna göre; "Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26. maddenin 3. fıkrasına göre işlemden kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilât işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir" demektedir.
İhtirazı kayıtla verilen bu beyanlara karşı dava açılabilmesi için;
1. Mükellefin beyanname ile birlikte dilekçe yazması veya beyannamenin üzerine ihtirazi kayıt düşmesi gerekir. Tahakkuk işlemi tekemmül ettikten sonra ihtirazi kayıt talebi kabul edilmeyecektir. Elektronik ortamda verilen beyannamelerde ihtirazi kayıt seçeneği işaretlenmek suretiyle beyannamelerin gönderilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte uygulamada yine de vergi dairesine ihtirazi kayda dair detaylı bir dilekçe verilmesi uygulaması da devam etmektedir.
2. Verilen beyannameye karşı Vergi Usul Kanunu'nun 377 ve İYUK'nun 7. maddesi gereğince vergi mahkemelerinde 30 gün içerisinde dava açılmalıdır. İhtirazi kayıt dilekçeleri ancak vergi mahkemelerine dava açmaları ile hukuksal nitelik arzeder. Bu süreçte mükellefin dava açmamakla idarenin eylemini kabul etmiş sayılır ve bu nedenle ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine dava açma hakkı düşer.

6.1. Düzeltme Beyannamelerinde veya Pişmanlıkla Verilen Beyannamelerde İhtirazi Kayıt

Yasal süresi içinde verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konması hususunda herhangi bir tartışma bulunmamaktadır. Ancak yasal beyan süresi geçtikten sonra verilecek beyannamelerde (düzeltme beyannameleri veya pişmanlıkla verilecek beyannamelerde) ihtirazi kayıt konup dava yoluna gidilip gidilemeyeceğine dair uygulamada müstakar hale gelmiş bir içtihat bulunmadığı gibi bu konuyu düzenleyen somut bir yasal düzenleme de bulunmamaktadır.
Anayasa Mahkemesi bu konuda verdiği 14.6.2017 tarihli ve E.2017/24-K.2017/112 sayılı Kararında konuya dair mevzuatı ayrıntılı bir şekilde irdelemiş ve kanuni süresi geçtikten sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konup konamayacağına dair yargı merciileri nezdinde farklı kararlar verilmesinin doğal olduğunu, bu farklılıkların zamanla ilgili yargı merciileri nezdinde içtihat yaratılmak suretiyle çözülmesi gerektiğini belirtmiştir.
Anayasa Mahkemesi daha güncel tarihli bir kararında ise (03.04.2019 tarih ve 30734 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Anayasa Mahkemesi Başkanlığı'nın 27.02.2019 tarih ve 2015/15100 sayılı Genel Kurul Kararında) ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamesi verilebileceğine hükmetmiştir. Söz konusu kararda özetle aşağıdaki açıklamalar yer almıştır: "Hukuki bir ihtilaf içermediği müddetçe işin doğası gereği mükellefin kendi beyanında bir hata bulunmaması gerekir. Buna karşın her ne kadar matrahlarını en iyi hesaplayabilecek olan mükelleflerin kendileri olsa da bazı durumlarda mükellefler gelirlerinin istisna ve muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düşebilmektedir.

Bu itibarla hukuki bir ihtilafın bulunduğu konularda mükelleflere -kural olarak- verdikleri beyannamelere ihtirazi kayıt koymak suretiyle dava açma hakkı tanınmıştır. Aksi takdirde mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin keyfi veya hukuka aykırı olduğunun ileri sürülebileceği etkin bir itiraz imkânı tanınmamış olacağından mülkiyet hakkı sahibine aşın bir külfet yüklenmiş olur.
Somut olayda da düzeltme beyannameleri verilmesinin Vergi İdaresinin bu yöndeki isteğine dayandığı görülmektedir. Bu kapsamda Vergi İdaresince 213 sayılı Kanun'un 30. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca resen tarhiyat yapılması yoluna başvurulmayıp başvuruculardan KDV beyannamesinde yer alan bazı indirim unsurlarının gerçek bir teslim ya da hizmet ifasına dayanmadığının tespit edildiği gerekçesiyle bu indirim kalemlerinin ayıklanması suretiyle beyanlarının düzeltilmesi istenmektedir.
Pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konularak dava açılamayacağının ileri sürülmesi pişmanlık kurumunun doğasından kaynaklanan bir sınır oluştursa da aynı iddianın süresinden sonra verilen düzeltme beyannameleri için geçerli olmadığı açıktır. Pişmanlık hükümlerinden faydalanma yönünde bir irade göstermeden düzeltme beyanına ihtirazi kayıt koyan mükellefin dava açabilme isteğinin de hukuken korunması gerekir. Bunun nedeni mükellefin pişmanlık iradesinin olmaması ve hâlâ tereddüde düştüğü ya da Vergi İdaresinin düzeltme talebine konu olan hususun hukuken tartışılır hâle gelmesini istemesidir.
Somut olayda ise başvurucular, herhangi bir hatalı davranışlarının varlığını kabul etmemekle birlikte alımlarına konu faturaların sahte olmadığını ve bu nedenle de söz konusu indirim unsurlarının gerçek olduğunu iddia etmektedir. Başvurucuların idari yorumun aksi yönünde oluşan bir iddiası vardır ve bu iddianın tartışılabilirliğinin hukuken korunması gerekir.Başvuru konusu olayda mal ve hizmet alımında bulunduğu firmanın sahte fatura düzenlediği yönünde tespitler bulunmasından dolayı kendilerinin de kod listesine alınma baskısı altında serbest iradelerini yansıtmayan düzeltme beyannameleri vermek durumunda bırakılan başvurucuların bu işleme karşı açtığı davalar vergi mahkemelerince esasları yönünden incelenmemiştir. Bu durumda sahte olduğu ileri sürülen faturalarda yazılı mal ve hizmetlerin gerçekten alınıp alınmadığı, yapılan işin niteliği ve büyüklüğüyle orantılı olup olmadığı araştırılmamış, gerçek durum somut olarak ortaya konulmamıştır. Sonuç olarak başvurucular, mülkiyet haklarına müdahale teşkil eden vergilendirme işlemlerinin yargı yoluyla denetlenebilmesi imkânına sahip olamamışlardır.
Dolayısıyla derece mahkemelerinin 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlaması -sürecin bütününe bakıldığında- başvurucuların, müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik olarak iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunamaması sonucuna yol açmıştır. Başvurucuların mülkiyet haklarına yapılan müdahale ölçüsüzdür.
Açıklanan gerekçelerle Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir. Mülkiyet hakkının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmaktadır.Bu çerçevede kararın bir örneğinin mülkiyet hakkının bir ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapmak üzere vergi mahkemesine gönderilmesine karar verilmiştir."

7. İzaha Davet

7.1. Genel Açıklama

Vergi mükellefiyetine ilişkin yükümlülük ve ödevlerin tam olarak yerine getirilmesi amacıyla ve vergi kanunlarının verdiği yetkiler çerçevesinde vergi idaresi, kamu idare ve müesseselerinden, mükelleflerden veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden çeşitli bilgiler toplamakta, yine bu amaç doğrultusunda mükellefler nezdinde inceleme ve denetimler yapmaktadır. Yapılan bu inceleme ve denetimler neticesinde vergi ziyaı tespit edilmesi halinde, mükellefler cezalı tarhiyata muhatap olabilmektedir. Ancak, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamaya yönelik vergi incelemesi başta olmak üzere idarece gerçekleştirilen işlemler, süreci uzatabilmekte, bu da vergiye uyum maliyetlerini artıran bir faktör olarak ortaya çıkmaktadır. Bu çerçevede, VUK'nun mülga 370. maddesi, 6728 sayılı Kanun ile "İzaha davet" başlığı altında yeniden düzenlenerek vergi sistemimizde yeni bir müessese ihdas edilmişti. İzaha davet müessesesi, verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğuna dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesi olup, bu müessese, yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyaına sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdire sevk edilmesini önlemekte, vergi ziyaına sebebiyet verildiği durumlarda ise belirli şartlar dahilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle mükellefleri daha ağır müeyyidelerden korumaktadır.
Getirilen bu düzenleme ile İdare ve mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması, İdarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlara hasretmesi, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması ve bu sayede vergiye gönüllü uyumun artırılması amaçlanmaktadır.

7.2. İzaha Davetin Kapsamı
Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından izaha davet kapsamına alınan konular aşağıda gibi belirlenmiştir.

7.2.1. Ba-Bs Bildirim Formlarında Yer Alan Bilgilerin Analizi Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
Bu bildirim formlarından hareketle yapılan çapraz kontroller neticesinde, vergiyi ziyaa uğratmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilebilecektir.

7.2.2. Kredi Kartı Satış Bilgileri ile Katma Değer Vergisi (KDV) Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
Banka ve benzeri finans kurumlarından alınan bilgilere göre, kredi kartı satış cihazı (sanal pos, kredi kartı, banka kartı-debit ve imprinter cihazı gibi) kullanan mükelleflerin, yaptıkları satış tutarları ile KDV beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda, satış tutarlarının KDV beyannamelerinde yer alan matrahtan daha düşük beyan edilmesi suretiyle verginin ziyaa uğratılmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilebilecektir.

7.2.3. Yıllık Beyannameler ile Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
Serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı gibi tevkifata tabi gelir elde edenler tarafından verilen yıllık gelir vergisi beyannameleri ile bu gelirler üzerinden tevkifat yapanların verdikleri muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması sonucu verginin ziyaa uğratılmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilebilecektir.

7.2.4. Çeşitli Kurum ve Kuruluşlardan Elde Edilen Bilgiler ile Asgari Ücret Tarifelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
Çeşitli kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgilerle Avukatlık Kanunu'nu ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında belirlenen asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması sonucunda, serbest meslek kazancını ve hesaplanması gereken KDV'ni ilgili dönem beyannamelerinde beyan etmediği veya eksik beyan ettiği yönünde haklarında ön tespit bulunan avukatlar ve 3568 sayılı Kanun kapsamındaki meslek mensupları izaha davet edilebilecektir.

7.2.5. Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannameleri Üzerinde Yapılan İndirimleri, Kanuni Oranları Aşan Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesine göre, bağış ve yardımlar, eğitim ve sağlık harcamaları ile girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar ile söz konusu maddelerde yer alan diğer indirimler beyanname üzerinde gösterilmek ve bu maddelerde belirtilen oranları aşmamak şartıyla beyan edilen gelirden veya kurum kazancından indirim konusu yapılabilmektedir.
Bu kapsamda, belirtilen söz konusu oranlar üzerinde indirim yaptıklarına dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilebilecektir.

7.2.6. Dağıttığı Kâr Üzerinden Tevkifat Yapmadığı Tespit Edilenlerin İzaha Davet Edilmesi
Verilen kâr dağıtım tablosunda yer alan bilgiler ile diğer verilerin karşılaştırılması sonucunda, dağıtmış oldukları kârlar üzerinden vergi kesintisi yapmadıkları yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilebilecektir.

7.2.7. Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
Geçmiş yıl zararlarını gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde ilgili yasal düzenlemelere aykırı olacak şekilde indirim konusu yaptığı yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilebilecektir.

7.2.8. İştirak Kazançlarını İlgili Hesapta Göstermeyen Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
İştirak kazançlarının, muhasebe kayıtlarında iştiraklerden temettü gelirlerinin izlendiği hesaplarda gösterildikten sonra, beyannamede istisnalar arasında yer alması gerekmektedir.
Söz konusu hesaplarda, elde edilen iştirak kazançlarının yer almaması ya da bu hesapların hiç kullanılmaması hallerinde, bu kazançları beyanname üzerinde istisna olarak gösterdiğine dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilebilecektir.

7.2.9. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e Maddesindeki İstisna ile İlgili Olarak Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan, taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnasından faydalanan mükelleflerden, menkul kıymet ve taşınmaz ticareti ve kiralanması faaliyeti ile uğraşıldığı, istisnaya konu kazancın %50'lik kısmının özel fon hesabına alınmadığı veya beş yıllık süre içerisinde özel fon hesabından çekildiği ya da satışın yapıldığı yılı izleyen 5 yıl içinde şirketin tasfiye edildiği yönünde haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilebilecektir.

7.2.10. Örtülü Sermaye Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesine göre kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılmaktadır.

Ortaklara olan borçların toplamının, öz sermayenin üç katından fazla olduğu yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilebilecektir.

7.2.11. Ortaklardan Alacaklar İçin Hesaplanması Gereken Faizler Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Dönem sonu bilançosunda "Ortaklardan Alacaklar" hesabında bakiye bulunmakla birlikte aynı döneme ilişkin gelir tablosunda faiz geliri beyan etmediği yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilebilecektir.

7.2.12. Ortaklık Hakları veya Hisselerini Elden Çıkardıkları Halde Beyanda Bulunmayan Limited Şirket Ortaklarının İzaha Davet Edilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak sayılmıştır. Bu kapsamda, ortaklık hak ve hisselerini elden çıkardıkları halde gelir vergisi beyannamesi vermedikleri veya vermiş oldukları gelir vergisi beyannamesinde bu gelirleri beyan etmedikleri yönünde haklarında ön tespit bulunan limited şirket ortakları izaha davet edilebilecektir.

7.2.13. Gayrimenkul Alım/Satım Bedelinin Eksik Beyan Edilmiş Olabileceğine Dair Haklarında Tespit Bulunanların İzaha Davet Edilmesi

Gayrimenkul alım/satım işlemlerine ilişkin olarak, tapu daireleri, banka ve benzeri finans kurumları ile diğer kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgilerin karşılaştırılması sonucunda, alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilebilecektir.

7.2.14. Gayrimenkullere İlişkin Değer Artışı Kazançları Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde, iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) Kanunun 70 inci maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak sayılmıştır. Öte yandan, aynı maddenin üçüncü fıkrasında, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç olmak üzere bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının hangi tutarda istisnaya tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Söz konusu (6) numaralı bende göre değer artışı kazancı olarak sayılanlardan tapuya tescil edilen gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğanlara ilişkin olarak, tapu dairelerinden elde edilen verilere göre, gayrimenkulleri iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkardıkları ve istisna haddinin üstünde kazanç elde ettikleri halde beyanname vermediklerine dair haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilebileceklerdir.

7.2.15. Gayrimenkul Sermaye İratlarını Beyan Etmeyen veya Eksik/Hatalı Beyan Eden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Banka, benzeri finans kurumları, Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü veya abonelerine elektrik, su, doğalgaz, internet hizmeti vb. mal ve hizmetleri teslim eden/sunan kurumlar ile diğer kurum ve kuruluşlardan alınan bilgilerin değerlendirilmesi neticesinde, kira geliri elde ettiği anlaşılanlar ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinde yapılan tevkifat tutarına göre istisna ve beyan sınırı üzerinde kira geliri elde ettiği anlaşılanlardan gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmediklerine veya eksik/hatalı beyan ettiklerine dair haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilebileceklerdir.

7.2.16. Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Durumunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

VUK'nun "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359. maddesinde yer alan fiillerle verginin ziyaa uğratılmış olabileceği hallerde izaha davet hükümleri uygulanmayacaktır.

Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100.000 TL'yi geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilebilir.

7.3. Ön Tespit

VUK'nun "İzaha Davet" başlıklı 370. maddesinde yer alan indirimli cezanın uygulanması, yetkili merciler tarafından verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğuna dair ön tespitin yapılmış olduğu hallerde mümkündür.

Ön tespit, vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin İzah Değerlendirme Komisyonu'na intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespiti ifade eder.

7.3.1. Ön Tespitin Şartları

7.3.1.1. Vergi İncelemesine Başlanılmamış veya Takdir Komisyonu'na Sevk İşleminin Yapılmamış Olması

VUK'nun 370. maddesinde bahsi geçen "vergi incelemesine başlanılmamış olması" ile "takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması", ön tespitin ilgili olduğu konuya ilişkin olarak; mükellef nezdinde bir vergi incelemesine başlanılmamış olmasını veya mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmasını ifade etmektedir.

7.3.1.2. İhbarda Bulunulmamış Olması

Maddede bahsi geçen "ihbarda bulunulmamış olması", yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitle ilgili konu hakkında, tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olmasını ifade etmektedir. Haklarında ön tespit konusuyla ilgili ihbar bulunan mükellefler bu konuyla ilgili olarak izaha davet edilmeyecek, ön tespitle ilgisi bulunmayan ihbarlar ise izaha davete engel teşkil etmeyecektir.

7.3.2. Ön Tespiti Yapacak Merci

Madde hükmüne göre ön tespitin yetkili merciler tarafından yapılmış olması gerekmektedir.

Yetkili merci, madde kapsamında izaha daveti yapacak ve kendisine yapılan izahı değerlendirmeye tabi tutarak izahın konusu ile ilgili nihai karar verecek olan Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulan komisyonu (İzah Değerlendirme Komisyonu) ifade etmektedir.

7.4. İzah Değerlendirme Komisyonu

VUK'nun 370. maddesinin dördüncü fıkrasında, Hazine ve Maliye Bakanlığı izaha daveti yapacak mercii belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bu yetkiye istinaden, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde yeterli sayıda "İzah Değerlendirme Komisyonu" oluşturulmuştur.

7.4.1. İzah Değerlendirme Komisyonu'nun Görev ve Yetkileri

İzah Değerlendirme Komisyonu;

a) Kendisine intikal ettirilen bilgi, bulgu veya verilerden hareketle verginin ziyaa uğramış olabileceğine ilişkin, VUK'nun 370. maddesinde belirtilen ön tespiti yapacak,

b) İzaha davet yazısını, tebliğ edilmek üzere, haklarında ön tespit yapılanlara gönderecek,

c) Kendisine yapılacak izahları değerlendirip sonuçlandıracaktır.

7.5. İzaha Davet Yazısı

Komisyon tarafından haklarında ön tespit yapılanlara, gerekli açıklamaların yer aldığı ve Tebliğ ekinde (1) No.lı Ek olarak yer alan "İzaha Davet Yazısı" VUK hükümleri uyarınca tebliğ olunacaktır.

İzaha davet yazısında aşağıdaki hususlara yer verilecektir:

a) İzaha davet yazısının tebliği tarihinden itibaren 30 gün içerisinde ön tespitle ilgili olarak gerekli izahın yapılması ve yapılan izah sonucu Komisyonca, vergi ziyaına sebebiyet verilmediği ve beyanname verilmesini gerektirir bir durum bulunmadığının anlaşılması halinde söz konusu ön tespitle ilgili olarak vergi incelemesi ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmayacağı,

b) İzaha davet yazısının tebliği tarihinden itibaren 30 günlük süre içerisinde izahta bulunulmaması halinde VUK'nun 370. maddesinde yer alan indirimli ceza uygulamasından yararlanılamayacağı ve mükellefin vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk edileceği,
c) İzahın yapıldığı tarihten itibaren 30 gün içerisinde, hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla (izah zammı) aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyaı cezasının ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesileceği,
ç) İzahın yeterli görülmemesi halinde mükellefin vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk edilebileceği,
d) Mükellefin, yapacağı izahı desteklemek amacıyla başta defter ve belgeler olmak üzere VUK'nun "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlıklı 3. maddesi kapsamında her türlü delili sunabileceği,
e) Davet konusu ön tespitle ilgili olarak VUK'nun "Pişmanlık ve Islah" başlıklı 371. maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacağı.
Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerle ilgili olarak, toplam mal ve hizmet alışları ya da sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgelerin tutarının net bir şekilde belirlenemediği durumlarda, Tebliğ ekinde yer alan "Toplam Mal/Hizmet Alışları ile Kullanılan Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belgeler Listesi" başlıklı (2) No.lı Ek tebliğ edilecek izaha davet yazısına eklenecektir.

7.6. İzahın Değerlendirilmesi
Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilenlerin madde hükümlerinden yararlanmaları için tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yetkili komisyona izahta bulunmaları gerekmektedir. Bu süre içerisinde ilgili komisyona izahta bulunmayanlar anılan madde hükmünden yararlanamayacaktır.
Süresinde yapılan izah, komisyonca en geç 10 gün içinde değerlendirilerek sonuca bağlanacaktır.

7.6.1. Ziyaa Uğratılmış Olabilecek Vergi Tutarını Doğrular Nitelikteki İzah Üzerine Yapılacak İşlemler
Haklarında yapılan ön tespite ilişkin olarak, izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte vergi ziyaına neden olunduğu yönünde mükelleflerce izahta bulunulması durumunda, izahın yapıldığı tarihten itibaren 30 gün içerisinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyaı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilecektir.

7.6.2. Verginin Ziyaa Uğratılmadığına İlişkin Yapılan İzah Üzerine Yapılacak İşlemler
7.6.2.1. Yapılan İzahın Yeterli Bulunması
Haklarında yapılan ön tespite ilişkin vergi ziyaına neden olunmadığı yönünde mükellefçe izahta bulunulması üzerine, mükellefin izahının komisyonca yeterli bulunması ve beyanname verilmesini veya vergi beyanının tamamlanmasını gerektirir bir durumun olmadığının değerlendirilmesi halinde, mükellef hakkında söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmayacaktır.

7.6.2.2. Yapılan İzahın Yeterli Bulunmaması
Mükellefçe yapılan izahın komisyonca yeterli bulunmaması ve beyanname verilmesini gerektiren bir durumun bulunduğunun değerlendirilmesi halinde bu durum mükellefe bildirilecektir. Bu bildirim üzerine, izahın yapıldığı tarihten itibaren 30 günlük süre sona ermeden mükellefçe, hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyaı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilecektir.
Yapılan izahın yeterli bulunmaması ve mükellef tarafından VUK'nun 370. maddesinde öngörülen işlemlerin gerçekleştirilmemesi durumunda incelemeye veya takdire sevk işlemleri yapılacaktır.

7.7. Diğer Hususlar
7.7.1. İzaha davet şartlarından herhangi birini taşımadığı anlaşılan mükelleflerin vergi beyannamelerini vermelerine engel bir durum bulunmamakta olup, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden beyannamelerini vermiş olanlara, ziyaa uğratılan vergi üzerinden VUK'nun 344. maddesinin üçüncü fıkrası gereği %50 oranında vergi ziyaı cezası kesilecektir.

7.7.2. İzaha davet kapsamında verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ile izah zammının mükelleflerce maddede öngörülen 30 günlük süre içerisinde ödenmemesi durumunda % 20 oranında kesilmiş olan indirimli ceza, % 50 oranı esas alınarak ikmal edilecek ve izah zammının gecikme faizine dönüştürülmesi işlemi yapılacaktır.

7.7.3. VUK'nun 370. maddesi kapsamında % 20 oranında kesilen vergi ziyaı cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine mükellefler tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunabileceklerdir.

7.7.4. Yazılı izah, izaha davet yazısını gönderen merciye, elden verilmişse bu tarihte, postayla taahhütlü veya acele posta servisi ile gönderilmişse zarfın üzerindeki damga tarihinde, postayla adi olarak veya özel dağıtım şirketleri aracılığıyla gönderilmişse izaha davet yazısını gönderen merciin kayıtlarına girdiği tarihte verilmiş sayılacaktır. Sözlü izah, izahı yapan ile komisyon tarafından imzalanacak bir tutanakla tespit olunacak, bu durumda izah tarihi olarak tutanağın düzenlendiği tarih esas alınacaktır.

XXVI. DÖVİZLİ İŞLEMLERE İLİŞKİN BAZI DÜZENLEMELER

1. Türkiye'de Yerleşik Kişilerin Döviz Kredisi Kullanımlarına Dair Düzenlemeler

1.1. Genel Olarak

Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararın 17 ve 17/A maddelerinde yapılan düzenlemeler uyarınca, yurtiçinden ve yurtdışından dövize endeksli kredi temin edilmesi yasaklanmıştır. Gerçek kişiler ise hem yurtiçinden hem de yurtdışından döviz kredisi de temin edemeyeceklerdir.

Döviz cinsi kredi temin edilmesi ise temel olarak döviz kredisi talep edenin aynı zamanda döviz geliri olması şartına bağlanmıştır. Bununla birlikte hangi hallerde döviz geliri şartının aranılmayacağı, hangi finansal kuruluşların bu düzenlemeden muaf olduğu ilgili maddelerde belirtilmiştir. Örneğin, kamu kurum ve kuruluşları, bankalar ile Türkiye'de yerleşik finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri ve finansman şirketlerinin kullanacakları döviz kredilerinde, kullanım tarihinde kredi bakiyesi 15 milyon ABD doları veya üzerinde olan Türkiye'de yerleşik kişilerce kullanılacak döviz kredilerinde döviz geliri olması şartı aranılmayacaktır.

Düzenlemenin temeli şu kurala dayanmaktadır: Kullanılmak istenen döviz cinsi kredi tutarı ile mevcut kredi bakiyesi toplamı son üç mali yılın döviz gelirleri toplamını aşamaz. Diğer bir ifadeyle, mevcut döviz kredisi bakiyesi (borcu) ile kullanılmak istenen döviz kredisinin toplamı son üç yıllık döviz geliri toplamından fazla olamayacaktır. Örneğin: 2020 yılında 2 Milyon ABD döviz kredisi temin etmek isteyen bir şirketin 2017, 2018 ve 2019 yılları döviz gelirlerinin SMMM veya YMM raporu ile 3 Milyon ABD olarak tespit edildiğini kabul edelim. Kredi kullanılmak istenen tarihte ise şirketin mevcut döviz kredisi borçlarının 2 Milyon ABD olduğunu varsayalım. Bu durumda şirket ancak 1 Milyon ABD döviz kredisi kullanabilecektir.

Merkez Bankası 2.5.2018 tarihli Sermaye Hareketleri Genelgesi ile döviz geliri şartı aranılmayacak haller, kredi bakiyesine dahil edilecek borçlanmalar, döviz gelirlerinin kapsamı gibi konularda belirlemeler yapmıştır.

Buna göre uygulamanın iki temel mevzuatı bulunmaktadır:

- 32 sayılı Kararın 17 ve 17/A maddeleri ile
- Merkez Bankası Sermaye Hareketleri Genelgesi'nin 17 ilâ 50. maddeleri

Döviz geliri olan Türkiye'de yerleşik kişilerden kredi kullanım tarihinde kredi bakiyesi 15 milyon ABD dolarının altında olanlar, kullanmak istedikleri kredi tutarı ile mevcut kredi bakiyesi toplamının son üç mali yılın döviz gelirleri toplamını aşmaması kaydıyla döviz kredisi kullanabilirler.

Serbest bölgede yerleşik firmalar yurt dışında yerleşik kişi olarak kabul edilmekte olup, 32 sayılı Kararın 17 ve 17/A maddeleri ile Genelge hükümleri bu şirketlere uygulanmayacaktır. Genelge'nin 38/2 maddesinde yer verilen düzenlemeye göre, kambiyo mevzuatı uyarınca Türkiye'de yerleşik kişiler ancak 32 sayılı Kararda yer alan şekliyle bankalar ve finansal kuruluşlardan döviz kredisi temin edebilecekleri için bir firmanın başka bir firmaya döviz kredisi kullandırması mümkün bulunmamaktadır. Bankalar veya finansal kuruluşlar köprü kredi ve benzeri uygulamalarla bu şekilde hareket ettiğini tespit ettikleri şirketleri Hazine Müsteşarlığı'na bildireceklerdir.

---

[71] Kredi bakiyesi 15 Milyon ABD Dolarının üzerinde olanlar 32 sayılı Kararın 17 veya 17/A maddeleri kapsamı dışına çıkmaktadır. Keza her iki madde de "Kullanım tarihinde kredi bakiyesi 15 milyon ABD doları veya üzerinde olan Türkiye'de yerleşik kişilerce kullanılacak döviz kredilerinde döviz geliri şartı aranılmayacağı" yönünde düzenleme yer almıştır. Bu şirketler "**Döviz Pozisyonunu Etkileyen İşlemlerin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Tarafından İzlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik**" kapsamında **üçer aylık dönemler halinde TCMB'na veri bildirimi yapmak** ve ayrıca bu veri bildirimlerini **bağımsız denetimden geçirtmek** zorundadır. Konu hakkında ayrı bir başlık altında açıklamalarımız aşağıda yer almaktadır.

1.2. Yurt Dışından Temin Edilen Krediler

32 sayılı Kararın 17. Maddesi aşağıdaki gibidir.

(1) Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışından Türk lirası kredi temin etmeleri serbesttir. Temin edilen kredilerin bankalar aracılığıyla kullanılması zorunludur.

(2) Türkiye'de yerleşik kişiler yurt dışında yerleşik kişilerden bu maddede yer alan esaslar çerçevesinde döviz kredisi temin edebilir. Temin edilen kredilerin bankalar aracılığıyla kullanılması zorunludur. Prefinansman kredilerinin vadesi Bakanlık tarafından belirlenir.

(3) Döviz geliri olmayan Türkiye'de yerleşik kişiler yurt dışından döviz kredisi temin edemez. Ancak, aşağıda sayılan hallerde döviz geliri olması şartı aranmaz:

a) Kamu kurum ve kuruluşları, bankalar ile Türkiye'de yerleşik finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri ve finansman şirketlerinin kullanacakları döviz kredileri.

b) Kullanım tarihinde kredi bakiyesi 15 milyon ABD doları veya üzerinde olan Türkiye'de yerleşik kişilerce kullanılacak döviz kredileri.

c) Yatırım teşvik belgesi kapsamında kredi almaları öngörülen Türkiye'de yerleşik kişiler tarafından kullanılacak döviz kredileri ile 24/12/2007 tarihli ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararın eki (I) sayılı listenin 17 nci sırasında sayılan gümrük tarife istatistik pozisyonlarında yer alan makine ve cihazların (kullanılmış olanları ile aksam, parça, aksesuar ve teferruatları hariç) finansmanı için kullanılacak döviz kredileri.
ç) Uluslararası ilana çıkılan yurt içi ihalelere ilişkin faaliyetlerle ilgili olarak ihaleyi kazanan Türkiye'de yerleşik kişilerin veya Savunma Sanayii (Değişik ibare:RG-31/8/2018-30521) Başkanlığınca onaylanan savunma sanayii projelerini üstlenen Türkiye'de yerleşik kişilerin kullanacakları döviz kredileri.
d) Kamu özel işbirliği modeli kapsamında gerçekleştirilecek projeleri yürütmekle görevli olan Türkiye'de yerleşik kişilerin kullanacakları döviz kredileri.
e) İhracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlere ilişkin bağlantılarını ve muhtemel döviz gelirlerini tevsik etmek kaydıyla, son üç malî yılda döviz geliri olmayan Türkiye'de yerleşik kişilerin tevsik ettikleri muhtemel döviz gelirleri toplamını aşmayacak şekilde kullanacakları döviz kredileri.
f) Bakanlıkça belirlenecek esaslar dâhilinde Türkiye'de yerleşik kişilerin kullanacakları döviz kredileri.
(4) Döviz geliri olan Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışından kullanacakları döviz kredilerinde;
a) Kullanım tarihinde, krediyi kullananın kredi bakiyesinin 15 milyon ABD dolarının altında olması durumunda, kullanılmak istenen kredi tutarı ile mevcut kredi bakiyesi toplamı son üç malî yılın döviz gelirleri toplamını aşamaz.
b) Aracılık yapan bankalar, kredilerin, (a) bendine uygunluğunu kontrol etmekle yükümlüdür.
c) Bankaların, finansal kiralama şirketlerinin, faktoring şirketlerinin ve finansman şirketlerinin yurt dışındaki şubeleri (bankaların off-shore şubeleri dâhil, serbest bölge şubeleri hariç) tarafından kullandırılan kredi bakiyesinin son üç malî yılın döviz gelirleri toplamını aştığının sonradan tespit edilmesi durumunda kullanılan kredilerin aşıma neden olan kısmı geri çağırılır veya Türk Lirası krediye dönüştürülür.
(5) Döviz geliri olan Türkiye'de yerleşik kişilerin üçüncü fıkrada sayılan haller kapsamında kullanacakları döviz kredilerinde dördüncü fıkra hükümleri uygulanmaz.
(6) Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerce yurt dışından döviz kredisi kullanılamaz.
(7) Türkiye'de yerleşik kişilerce yurt dışından dövize endeksli kredi kullanılamaz.
(8) Bankaların, finansal kiralama şirketlerinin, faktoring şirketlerinin ve finansman şirketlerinin ilgili mevzuat hükümleri saklı kalmak kaydıyla kendi teamülleri çerçevesinde yurt dışından kredi temin etmeleri serbesttir.
(9) Büyükşehir belediyeleri, belediyeler ve bunlara bağlı kuruluşlar ile sair yerel yönetim kuruluşlarının, kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı kurumlarının, sermayesinin %50'sinden fazlası kamuya ait kuruluşların, vakıf üniversitelerinin, fonların, özel ve özerk bütçeli kamu kuruluşları ile idari özerkliğe sahip kamu kuruluşu niteliğindeki kurumların, yatırım ve kalkınma bankalarının (Hazine garantisi altında), yap-işlet-devret, yap-işlet ve işletme hakkı devri ve benzeri finansman modelleri çerçevesinde gerçekleştirilmesi öngörülen projeler tahtında ödeme yükümlülükleri garanti edilen kuruluşların yurt dışından sağladığı ithalatta vadeli ödeme şekilleri dışındaki bir yıldan (365 gün) uzun vadeli kredilere ilişkin anlaşmaların kredi borçlusu tarafından anlaşma tarihinden itibaren 30 gün içinde Dış Finansman Numarası (DFN) alınmasını teminen Bakanlığa gönderilmesi zorunludur.
(10) Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti adına Bakanlık tarafından borçlu sıfatı ile, yabancı ülkeler, ülkelerce oluşturulan birlikler, uluslararası ve bölgesel kuruluşlar, uluslararası sermaye ve finansman piyasalarında faaliyet gösteren yatırım bankaları da dahil olmak üzere bankalar, tedarikçi veya alıcı kredisi sağlayan kuruluşlar ve firmalarla yapılan anlaşmalara göre sağlanarak, genel ve katma bütçeli kuruluşlara tahsis edilen, genel ve katma bütçe dışındaki kurum ve kuruluşlara ise devir ve ikraz anlaşmaları aracılığıyla kullandırılan dış finansman imkanları ile yukarıda sözü edilen kredilerden yapılan kullanımların takibine ilişkin esas ve usuller Bakanlık tarafından belirlenir.
(11) Dokuzuncu ve onuncu fıkrada belirtilen kamu kurum ve kuruluşları dışındaki Türkiye'de yerleşik kişilerce yurt dışından temin edilen bir yıldan (365 gün) uzun vadeli kredilerle, Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışından sağladığı bir yıldan kısa vadeli kredilerin takibi ile ilgili usuller Bakanlıkça belirlenen esaslar doğrultusunda Merkez Bankasınca belirlenir.
(12) Yurt dışından temin edilen kredilere ait anapara geri ödemeleri ile faiz ve diğer ödemelerin transferleri bankalar aracılığıyla yapılır.

1.3. Yurt İçinden Temin Edilen Krediler

32 sayılı Kararın 17/A maddesi aşağıdaki gibidir.

(1) Türkiye'de yerleşik kişilerin ithalat ve ihracat rejimlerine göre emtia kredisi açmaları serbesttir.

(2) Bankalar ile Türkiye'de yerleşik finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri ve finansman şirketleri, Türkiye'de yerleşik kişilere bu maddede yer alan esaslar çerçevesinde döviz kredisi kullandırabilirler.

(3) Döviz geliri olmayan Türkiye'de yerleşik kişiler yurt içinden döviz kredisi temin edemezler. Ancak, aşağıda sayılan hallerde döviz geliri olması şartı aranmaz:

a) Kamu kurum ve kuruluşları, bankalar ile Türkiye'de yerleşik finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri ve finansman şirketlerinin kullanacakları döviz kredileri.

b) Kullanım tarihinde kredi bakiyesi 15 milyon ABD doları veya üzerinde olan Türkiye'de yerleşik kişilerce kullanılacak döviz kredileri.

c) Yatırım teşvik belgesi kapsamında kredi almaları öngörülen Türkiye'de yerleşik kişiler tarafından kullanılacak döviz kredileri ile Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararın eki (I) sayılı listenin 17 nci sırasında sayılan gümrük tarife istatistik pozisyonlarında yer alan makine ve cihazların (kullanılmış olanları ile aksam, parça, aksesuar ve teferruatları hariç) finansmanı için kullanılacak döviz kredileri.

ç) Uluslararası ilana çıkılan yurt içi ihalelere ilişkin faaliyetlerle ilgili olarak ihaleyi kazanan Türkiye'de yerleşik kişilerin veya Savunma Sanayii (Değişik ibare:RG-31/8/2018-30521) Başkanlığınca onaylanan savunma sanayii projelerini üstlenen Türkiye'de yerleşik kişilerin kullanacakları döviz kredileri.

d) Bankaların Türkiye'deki şubelerinde teminat olarak bulundurulan döviz ve/veya Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatına (OECD) üye ülkelerin merkezi yönetimleri ile merkez bankalarınca ya da bunların kefaletiyle ihraç edilen yabancı para menkul kıymet tutarını geçmemek üzere Türkiye'de yerleşik kişilerin kullanacakları döviz kredileri.

e) Kamu özel işbirliği modeli kapsamında gerçekleştirilecek projeleri yürütmekle görevli olan Türkiye'de yerleşik kişilerin kullanacakları döviz kredileri.

f) İhracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlere ilişkin bağlantılarını ve muhtemel döviz gelirlerini tevsik etmek kaydıyla, son üç malî yılda döviz geliri olmayan Türkiye'de yerleşik kişilerin tevsik ettikleri muhtemel döviz gelirleri toplamını aşmayacak şekilde kullanacakları döviz kredileri.

g) Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararın eki (I) sayılı listenin 17 nci sırasında sayılan gümrük tarife istatistik pozisyonlarında yer alan makine ve cihazların (kullanılmış olanları ile aksam, parça, aksesuar ve teferruatları hariç) alımına ilişkin döviz üzerinden gerçekleştirilen finansal kiralama işlemleri.

ğ) Bakanlıkça belirlenecek esaslar dâhilinde Türkiye'de yerleşik kişilerin kullanacakları döviz kredileri.

(4) Döviz geliri olan Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt içinden kullanacakları döviz kredilerinde;

a) Kullanım tarihinde, krediyi kullananın kredi bakiyesinin 15 milyon ABD dolarının altında olması durumunda, kullanılmak istenen kredi tutarı ile mevcut kredi bakiyesi toplamı son üç malî yılın döviz gelirleri toplamını aşamaz.

b) Bankalar ile Türkiye'de yerleşik finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri ve finansman şirketleri kullandırdıkları kredilerin (a) bendine uygunluğunu kontrol etmekle yükümlüdür.

c) Kredi bakiyesinin son üç malî yılın döviz gelirleri toplamını aştığının sonradan tespit edilmesi durumunda yurt içinde bankalardan (serbest bölge şubeleri dâhil), finansal kiralama şirketlerinden, faktoring şirketlerinden ve finansman şirketlerinden kullanılan kredilerin aşıma neden olan kısmı geri çağırılır veya Türk lirası krediye dönüştürülür.

(5) Döviz geliri olan Türkiye'de yerleşik kişilerin üçüncü fıkrada sayılan haller kapsamında kullanacakları döviz kredilerinde dördüncü fıkra hükümleri uygulanmaz.

(6) Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerce yurt içinden döviz kredisi kullanılamaz.

(7) Türkiye'de yerleşik kişilere dövize endeksli kredi kullandırılamaz.

(8) Bankalar ile Türkiye'de yerleşik finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri ve finansman şirketleri birbirlerine, ilgili mevzuat hükümleri saklı kalmak kaydıyla kendi teamülleri çerçevesinde doğrudan veya uluslararası sendikasyona katılım yoluyla, vade sınırı bulunmaksızın döviz kredisi açabilirler.

(9) Bankalar ile Türkiye'de yerleşik finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri ve Bakanlıkça belirlenecek diğer kişiler tarafından yurt dışında yerleşik kişilere döviz ve Türk Lirası kredisi açılması serbesttir.

(10) Türkiye'de yerleşik finansal kiralama şirketlerinin bu maddede yer alan hükümlere aykırı olmamak şartıyla Türkiye'de yerleşik tüzel kişiler ile yurt dışında yerleşik kişilerle yapacakları finansal kiralama işlemlerine ilişkin bedeller döviz üzerinden belirlenebilir. Döviz üzerinden belirlenen finansal kiralama işlemlerine ilişkin tutarlar kredi bakiyesi hesaplamasına dâhil edilir.

(11) Yurt içinden temin edilen döviz kredileri ile ilgili uygulama usulleri Bakanlıkça belirlenen esaslar doğrultusunda Merkez Bankasınca tespit edilir.

1.3.1. Firmalar Arası Döviz Kredisi Kullanımı

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 20.11.2018 tarih ve 30275 sayılı yazısına istinaden T.C Merkez Bankası Sermaye Hareketleri Genelgesi'nin "Yurt İçinden Kredi Alınması" başlıklı 6. Bölümünün 38. maddesinin ikinci fıkrası yeniden düzenlenmiştir.

Buna göre, kambiyo mevzuatı uyarınca Türkiye'de yerleşik kişiler ancak 32 sayılı Karar'da yer alan şekliyle bankalar ve finansal kuruluşlardan döviz kredisi temin edebilecekleri için bir firmanın başka bir firmaya döviz kredisi kullandırması mümkün bulunmamaktadır. Bankalar veya finansal kuruluşlar köprü kredi ve benzeri uygulamalarla bu şekilde hareket ettiğini tespit ettikleri şirketleri Bakanlığa bildireceklerdir. Ancak, işlemin aynı holding bünyesinde veya grup içinde gerçekleştirilmesi, borçlandırmanın ve takibinin Türk Lirası cinsinden yapılması kaydıyla, borçlandırma işlemlerine ilişkin bedellerin döviz cinsinden karşılığının firmanın yazılı beyanına istinaden yurt içindeki ilgili hesaplara transfer edilmesi mümkündür.

1.4. Döviz Gelirinin Kapsamı

32 sayılı Kararın 2. maddesinin (y) bendi uyarınca ihracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerden elde edilen gelirler firmanın döviz gelirleri olarak kabul edilir.

Bakanlık tarafından Merkez Bankası'na gönderilen 28.09.2018 tarih ve 2458 sayılı yazı kapsamında gayrimenkul yatırım ortaklıklarının dışarıda yerleşiklere gerçekleştirdiği konut satışlarından elde edilen gelirleri döviz geliri kapsamına alınmıştır.

TCMB Sermaye Hareketleri Genelgesi'nin "Döviz gelirlerinin kapsamı" başlıklı 15. maddesine Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 25.10.2018 tarihli yazısı ile eklenen 6 numaralı fıkrası ile Serbest bölgede faaliyette bulunan firmaların tesislerinde makine/teçhizat, demirbaşa kayıtlı eşya veya bunların parçası olarak kullanılmak üzere serbest bölgeye satılan mallar, serbest bölge müdürlüklerince onaylı Serbest Bölge İşlem Formu, Ön Statü Belgesi ve Gümrük Beyannamesine ek olarak serbest bölge gümrük müdürlüğü ile serbest bölge müdürlüğünün ortaklaşa düzenlediği tutanağın ibraz edilmesi kaydıyla, döviz geliri olarak kabul edilecektir. Bilindiği üzere, serbest bölgelere yapılan ihracat ve transit ticaretten elde edilen gelirler, serbest bölgeye satılan malın buradan üçüncü bir ülkeye satıldığının tevsiki kaydıyla zaten döviz geliri olarak kabul edilmektedir (Genelgenin 15. maddesinin 5 numaralı fıkrası gereği). Yukarıdaki düzenleme sayesinde serbest bölgelerdeki firmalara yukarıdaki şartların sağlanması kaydıyla teslim edilen makine/teçhizat, demirbaşa kayıtlı eşya veya bunların parçalarının satışından elde edilecek gelirler de döviz geliri kapsamına dahil edilmiştir.

Genelge kapsamında döviz geliri olarak kabul edilen ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyet gelirleri; 2017/4 sayılı Tebliğin 6. maddesinin üçüncü fıkrasında sayılan işlemlerden elde edilen gelirler ile yurt dışı yerleşiklerden tahsil edildiğinin tevsiki kaydıyla Bakanlıkça uygun görülen diğer ticari faaliyetlerden elde edilen gelirlerdir.

2017/4 sayılı Tebliğ kapsamında yer alan ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerden elde edilen gelirler hariç olmak üzere yurt içinde yerleşiklerden elde edilen dövizler bu Genelge kapsamında döviz geliri olarak kabul edilmez.

Aracı ihracatçı, acente, yurt dışında yerleşik firma temsilciliği gibi üçüncü bir firma aracılığıyla gerçekleştirilen ihracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlere ilişkin gelirler ile ihraç kayıtlı satış yapan firmaların yaptıkları satışlara ilişkin gelirler;

a) İhracatı gerçekleştiren firmanın yazılı muvafakatının,

b) İlgili gümrük beyannamesinin veya SMMM/YMM onaylı faturanın bir örneğinin,

c) İhracatçıya yapılan satışa ilişkin SMMM/YMM onaylı faturanın ya da e-faturanın bir örneğinin

firmalarca SMMM/YMM'e ibrazı kaydıyla ve bu faturadaki tutarı aşmamak üzere ilgili firmaların döviz geliri olarak kabul edilebilir.

Serbest bölgelere yapılan ihracat ve transit ticaretten elde edilen gelirler, serbest bölgeye satılan malın buradan üçüncü bir ülkeye satıldığının tevsiki kaydıyla, döviz geliri olarak kabul edilir. Yurt dışında yerleşiklerden elde edilen Türk lirası cinsi ihracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlere ilişkin gelirler ile Bakanlıkça uygun görülen diğer ticari faaliyetlerden elde edilen gelirler döviz gelirlerine dâhil edilir.

1.5. Döviz Gelirinin Beyanı

Son üç mali yılın döviz gelirleri; son üç yıla ait konsolide olmayan finansal tablolar esas alınarak SMMM veya YMM tarafından hazırlanan ve onaylanan "Döviz Gelirleri Beyan Formları (Ek: 2)" ile birlikte bu formlarda işlenen tutarların döviz gelirleri kapsamı ile uyumlu olduğunun tespitini ve bu durumun tespitine dayanak oluşturan belgeler hakkında bilgileri içeren raporların bankalara ve finansal kuruluşlara ibrazı ile belgelenir. Döviz geliri beyanları, aynı grup veya holding bünyesinde bulunan firmalar da dâhil olmak üzere, firma bazında yapılır. SMMM'ler ve YMM'ler tablolarda yer alan döviz gelirlerinin genelgenin 15. maddesinde düzenlenen döviz geliri kapsamıyla uyumunu kontrol etmekle yükümlüdür.

İhracatçı firmanın genelgenin 15. maddesinin dördüncü fıkrasında belirtilen yazılı muvafakatında; imalatçı ve hizmet sağlayıcı firmanın döviz gelirlerine sayılmasına onay verilen tutar ile söz konusu tutarın kendi döviz gelirlerine sayılmasından feragat edildiğine ilişkin bir beyan yer alır.

Firma döviz gelirlerine ilişkin hatalı beyanda bulunulduğunun sonradan tespiti durumunda, tespiti yapan banka veya finansal kuruluş tarafından firmadan döviz geliri beyanının düzeltilmesi istenir. Düzeltilen döviz geliri Risk Merkezine bildirilir ve firmanın mevcut döviz kredilerinin bu Genelgenin 14 üncü maddesinin dördüncü fıkrasına uygunluğu yeniden kontrol edilir. Anılan maddeye uygunsuz kredi kullanımıyla ilgili olarak kullandırımı yapan banka veya finansal kuruluşlara bildirimde bulunulur. Kredinin uygunsuzluğa yol açan kısmı için kullandırım yapanlarca genelgenin 20. ve 39. maddelerinde belirtilen esaslar çerçevesinde işlem yapılır.

Her yıl yıllık hesap dönemini takip eden dördüncü ayın son iş gününden itibaren döviz geliri beyanlarına bir önceki yıl dâhil edilir ve eski döviz geliri beyanlarının üçüncü yıla ait olan bölümü dikkate alınmaz.

2. Döviz Kredisi Bakiyesi 15 Milyon ABD Üzerinde Olanların Merkez Bankası'na Üçer Aylık Dönemler Şeklinde Veri Bildirimi Gönderme Yükümlülüğü

"Döviz Pozisyonunu Etkileyen İşlemlerin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Tarafından İzlenmesine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" kapsamında, yurt içinden ve yurt dışından sağlanan yabancı para nakdi krediler ile dövize endeksli kredilerinin toplamı ilgili hesap döneminin son iş günü itibarıyla 15 milyon ABD doları ve üstünde olan firmalar, veri formu ile talep edilen bilgileri, açıklama formuna uygun olarak Merkez Bankası'na müteakip hesap döneminden itibaren bildirmekle yükümlüdür.

Gerçek kişiler ve 5411 sayılı Kanunda tanımlanan bankalar ile finansal kuruluşlar bu düzenleme (bildirim yükümlülüğü) kapsamında değildir. Kapsamda olanlar, Yönetmeliğin "Firma" kavramı tanımında "...özel hukuk tüzel kişileri, büyükşehir belediyeleri ve belediyeler ile bunların bağlı işletme ve idareleri ile sermayelerinin yarısından fazlasına tek başına veya birlikte sahip oldukları iktisadi teşebbüsleri, kamu iktisadi teşebbüsleri ve yükseköğretim kurumları" şeklinde düzenlenmiştir. Büyükşehir belediyeleri, belediyeler, bunların bağlı işletme ve idareleri ile yükseköğretim kurumları Yönetmelik kapsamındaki bağımsız denetimden muaf tutulmuştur.

Söz konusu Yönetmeliğin uygulanmasına dair uygulamada yaşanan tereddütleri gidermek ve mevzuatın daha kolay anlaşılmasını sağlamak amacıyla Merkez Bankası tarafından www.tcmbveri.gov.tr internet sitesinde yayınlanan soru cevaplardan bir kısmına aşağıda yer verilmiştir.

2.1. Sistemik Risk Veri Takip Sistemi Nedir?

Finansal istikrarı sağlayıcı yönde para ve döviz piyasaları ile ilgili düzenleyici tedbirleri almak, Merkez Bankası'nın temel görevleri arasındadır ve sektörlerin döviz pozisyonlarını

[72] EK-2 formu Sermaye Hareketleri Genelgesi ekinde yer almaktadır.

etkileyen işlemlerin yakından takibini gerektirmektedir. Bu kapsamda, mevcut veri tabanlarımıza dayanan takip sisteminin güçlendirilmesi amacıyla, Bankamız bünyesinde, firma bazında yabancı para pozisyonunun, nakit akımının ve türev ürün kullanımının izlenebilmesini hedefleyen kapsamlı bir veri seti çalışması başlatılmıştır.

Bu çerçevede, 15 milyon ABD doları ve üzerinde döviz cinsinden borcu bulunan firmaların döviz pozisyonlarını etkileyen işlemlerinin Merkez Bankası bünyesinde kurulan Sistemik Risk Veri Takip Sistemi ile izlenmesine karar verilmiştir. Sistem kapsamına giren firmaların Merkez Bankası tarafından belirlenen veri formundaki bilgileri, www.tcmbveri.gov.tr adresine bildirmeleri gerekmektedir. Bildirimler, 31 Mart, 30 Haziran, 30 Eylül ve 31 Aralık tarihlerinde sona eren üçer aylık hesap dönemleri itibarıyla yapılacaktır.

2.2. Sistem Kapsamında Veri Bildirim Yükümlülüğü Nasıl Belirleniyor?

Döviz Pozisyonunu Etkileyen İşlemlerin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Tarafından İzlenmesine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 5. maddesi ile firmaların bildirim yükümlülüğü koşulları belirlenmiştir. Buna göre, yurtiçinden ve yurtdışından sağlanan yabancı para nakdi krediler ile dövize endeksli kredilerinin toplamı ilgili hesap döneminin son işgünü itibarıyla 15 milyon ABD doları ve üstünde olan firmalar, veri formu ile talep edilen bilgileri, açıklama formuna uygun olarak Merkez Bankasına bildirmekle yükümlüdür.

Bu çerçevede firmalar, 31 Mart, 30 Haziran, 30 Eylül ve 31 Aralık tarihlerinde sona eren üçer aylık hesap dönemleri itibarıyla varsa son hesap dönemine ilişkin TMS'lere göre hazırlanan finansal durum tablosu, TMS'larına göre hazırlanmış finansal durum tablosunun bulunmaması durumunda vergi mevzuatı çerçevesinde kamu idarelerine sunulmak üzere hazırlanan bilançolarında yer alan Yabancı Para kredi tutarı toplamı 15 milyon ABD doları ve üzerinde ise bildirimle yükümlü olmaktadır.

2.3. Bildirim Yükümlülüğü Hangi Finansal Tablolar Uyarınca Belirleniyor?
Döviz Pozisyonunu Etkileyen İşlemlerin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Tarafından İzlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 5/2 maddesi uyarınca, bildirimle yükümlü olunup olunmadığının belirlenmesinde, firmanın yabancı para nakdi kredileri ile dövize endeksli kredileri toplamı hesaplanırken varsa son hesap dönemine ilişkin TMS'lere göre hazırlanan finansal durum tablosu, TMS'lere göre hazırlanmış finansal durum tablosunun bulunmaması durumunda vergi mevzuatı çerçevesinde kamu idarelerine sunulmak üzere hazırlanan bilanço dikkate alınır.

2.4. Bildirim Yükümlülüğü Ne Zaman Sona Eriyor?
Döviz Pozisyonunu Etkileyen İşlemlerin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Tarafından İzlenmesine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 5/3 maddesi uyarınca, bildirimle yükümlü olan firmanın, yabancı para cinsinden toplamı Bankaca tanımlanan sınırın altında kalması durumunda, müteakip yıllık hesap döneminden itibaren bildirim yükümlülüğü sona erer. Örnek: 31.03.2018 tarihinde Yabancı Para kredileri toplamı 15 milyon ABD doları ve üzerinde olan firmaların borçları 30.06.2018 hesap dönemi itibarıyla belirlenen limitin altına düştüğünde firmanın bildirim yükümlülüğü 30.06.2018, 30.09.2018 ve 31.12.2018 hesap dönemleri için devam etmekte, 30.03.2019 tarihli hesap dönemi için ise (borcun halen belirlenen limitin altında olması durumunda) sona ermektedir.

2.5. Bağımsız Denetim Firması İle Ne Zaman Sözleşme Yapılması Gerekiyor?
Döviz Pozisyonunu Etkileyen İşlemlerin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından İzlenmesine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 5/4 maddesi uyarınca, bildirim yükümlülüğü olan firma, yükümlülüğün başladığı tarihten itibaren 60 gün içinde denetçi ile denetim sözleşmesi yapar. Yönetmeliğin 9/4 maddesi uyarınca firma, veri bildirimlerini gerçekleştirirken, Sisteme girmiş olduğu verileri denetleyecek denetçiyi Sistem üzerinden kullanıcı olarak belirler ve denetçi ile imzaladığı sözleşmenin bir örneğini Sisteme yükler. Bununla birlikte, Yönetmelik'in 5. maddesinin altıncı fıkrası uyarınca Büyükşehir belediyeleri, belediyeler, bunların bağlı işletme ve idareleri ile yükseköğretim kurumlarına bu Yönetmeliğin bağımsız denetime ilişkin hükümleri uygulanmaz.

2.6. Veri Bildirimleri Nasıl Yapılıyor?
Veri bildirimleri, www.tcmbveri.gov.tr adresi üzerinden, Sistemde bulunan açıklama formu ve kullanıcı kılavuzunda yer alan açıklamalar doğrultusunda, belirlenen tüm adımlar izlenerek eksiksiz yapılır.

2.7. Veri Bildirimlerinin Ne Zamana Kadar Tamamlanması Gerekiyor?
Döviz Pozisyonunu Etkileyen İşlemlerin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Tarafından İzlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 6. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca bildirimler, finansal raporlama çerçevesine uygun olarak ilgili yılın 31 Mart, 30 Haziran ve 30 Eylül tarihlerinde sona eren ara hesap dönemleri için takip eden ikinci ayın sonuna kadar ve 31 Aralık tarihinde sona eren yıllık hesap dönemi için takip eden üçüncü ayın sonuna kadar tamamlanır. Söz konusu maddenin dördüncü fıkrası uyarınca özel hesap dönemi uygulayan firmaların bildirimleri, finansal raporlama çerçevesine uygun olarak ilgili yılın üçer aylık dönemlerinde sona eren ara hesap dönemleri için takip eden ikinci ayın sonuna kadar, yıllık hesap dönemi için takip eden üçüncü ayın sonuna kadar tamamlanır.

2.8. Firma Yönetiminin Verilerin Doğruluğu İle İlgili Sorumluluğu Nedir?
Döviz Pozisyonunu Etkileyen İşlemlerin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Tarafından İzlenmesine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 5/4 maddesi uyarınca firma yönetimi Bankaya bildirilecek verilerin tam ve doğru olmasından sorumludur. Bu çerçevede veri bildiriminin yapılmaması, doğru veya eksiksiz gerçekleştirilmemesi veya olumsuz görüş içeren bağımsız denetim raporunun düzeltilmemesi durumlarında Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu'nun 68. maddesi gereğince işlem başlatılabilir.

2.9. Veri Girişlerinin Zamanında Yapılmaması Sonucunda Yaptırım Var Mıdır?
Veri bildiriminin yapılmaması, doğru veya eksiksiz gerçekleştirilmemesi veya olumsuz görüş içeren bağımsız denetim raporunun düzeltilmemesi durumlarında Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu'nun 68. maddesi gereğince işlem başlatılabilir.

2.10. Bağımsız Denetim Firmasının Olumsuz Raporunun Sonucu Nedir?
Denetçi, bildirilen verilerde, bariz biçimde önemsiz sayılanlar dışında yanlışlık tespit etmesi durumunda firmadan gerekli düzeltmeleri yapmasını Sistem üzerinden talep eder. Denetçi tarafından bildirilen yanlışlıklar firma tarafından beş iş günü içerisinde düzeltilerek Sisteme yüklenir. Veri bildiriminin yapılmaması, doğru veya eksiksiz gerçekleştirilmemesi veya olumsuz görüş verilmesini gerektiren durumların düzeltilmemesi hallerinde Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu'nun 68. maddesi gereğince işlem başlatılabilir.

2.11 Bazı Firmalar Temin Ettikleri Kredileri İlişkili Kuruluşlara Aktarmaktadır. Bu Durumda SRVTS Kapsamında Bildirim Yükümlüsü Hangi Firma Olmaktadır?
Bildirim yükümlülüğünün belirlenmesinde hukuken krediyi alan gerçek ya da tüzel kişi esas alınacaktır. Bu çerçevede her ne kadar kredi başka bir firmaya aktarılmış olsa da, kredi borçlusu olarak kayıtlı olan firma bildirimle yükümlü olacak ve veri formunu belirlenen raporlama çerçevesine uygun olarak raporlayacaktır.

2.12. Bildirim Yükümlülüğünün Belirlenmesinde İlişkili Kuruluşlara Borçlar Dikkate Alınacak Mıdır?
SRVTS uygulamasında bildirim yükümlülüğü, Banka ve Banka Dışı Finansal Kuruluşlardan temin edilen krediler uyarınca belirlenmektedir.

2.13. Bildirim Yükümlülüğünün Belirlenmesinde Gayrı Nakdi Krediler İçerilecek Midir?
Yönetmelik'in 5/1. maddesi uyarınca yükümlülük, yurt içinden ve yurt dışından sağlanan yabancı para nakdi krediler ile dövize endeksli kredilerinin toplamı ilgili hesap döneminin son iş günü itibarıyla 15 milyon ABD doları ve üstünde olan firmalar için oluşacaktır. Bu çerçevede yükümlülük yalnız nakdi krediler uyarınca belirlenecektir.

2.14. Bildirim Yükümlülüğünün Belirlenmesinde Anapara Ve Faiz Tahakkuklarından Hangisi Esas Alınacaktır?
Yükümlülüğün belirlenmesinde yalnız kredi anapara tutarları esas alınacak olup faiz tahakkukları yükümlülüğün belirlenmesinde dikkate alınmayacaktır.

2.15. Finansal Raporlarını Özel Hesap Dönemleri İtibarıyla Hazırlayan Firmalar İçin Bildirim Ve Bağımsız Denetim Dönemleri Nasıl Belirlenecektir?
Özel hesap dönemi uygulayan firmalar için bildirim usulü, Yönetmelik'in 6. maddesinin dördüncü fıkrası ile düzenlenmiştir. Buna göre özel hesap dönemi uygulayan firmaların bildirimleri, finansal raporlama çerçevesine uygun olarak ilgili yılın üçer aylık dönemlerinde sona eren ara hesap dönemleri için takip eden ikinci ayın sonuna kadar, yıllık hesap dönemi için takip eden üçüncü ayın sonuna kadar tamamlanır. Bağımsız denetim ise Yönetmelik'in 7. maddesinin birinci fıkrası ile düzenlenmiş olup, yıllık hesap dönemine ilişkin bildirilen verilerin denetimi, bu verilerin ara dönemlerde bildirilen veriler ile tutarlılığının denetimi de dâhil, denetçi tarafından KGK düzenlemelerine uygun olarak izleyen yılın beşinci ayının sonuna kadar tamamlanır. Bununla birlikte, özel hesap dönemi uygulayan firmalar için Sistemik Risk Veri Takip Sistemi kapsamında yapılacak olan denetimlerin, ilk uygulama dönemi olması nedeniyle, 2019 yılına ertelenmesine karar verilmiştir.

2.16. Firmanın Bildirim Yükümlülüğü Kapsamına Ara Dönemlerde Girmesi Durumunda Bildirimler Hangi Dönemler İtibarıyla Gerçekleştirilecektir?
Yönetmelik'in 5/1.maddesi uyarınca firma, veri formu ile talep edilen bilgileri, açıklama formuna uygun olarak Bankaya müteakip hesap döneminden itibaren bildirmekle yükümlüdür. Bu çerçevede geçmişe yönelik olarak raporlama yapılması beklenmemektedir.

2.17. Bağımsız Denetim Sözleşmesi Yapmamanın Cezai Müeyyidesi Nedir?
Yönetmelik'in 5/4.maddesi uyarınca bildirim yükümlülüğü olan firmanın, yükümlülüğün başladığı tarihten itibaren 60 gün içinde denetçi ile denetim sözleşmesi yapacağı düzenlenmiştir. Ayrıca, Yönetmelik'in 5. maddesinin 5. fıkrası uyarınca firma yönetiminin bildirilen verilerin tam ve doğru olmasından sorumlu olduğu hüküm altına alınmıştır. Denetim sözleşmesi yapılmaması durumunda bildirimler tam ve eksiksiz yapılamamış olacağından Yönetmelik'in 12. maddesi ile düzenlenen ceza hükümleri uygulanabilecektir.

2.18. Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösteren Firmalar Kapsama Dâhil Olacak Mıdır?
Yönetmelik'in 5. maddesi ile belirlenen yükümlülük koşullarını sağlayan firmalar kapsama dâhil olacaktır. Bu çerçevede serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalar da kapsama dâhildir.

2.19. Yükümlülük Belirlenirken Bireysel Finansal Tablolar Mı Yoksa Konsolide Finansal Tablolar Mı Kullanılacaktır?
SRVTS uygulamasında raporlama yükümlülüğü belirlenirken bireysel mali tablolar dikkate alınacak ve veri formları bireysel finansal tablolar kullanılarak doldurulacaktır.

2.20. Yönetmelik Kapsamında Belirlenen Finansal Raporlama Çerçevesi Uyarınca Finansal Tablo Hazırlamayan Firmalar Bildirimleri Hangi Raporlama Standardı Uyarınca Gerçekleştirecektir?
Yönetmelik'in 4. maddesinde tanımlanan finansal raporlama çerçevesi; bildirimle yükümlü olan firmanın, 19.12.2012 tarihli ve 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Karar uyarınca bağımsız denetime tabi olması durumunda KGK düzenlemelerine göre uyguladığı Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını veya Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardını, bunlar dışındaki firmalar için ise Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardını ifade etmektedir.

3. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın Gerçek ve Tüzel Kişilerden Döviz Pozisyonları Hakkında Her Türlü Bilgi ve Belge İsteme Yetkisi
23.06.2018 tarih ve 30457 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2018/11894 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile "Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Anonim Şirketi Esas Mukavelesi"ne aşağıdaki madde eklenmiştir:
"Gerçek ve tüzel kişilerden bilgi isteme yetkisi
Madde 44- Banka, gerçek ve tüzel kişilerin döviz pozisyonunu etkileyen işlemlerini izlemek amacıyla belirleyeceği gerçek ve tüzel kişilerden her türlü bilgi ve belgeyi istemeye yetkilidir. İstenilecek bilgi ve belgelerin kapsamı, toplanma ve izlenme yöntemi, doğruluğunun denetimi, paylaşımı, destek hizmeti temini de dahil olmak üzere usul ve esaslar Bankaca belirlenir. Bu maddenin uygulanmasında destek hizmeti kuruluşu çalışanları hakkında da Banka Kanunu'nun 35. maddesi ve 68. maddesinin (II) numaralı fıkrasının (a) bendi hükümleri tatbik olunur."
"Döviz Pozisyonunu Etkileyen İşlemlerin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Tarafından İzlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" kapsamından gerçek kişiler çıkarılmış olmasına rağmen "Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Anonim Şirketi Esas Mukavelesi"ne eklenen yukarıdaki madde ile Merkez Bankası'nın gerçek kişilerden de bilgi isteme hakkı olmuştur.

4. Döviz Cinsi veya Dövize Endeksli Olarak Sözleşme Bedeli Belirlenemeyecek Sözleşmeler
4.1. 85 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı
13.09.2018 tarih ve 30534 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair 85 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı" ile 32 sayılı Kararın "Döviz" başlıklı 4. maddesine eklenen (g) bendi ve yine aynı karara eklenen geçici 8. madde kapsamında, Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak sözleşme yapamayacaklarına dair düzenleme yapılmış ve daha önce döviz cinsi veya dövize endeksli olarak düzenlenmiş sözleşmelerin 30 gün içinde Türk Lirasına dönmesi gerektiği belirlenmiştir. 85 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 32 sayılı Kararın "Döviz" başlıklı 4. maddesine aşağıdaki bent eklenmiştir.
"Türkiye'de yerleşik kişilerin, Bakanlıkça belirlenen haller dışında, kendi aralarındaki menkul ve gayrimenkul alım satım, taşıt ve finansal kiralama dahil her türlü menkul ve gayrimenkul kiralama, leasing ile iş, hizmet ve eser sözleşmelerinde sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılamaz."
Yukarıdaki düzenleme 13.09.2018 günü itibariyle yürürlüğe girmiştir. Buna göre;
• Menkul alım satım sözleşmeleri,
• Gayrimenkul alım satım sözleşmeleri,
• Gayrimenkul kiralama sözleşmeleri,
• Taşıt ve finansal kiralama dahil her türlü menkul kiralama sözleşmeleri,
• Leasing sözleşmeleri,
• İş sözleşmeleri,
• Hizmet sözleşmeleri,
• Eser sözleşmelerinde
sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak belirlenemeyecektir. 32 sayılı karara eklenen geçici 8. maddeye göre ise, yukarıdaki düzenlemenin yürürlük tarihinden itibaren 30 gün içinde (13.10.2018 tarihine kadar), yukarıda belirtilen ve daha önce akdedilmiş yürürlükteki sözleşmelerdeki döviz cinsinden kararlaştırılmış bedellerin, Bakanlıkça belirlenen haller dışında, Türk Lirası olarak taraflarca yeniden belirlenmesi gerekmektedir.

4.2. Uygulama Tebliği
06.10.2018 tarih ve 30557 sayılı Resmi Gazete'de "Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğde (Tebliğ No: 2008-32/34) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Tebliğ No: 2018-32/51) yayınlanmıştır. Yayınlanan tebliğ ile;

• Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak sözleşme yapamayacaklarına dair düzenlemenin istisna halleri belirlenmiş,
• Türk Lirası cinsinden olması gereken sözleşmelere dair açıklamalar yapılmış,
• Daha önce döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak düzenlenmiş sözleşmelerin "taraflar kendi aralarından anlaşmazlar ise" sözleşme bedelinin nasıl Türk Lirası olarak belirleneceğine dair düzenlemeler yapılmıştır.
Tebliğ 06/10/2018 itibariyle yürürlüğe girmiştir. Daha sonra 16.11.2018 tarih ve 30597 sayılı Resmi Gazete'de "Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğde (Tebliğ No: 2008-32/34) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Tebliğ No: 2018-32/52)" yayınlanmış ve döviz cinsi veya dövize endeksli olarak yapılabilecek sözleşmelerde istisnaların kapsamı genişletilmiştir.
4.2.1. Döviz Cinsi veya Dövize Endeksli Olarak Düzenlenebilecek veya Düzenlemeyecek Sözleşmelere Dair Özet Tablo
Yukarıda yer verdiğimiz açıklamalar sonrasında, söz konusu tebliğ dahilinde, Türkiye'de yerleşik kişiler arasında döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak yapılabilecek ve yapılamayacak sözleşmeleri aşağıdaki tabloda olduğu şekilde özetleyebiliriz. [73]

	Türkiye'de yerleşik kişiler arasındaki sözleşmenin Konusu	**13 Eylül 2018 tarihinden önce akdedilen döviz/ dövize endeksli sözleşmeler**	**13 Eylül 2018 tarihinden sonra akdedilecek döviz/dövize endeksli sözleşmeler**	**Diğer Hususlar**
1	**Gayrimenkul** (Yurt içinde yer alan gayrimenkuller) **satış sözleşmeleri** ile bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri	TL olarak yeniden belirlenmelidir	Yapılamaz	(Yurt dışında yer alan gayrimenkuller hariç) -Serbest bölgedeki faaliyetleri kapsamında serbest bölgelerdeki şirketlerin alıcı olarak taraf oldukları gayrimenkul satış sözleşmeleri hariç. -Dışarıda yerleşik kişilerin Türkiye'de bulunan; şube, temsilcilik, ofis, irtibat bürosu, doğrudan veya dolaylı olarak yüzde elli ve üzerinde pay sahipliklerinin veya ortak kontrol ve/ veya kontrolüne sahip bulunduğu şirketlerin alıcı olarak taraf oldukları gayrimenkul satış sözleşmeleri hariç. -Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan Türkiye'de yerleşik kişilerin alıcı olarak taraf oldukları gayrimenkul satış sözleşmeleri hariç.

	Türkiye'de yerleşik kişiler arasındaki sözleşmenin Konusu	13 Eylül 2018 tarihinden önce akdedilen döviz/ dövize endeksli sözleşmeler	13 Eylül 2018 tarihinden sonra akdedilecek döviz/dövize endeksli sözleşmeler	Diğer Hususlar
2	**Gayrimenkul** (Yurt içinde yer alan gayrimenkuller) tile bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri	TL olarak yeniden belirlenmelidir	Yapılamaz	(Yurt dışında yer alan gayrimenkuller hariç) -Serbest bölgedeki faaliyetleri kapsamında serbest bölgelerdeki şirketlerin kiracı olarak taraf oldukları gayrimenkul kiralama sözleşmeleri hariç. -Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan belgeli konaklama tesislerinin işletilmesiyle ilgili gayrimenkul kiralama sözleşmeleri hariç. -Gümrüksüz satış mağazalarının kiralanmasına ilişkin gayrimenkul kiralama sözleşmeleri hariç. -Dışarıda yerleşik kişilerin Türkiye'de bulunan; şube, temsilcilik, ofis, irtibat bürosu, doğrudan veya dolaylı olarak yüzde elli ve üzerinde pay sahipliklerinin veya ortak kontrol ve/ veya kontrolüne sahip bulunduğu şirketlerin kiracı olarak taraf oldukları gayrimenkul kiralama sözleşmeleri hariç. - Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan Türkiye'de yerleşik kişilerin kiracı olarak taraf oldukları gayrimenkul kiralama sözleşmeleri hariç. -Kamu kurum ve kuruluşlarının taraf olduğu döviz cinsinden veya dövize endeksli ihaleler, sözleşmeler ve milletlerarası andlaşmaların ifası kapsamında gerçekleştirilecek olan projeler dahilinde; yükleniciler veya görevli şirketlerin ve bunların sözleşme imzaladığı tarafların üçüncü taraflarla akdedeceği veya bahsi geçen projeler çerçevesinde akdedilecek gayrimenkul kira sözleşmeleri hariç. (Gayrimenkul kira sözleşmeleri kapsamında verilen depozitolar ve sözleşmelerin ifası kapsamında dolaşıma girmiş kıymetli evraklar döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak işlem görmeye devam edebilecektir)

	Türkiye'de yerleşik kişiler arasındaki sözleşmenin Konusu	13 Eylül 2018 tarihinden önce akdedilen döviz/ dövize endeksli sözleşmeler	13 Eylül 2018 tarihinden sonra akdedilecek döviz/dövize endeksli sözleşmeler	Diğer Hususlar
3	İş sözleşmeleri	TL olarak yeniden belirlenmelidir	Yapılamaz	-Yurt dışında ifa edilecek iş sözleşmeleri ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz/ dövize endeksli yapılabilir. -Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan Türkiye'de yerleşik kişilerin taraf olduğu iş sözleşmeleri ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz/dövize endeksli yapılabilir. - Dışarıda yerleşik kişilerin Türkiye'de bulunan; şube, temsilcilik, ofis, irtibat bürosu, doğrudan veya dolaylı olarak yüzde elli ve üzerinde pay sahipliklerinin veya ortak kontrol ve/ veya kontrolüne sahip bulunduğu şirketler ile serbest bölgedeki faaliyetleri kapsamında serbest bölgelerdeki şirketlerin **işveren olarak** taraf olduğu iş sözleşmelerinde sözleşme bedeli döviz cinsinden veya dövize endeksli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz/dövize endeksli yapılabilir. **-Gemi adamlarının** taraf oldukları iş sözleşmeleri ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz/dövize endeksli yapılabilir.

	Türkiye'de yerleşik kişiler arasındaki sözleşmenin Konusu	13 Eylül 2018 tarihinden önce akdedilen döviz/ dövize endeksli sözleşmeler	13 Eylül 2018 tarihinden sonra akdedilecek döviz/dövize endeksli sözleşmeler	Diğer Hususlar
4	Hizmet sözleşmeleri (Danışmanlık, aracılık ve taşımacılık dahil)	TL olarak yeniden belirlenmelidir	Yapılamaz	-Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan kişilerin taraf oldukları hizmet sözleşmeleri ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz/dövize endeksli yapılabilir. -İhracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler kapsamında yapılan hizmet sözleşmeleri ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz/dövize endeksli yapılabilir. -Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışında gerçekleştirecekleri faaliyetler kapsamında yapılan hizmet sözleşmeleri ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz/dövize endeksli yapılabilir. -Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdedecekleri, Türkiye'de başlayıp yurtdışında sonlanan, yurtdışında başlayıp Türkiye'de sonlanan ve yurt dışında başlayıp yurtdışında sonlanan hizmet sözleşmeleri ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz/dövize endeksli yapılabilir. -Dışarıda yerleşik kişilerin Türkiye'de bulunan; şube, temsilcilik, ofis, irtibat bürosu, doğrudan veya dolaylı olarak yüzde elli ve üzerinde pay sahipliklerinin veya ortak kontrol ve/veya kontrolüne sahip bulunduğu şirketler ile serbest bölgedeki faaliyetleri kapsamında serbest bölgelerdeki şirketlerin hizmet alan olarak taraf olduğu hizmet sözleşmeleri ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz/dövize endeksli yapılabilir. - Uluslararası piyasalarda fiyatı döviz cinsinden belirlenen kıymetli madenlere ve/veya emtiaya endekslenen ve/ veya dolaylı olarak dövize endekslenen sözleşmeler dövize endeksli sözleşme olarak kabul edilmektedir. Ancak taşımacılık faaliyetlerine ilişkin hizmet sözleşmelerinde akaryakıt fiyatları baz alınarak endeksleme yapılması mümkün hale getirilmiştir.

	Türkiye'de yerleşik kişiler arasındaki sözleşmenin Konusu	13 Eylül 2018 tarihinden önce akdedilen döviz/ dövize endeksli sözleşmeler	13 Eylül 2018 tarihinden sonra akdedilecek döviz/dövize endeksli sözleşmeler	Diğer Hususlar
5	Bilişim teknolojileri kapsamında **yurt dışında üretilen yazılımlara** ilişkin satış sözleşmeleri ile **yurt dışında üretilen donanım ve yazılımlara** ilişkin **lisans ve hizmet** sözleşmelerinde sözleşme bedeli döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılabilecektir.	Döviz/Dövize endeksli yapılabilir	Döviz/Dövize endeksli yapılabilir	Yurt içinde üretilen yazılımların satış sözleşmeleri ile yurt içinde üretilen donanım ve yazılımlara ilişkin lisans ve hizmet sözleşmeleri TL olarak yapılacaktır.
6	Menkul Satış Sözleşmeleri	Döviz/Dövize endeksli yapılabilir	Döviz/Dövize endeksli yapılabilir	-Taşıt satış sözleşmeleri hariç. (İş Makinesi satış sözleşmeleri döviz/ dövize endeksli olabilecektir.)
7	Taşıt Satış Sözleşmeleri	TL olarak yeniden belirlenmelidir	Yapılamaz	-13.09.2018 tarihi öncesinde akdedilmiş yolcu taşıma amaçlı ticari taşıt satış sözleşmelerinin Türk Lirasına çevrilme zorunluluğu yoktur.
8	Menkul Kiralama sözleşmeleri	Döviz/Dövize endeksli yapılabilir	Döviz/Dövize endeksli yapılabilir	Taşıt Kiralama sözleşmeleri hariç. (İş Makinesi kiralama sözleşmeleri döviz/ dövize endeksli olabilecektir.)
9	Taşıt Kiralama sözleşmeleri	Döviz/Dövize endeksli yapılabilir	Yapılamaz	-13.09.2018 tarihinden önce akdedilen Döviz/Dövize endeksli sözleşmeler, sözleşme süresi sonuna kadar geçerli olacaktır.
10	Eser Sözleşmeleri	TL olarak yeniden belirlenmelidir	Yapılamaz	**-Döviz cinsi maliyet** içeren eser sözleşmelerinde sözleşme bedeli döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılabilir.

	Türkiye'de yerleşik kişiler arasındaki sözleşmenin Konusu	13 Eylül 2018 tarihinden önce akdedilen döviz/ dövize endeksli sözleşmeler	13 Eylül 2018 tarihinden sonra akdedilecek döviz/dövize endeksli sözleşmeler	Diğer Hususlar
11	Finansal Kiralama Sözleşmeleri	TL olarak yeniden belirlenmelidir	Yapılamaz	-4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda tanımlanan gemilere ilişkin finansal kiralama (leasing) sözleşmelerinde sözleşme bedeli döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılabilecektir. -32 Sayılı Kararın 17/17A kapsamında yapılacak finansal kiralama sözleşmeleri hariç. (32 Sayılı Kararın 17. Maddesinde yurt dışından Döviz kredisi temin edebilecek Türkiye'de yerleşik kişiler, 17/A maddesinde ise yurt içinden Döviz kredisi temin edebilecek Türkiye'de yerleşik kişiler belirlenmiştir.) -13.09.2018 tarihi öncesinde akdedilmiş bulunan menkul ve gayrimenkullere ilişkin finansal kiralama sözleşmelerinin Türk Lirasına çevrilme zorunluluğu bulunmamaktadır.

12	Sermaye piyasası araçları (yabancı sermaye piyasası araçları ve depo sertifikaları ile yabancı yatırım fonu payları da dahil olmak üzere)	Döviz/Dövize endeksli yapılabilir	Döviz/Dövize endeksli yapılabilir	32 Sayılı Karar hükümleri saklı kalmak kaydıyla, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile bu Kanuna dayalı olarak yapılan düzenlemeler çerçevesinde sermaye piyasası araçlarının (yabancı sermaye piyasası araçları ve depo sertifikaları ile yabancı yatırım fonu payları da dahil olmak üzere) döviz cinsinden oluşturulması, ihracı, alım satımı ve yapılan işlemlere ilişkin yükümlülükler

	Türkiye'de yerleşik kişiler arasındaki sözleşmenin Konusu	13 Eylül 2018 tarihinden önce akdedilen döviz/ dövize endeksli sözleşmeler	13 Eylül 2018 tarihinden sonra akdedilecek döviz/dövize endeksli sözleşmeler	Diğer Hususlar
13	Türkiye'de yerleşik yolcu, yük veya posta taşıma faaliyetinde bulunan ticari havayolu işletmeleri; hava taşıma araçlarına, motorlarına ve bunların aksam ve parçalarına yönelik teknik bakım hizmeti veren şirketler; sivil havacılık mevzuatı kapsamında havalimanlarında yer hizmetleri yapmak üzere çalışma ruhsatı alan veya yetkilendirilen kamu ya da özel hukuk tüzel kişiliği statüsündeki kuruluşlar ile söz konusu kuruluşların kurdukları işletme ve şirketler ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayelerinde en az %50 hisse oranına sahip olduğu ortaklıkların Türkiye'de yerleşik kişilerle döviz cinsinden veya dövize endeksli bedeller içeren gayrimenkul satış, gayrimenkul kiralama ve iş sözleşmeleri dışındaki sözleşmeler	Döviz/Dövize endeksli yapılabilir	Döviz/Dövize endeksli yapılabilir	Gayrimenkul satış, gayrimenkul kiralama ve iş sözleşmeleri Türk Lirası ile yapılacaktır.
14	Kamu kurum ve kuruluşları ile Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı şirketlerinin taraf olduğu gayrimenkul satış ve gayrimenkul kiralama sözleşmeleri **dışında kalan** sözleşmeler	Döviz/Dövize endeksli yapılabilir	Döviz/Dövize endeksli yapılabilir	**Gayrimenkul satış ve gayrimenkul kiralam**a sözleşmeleri Türk Lirası ile yapılacaktır.

	Türkiye'de yerleşik kişiler arasındaki sözleşmenin Konusu	13 Eylül 2018 tarihinden önce akdedilen döviz/ dövize endeksli sözleşmeler	13 Eylül 2018 tarihinden sonra akdedilecek döviz/dövize endeksli sözleşmeler	Diğer Hususlar
15	4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamında gerçekleştirilen işlemlere ilişkin olarak yapılan sözleşmelerde sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri ile bu işlemlerle ilgili olarak bankaların taraf olduğu sözleşmeler	Döviz/Dövize endeksli yapılabilir	Döviz/Dövize endeksli yapılabilir	

16	Kamu kurum ve kuruluşlarının taraf olduğu döviz cinsinden veya dövize endeksli ihaleler, sözleşmeler ve milletlerarası andlaşmaların ifası kapsamında gerçekleştirilecek olan projeler dahilinde; yükleniciler veya görevli şirketlerin ve bunların sözleşme imzaladığı tarafların üçüncü taraflarla akdedeceği veya bahsi geçen projeler çerçevesinde akdedilecek, gayrimenkul satış ve iş sözleşmeleri dışında kalan sözleşmelerde, sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri	Döviz/Dövize endeksli yapılabilir	Döviz/Dövize endeksli yapılabilir	**Gayrimenkul satış ve iş sözleşmeleri** Türk Lirası ile yapılacaktır.

4.2.2. Tebliğde Yer Verilen Diğer Bazı Düzenlemeler

4.2.2.1. Döviz Cinsinden Düzenlenemeyecek Bir Sözleşmeye Konu Ödemelerde Tanzim Edilecek Kıymetli Evraklar da Türk Lirası Cinsinden Olacaktır

Döviz cinsinden ve dövize endeksli olarak düzenlenemeyecek sözleşmeler kapsamında düzenlenecek kıymetli evraklarda yer alan bedellerin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak belirlenmesi mümkün olmayacaktır. Örneğin: Gayrimenkul kiralama sözleşmelerinin ya da taşıt satış sözleşmelerinin Türk Lirası cinsinden düzenlenmesi zorunludur. Bu sözleşmeler kapsamında yapılacak ödemelerin çek veya senet ile yapılması halinde bu çek veya senetler de Türk Lirası olarak tanzim edilmek zorundadır.

4.2.2.2. Türkiye'de Yerleşik Kişi Tanımı Genişletilmiştir

32 Sayılı Karar'ın 2. maddesinde Türkiye'de yerleşik kişiler, "Yurt dışında işçi, serbest meslek ve müstakil iş sahibi Türk vatandaşları dahil Türkiye'de kanuni yerleşim yeri bulunan gerçek ve tüzel kişiler" olarak tanımlanmıştır. Ancak tebliğde yer verilen düzenleme ile aşağıda sayılanlar da Türkiye'de yerleşik kişi kabul edilecektir.

a) Uluslararası piyasalarda fiyatı döviz cinsinden belirlenen kıymetli madenlere ve/veya emtiaya endekslenen ve/veya dolaylı olarak dövize endekslenen sözleşmeler, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararın 4. maddesinin (g) bendi uygulaması kapsamında dövize endeksli sözleşme olarak değerlendirilecektir. Ancak, taşımacılık faaliyetlerine ilişkin hizmet sözleşmelerinde akaryakıt fiyatlarına endeksleme yapılması mümkündür.

b) Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışındaki;

- Şube,
- Temsilcilik,
- Ofis,
- İrtibat bürosu,
- İşlettiği veya yönettiği fonlar,
- Yüzde elli ve üzerinde pay sahipliklerinin bulunduğu şirketler ile
- Doğrudan ya da dolaylı olarak sahipliklerinde bulunan şirketler

32 Sayılı Kararın 4. maddesinin (g) bendi uygulaması kapsamında Türkiye'de yerleşik olarak değerlendirilecektir. Ancak, sözleşmenin yurt dışında ifa edilmesi durumunda bu hüküm uygulanmayacaktır.

4.2.2.3. Tebliğ ile 32 Sayılı Kararın 4/g Maddesinden İstisna Tutulan Ancak 13/09/2018 Tarihi Öncesinde Akdedilmiş Sözleşmeler Aynı Kararın Geçici 8. Maddesinden De İstisna Olacaktır

Tebliğ kapsamında akdedilecek sözleşmelerden istisna kapsamına alınan, ancak Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararın Geçici 8. maddesinin yürürlüğe girdiği tarihten (13/09/2018) önce akdedilmiş bulunan sözleşmeler de anılan geçici madde hükmünden istisna olacaktır.

Diğer bir ifadeyle, tebliğ ile döviz cinsi veya dövize endeksli olarak akdedilmesine imkan sağlanmış sözleşmelerden 13/09/2018 tarihi öncesi akdedilmiş olanların, 13/10/2018 tarihine kadar Türk Lirasına dönme zorunluluğu olmayacağına yer verilmiştir.

4.2.2.4. 13/09/2018 Tarihi Öncesinde Akdedilmiş Olan Taşıt Kiralama Sözleşmeleri 32 Sayılı Kararın Geçici 8. Maddesinden İstisna Olacaktır

Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararın Geçici 8. maddesinin yürürlüğe girdiği tarihten önce akdedilmiş bulunan taşıt kiralama sözleşmeleri anılan geçici madde hükmünden istisna olacaktır.

Diğer bir ifadeyle, tebliğde döviz cinsi veya dövize endeksli olarak yapılmayacağı açıklanan taşıt kiralama sözleşmelerinden, 13/09/2018 tarihi öncesinden akdedilmiş olan sözleşmeler, bu sözleşmelerin süresi dolana kadar sözleşme hükümleri dahilinde döviz cinsi veya dövize endeksli olmaya devam edebilecektir. Sözleşme süresi sonunda akdedilecek yeni sözleşmelerin ise Türk Lirası olaran tanzim edilmesi gerekecektir.

Somut bir örnek vermek gerekirse, filo kirama şirketleri, 13/09/2018 tarihi öncesinde yaptıkları döviz cinsi veya dövize endeksli sözleşmelere istinaden, bu sözleşmelerin süresi dolana kadar sözleşmede belirlenen sözleşme bedeline göre fatura tanzim etmeye devam edebileceklerdir.

4.2.2.5. 13/09/2018 Tarihi Öncesinde Akdedilmiş Finansal Kiralama Sözleşmeleri

13.09.2018 tarihi öncesinde akdedilmiş finansal kiralama sözleşmelerinin ve yolcu taşıma amaçlı ticari taşıt satış sözleşmelerinin Türk Lirasına çevrilme zorunluluğu bulunmayacaktır.

4.2.2.6. Gayrimenkul Kiralaması Kapsamında Verilmiş Depozitolar ile Dolaşıma Girmiş Döviz Cinsi Çekler

Gayrimenkul kira sözleşmeleri kapsamında verilen depozitolar ve sözleşmelerin ifası kapsamında dolaşıma girmiş kıymetli evraklar döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak işlem görmeye devam edebilecektir.

4.2.2.7. İstisna Kapsamına Alınmayan Sözleşmelerde Sözleşme Bedellerinin Türk Lirası Olarak Yeniden Belirlenmesi Zorunludur

Sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılması mümkün olmayan sözleşmelerde yer alan bedellerin Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararın Geçici 8. maddesi kapsamında (13/10/2018 tarihine kadar) Türk parası olarak taraflarca yeniden belirlenmesi zorunludur.

4.2.2.8. Sözleşme Bedelinin Türk Lirası Olarak Yeniden Belirlenmesinde Taraflar Anlaşamaz ise Esas Alınacak Döviz Kurları

13/09/2018 tarihi öncesinde akdedilmiş ancak 32 sayılı Kararın 4/g ve geçici 8. maddeleri kapsamında sözleşme bedelinin Türk Lirası olarak yeniden belirlenmesi gereken hallerde temel olarak tarafların karşılıklı anlaşması temeldir.

Taraflar anlaşamaz ise esas alınacak döviz kurları tebliğde aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

a) Söz konusu bedellerin 2/1/2018 tarihinde belirlenen Merkez Bankası efektif satış kuru kullanılarak hesaplanan Türk parası cinsinden karşılığının, 2/1/2018 tarihinden bedellerin yeniden belirlendiği tarihe kadar TÜFE endeksindeki aylık değişim oranları esas alınarak artırılması suretiyle belirlenecektir.

b) 13/09/2018 tarihi öncesinde akdedilmiş konut ve çatılı iş yeri kira sözleşmelerinde döviz veya dövize endeksli olarak belirlenen bedeller yukarıda (a) bendine göre iki yıllık süre için Türk parası olarak belirlenir. Ancak, Türk parası olarak belirlemenin yapıldığı kira yılının sonundan itibaren bir yıl geçerli olmak üzere; anılan paragraf uyarınca Türk parası olarak belirlenen kira bedeli, taraflarca belirlenirken mutabakata varılamazsa, belirleme tarihinden belirlemenin yapıldığı kira yılının sonuna kadar Türkiye İstatistik Kurumunun her ay için belirlediği tüketici fiyat endeksi (TÜFE) aylık değişim oranları esas alınarak artırılması yoluyla belirlenecektir. Bir sonraki kira yılı Türk parası cinsinden kira bedeli ise, taraflarca belirlenirken mutabakata varılamazsa, önceki kira yılında geçerli olan kira bedelinin Türkiye İstatistik Kurumunun belirlediği tüketici fiyat endeksi (TÜFE) aylık değişim oranları esas alınarak artırılması yoluyla belirlenecek ve belirlenen Türk parası cinsinden kira bedeli bu fıkrada belirtilen iki yıllık sürenin sonuna kadar geçerli olacaktır.

c) (a) ve (b) bentlerinde açıklanan esaslar, sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılması mümkün olmayan sözleşmelerde tahsili yapılmış veya gecikmiş alacaklar için uygulanmayacaktır.

4.2.2.9. 13/09/2018 Tarihi Öncesinde Düzenlenmiş ve Dolaşıma Girmiş Döviz Cinsi Kıymetli Evraklar

13.09.2018 öncesinde tanzim edilmiş ve dolaşıma girmiş kıymetli evraklar döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak işlem görmeye ve tahsil edilmeye devam edilecektir.

4.3. Yenilenen Sözleşmelerde Damga Vergisi

22.11.2018 tarih ve 22 sayılı Damga Vergisi Sirkülerinde, 13.09.2018 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 85 sayılı "Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar"ın uygulanması kapsamında, döviz cinsinden kararlaştırılmış sözleşmelerdeki bedellerin Türk parası olarak değiştirilmesine ilişkin düzenlenen kağıtlarda damga vergisi uygulamasına dair açıklamalara yer verilmiştir.

Belli parayı ihtiva eden sözleşmeler Damga Vergisi Kanunu ya da özel kanunlarda herhangi bir istisna hükmü yer almadığı sürece nispi damga vergisine tabi bulunmaktadır. Belli parayı ihtiva eden sözleşmelerin değiştirilmesi halinde ise değişikliğe ilişkin kağıdın, artan tutar üzerinden damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Bu çerçevede, 85 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı kapsamında döviz cinsinden düzenlenmiş olan sözleşmelerin bedellerinin Türk Lirası (TL) olarak yeniden belirlenmesine ilişkin düzenlenen kağıtların;

- Sözleşmelerin diğer maddelerinde (taraf, süre uzatımı, yeni iş ilavesi vb.) bir değişiklik yapılmaksızın münhasıran bedele ilişkin düzenleme yapılması,
- Yapılacak değişiklik sonrası Türk Lirası cinsinden belirlenecek toplam bedelin, ilk sözleşmede yer alan döviz cinsinden bedel ile değişikliğe ilişkin kağıdın düzenlendiği tarihteki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca ilan edilen cari döviz satış kurunun çarpımı suretiyle bulunacak tutarı geçmemesi,
- İlk sözleşmeye atıf yapılmış olması

şartlarını birlikte taşıması halinde, söz konusu değişikliğe ilişkin kağıtlardan ayrıca damga vergisi aranılmayacaktır.

Diğer taraftan, sözleşme bedelinin Türk Lirasına uyarlanmasına yönelik düzenlenen kağıdın, yabancı para ile düzenlenen sözleşmenin diğer maddelerinde bir değişiklik yapılmaksızın, düzenlendiği tarihteki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satış kurlarına göre hesaplanacak tutardan daha yüksek bir bedel içermesi durumunda, ilk sözleşmedeki damga vergisinin azami tutardan ödenmemiş olması kaydıyla, artan tutar üzerinden damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Yabancı para cinsinden düzenlenen sözleşmelerde damga vergisinin azami tutardan ödenmiş olması halinde ise, değişikliğe ilişkin kağıdın yukarıda belirtilen nitelikleri haiz olması kaydıyla, artan bedel nedeniyle bu kağıttan ayrıca damga vergisi aranmayacaktır.
Bedelin Türk Lirası olarak belirlenmesine ilişkin düzenlenen kağıdın, ilk sözleşme yerine yeni bir sözleşme olarak veya aynı sonucu doğuracak şekilde bedel dışındaki unsurları da değiştirecek şekilde düzenlenmesi halinde, bu kağıt için genel hükümler çerçevesinde damga vergisi hesaplanacaktır.
Örnek 1:
5/5/2016 tarihinde toplam sözleşme bedeli 100.000 ABD olan bir sözleşme imzalandığını; 85 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı kapsamında, 2016 tarihli sözleşmenin diğer koşullarında bir değişiklik olmaksızın sözleşme bedelinin Türk parası ile değiştirilmesi için 14/9/2018 tarihinde ilk sözleşmeye atıf yapan bir sözleşme düzenlenmiş olduğunu varsayalım (14/9/2018 tarihinde geçerli Merkez Bankası döviz satış kuru 1 ABD=6,3681).
İlk sözleşmedeki toplam tutarın değiştirilmesi durumunda:
Değişikliğe ilişkin sözleşmenin düzenlendiği 14/9/2018 tarihi itibarıyla 5/5/2016 tarihli sözleşmenin toplam bedeli, (100.000 ABD *6,3681) 636.810 Türk Lirası olarak dikkate alınacaktır. Buna göre, bedelin Türk Lirası olarak belirlenmesine ilişkin 14/9/2018 tarihli sözleşmede,
- Bedelin 636.810 Türk Lirası veya altında bir bedel olarak belirlenmesi durumunda, değişikliğe ilişkin kağıt nedeniyle damga vergisi aranmayacaktır.
- Bedelin 636.810 Türk Lirasını geçmesi halinde, değişikliğe ilişkin kağıt için artan tutar üzerinden nispi damga vergisi alınacaktır.
İşin bir kısmının gerçekleşmesi nedeniyle bakiye tutarın değiştirilmek istenmesi durumunda:
Değişikliğe ilişkin sözleşmenin düzenlendiği 14/9/2018 tarihi itibarıyla 5/5/2016 tarihli sözleşmeye konu işin %60'ının tamamlandığı durumda, kalan %40'lık kısmı için ilk sözleşmenin bedeli, (40.000 ABD *6,3681) 254.724 Türk Lirası olarak dikkate alınacaktır. Buna göre, işin kalan kısmına ilişkin bedelin Türk Lirası olarak belirlenmesine yönelik düzenlenen 14/9/2018 tarihli sözleşmede,
- Bedelin 254.724 Türk Lirası veya altında bir bedel olarak belirlenmesi durumunda, değişikliğe ilişkin kağıt nedeniyle damga vergisi aranmayacaktır.
- Bedelin 254.724 Türk Lirasını geçmesi halinde, artan tutar üzerinden nispi damga vergisi alınacaktır.
Örnek 2:
5/5/2016 tarihinde 10 yıllık sözleşme imzalandığını, sözleşmede yıllık bedelin 10.000 ABD, toplam sözleşme bedelinin ise 100.000 ABD olduğu belirlemelerine yer verildiği; daha sonra 85 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı kapsamında 20/9/2018 tarihinde sözleşme bedelinin Türk parasına çevrildiğini ve sözleşme süresinin de aynı bedelle 1 yıl uzatıldığı varsayıldığında, sözleşmenin Türk Lirasına çevrilmesinde bedel artmasa dahi süre uzatımı nedeniyle uzatılan süre için belirlenen yeni bedel ve uzayan süre dikkate alınmak suretiyle damga vergisi hesaplanması gerekecektir.
Diğer taraftan, ilk sözleşmenin başka hükümlerinde de değişiklik olması veya bu sözleşme yerine geçecek tamamen yeni bir sözleşme yapılması durumunda, bu sözleşme ihtiva ettiği toplam tutar üzerinden genel hükümler çerçevesinde nispi damga vergisine tabi olacaktır.

4.4. Cezai Yaptırım

Tebliğe aykırılıklara ilişkin Türk Parası Kıymetinin Korunması Hakkında 1567 Sayılı Kanunun 3. maddesinin birinci fıkrası kapsamında 2018 yılı için 6.306-52.601 TL idari para cezası sözleşmenin her bir tarafı için ayrı ayrı olmak üzere uygulanacaktır. Tekerrür durumunda ise bu cezalar iki katı olarak uygulanmaktadır.

5. İhracat Bedellerinin En Geç 180 Gün İçinde Yurda Getirilmesi

04.09.2018 tarih ve 30525 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (İhracat Bedelleri Hakkında) (Tebliğ No: 2018-32/48) ile yapılan düzenlemeye göre, Türkiye'de yerleşik kişiler tarafından gerçekleştirilen ihracat işlemlerine ilişkin bedellerin, ithalatçının ödemesini müteakip doğrudan ve gecikmeksizin ihracata aracılık eden bankaya transfer edilmesi veya getirilmesi zorunlu tutulmuştur. Bedellerin yurda getirilme süresi fiili ihraç tarihinden itibaren 180 günü geçemeyecektir.
Tebliğin 04.09.2018 tarihinden itibaren geçerli olması nedeniyle tebliğ hükümleri bu tarihten itibaren yapılan ihracatlar için uygulanacaktır.
Tebliğde yer verilen düzenlemeler genel olarak aşağıdaki gibidir.

5.1. İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesi

Türkiye'de yerleşik kişiler tarafından gerçekleştirilen ihracat işlemlerine ilişkin bedeller, ithalatçının ödemesini müteakip doğrudan ve gecikmeksizin ihracata aracılık eden bankaya transfer edilecek veya getirilecektir. Bedellerin yurda getirilme süresi fiili ihraç tarihinden itibaren 180 günü geçemeyecektir. [74]

İhracat işlemlerine ilişkin bedeller aşağıdaki ödeme şekillerinden birine göre yurda getirilebilecektir:

a) Akreditifli Ödeme,

b) Vesaik Mukabili Ödeme,

[74] İhracat yönetmeliğinin 4. maddesinde ihracat "Bir malın, yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasını veyahut Müsteşarlıkça ihracat olarak kabul edilecek sair çıkış ve işlemleri" olarak tanımlanmıştır. Diğer taraftan 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinde "Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz." Düzenlemesi yer almaktadır. Bu çerçevede yasal merkezi serbest bölgede bulunan şirketlerin düzenleme kapsamı dışında tutulması gerektiği kanaatindeyiz. TCMB tarafından yayınlanan Genelge'de de bu konuya dair net bir açıklamaya yer verilmemiştir. almaktadır.

c) Mal Mukabili Ödeme,

d) Kabul Kredili Akreditifli Ödeme,

e) Kabul Kredili Vesaik Mukabili Ödeme,

f) Kabul Kredili Mal Mukabili Ödeme,

g) Peşin Ödeme,

ğ) Banka Ödeme Yükümlülüğü (BPO)

İhracat bedellerinin beyan edilen Türk parası veya döviz üzerinden yurda getirilmesi esastır. Ancak, döviz üzerinden yapılacağı beyan edilen ihracat karşılığında farklı bir döviz cinsinin veya Türk parası üzerinden yapılacağı beyan edilen ihracat karşılığında döviz getirilmesi mümkündür. İhracat bedelinin yolcu beraberinde efektif olarak yurda getirilmesi halinde gümrük idarelerine beyan edilmesi zorunludur.

5.2. Peşin Döviz

Peşin döviz karşılığında ihracatın 24 ay içinde gerçekleştirilmesi zorunlu olacaktır. Dahilde İşleme İzin Belgesi ve Vergi, Resim ve Harç İstisna Belgesi kapsamında ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerle ilgili olarak sağlanan peşin dövizlerin kullanım süresi belge süresi (ek süreler dahil) kadar olacaktır.

Tamamı tek seferde iade edilmeyen veya süresi içinde ihracatı gerçekleştirilemeyen peşin dövizler prefinansman hükümlerine tabi olacaktır. Prefinansman hükümlerine tabi hale gelen peşin dövizlerin, ihracat taahhüt sürelerinin ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde uzatılması halinde, alıcının muvafakat etmesi kaydıyla kullanım süreleri de verilen ek süre kadar uzatılmış sayılacaktır.

5.3. Özelliği Olan İhracat

Yurt dışına müteahhit firmalarca yapılacak ihracatın bedelinin 365 gün içinde yurda getirilmesi zorunludur.

Konsinye yoluyla yapılacak ihracatta bedellerin kesin satışı müteakip; uluslararası fuar, sergi ve haftalara bedelli olarak satılmak üzere gönderilen malların bedellerinin ise gönderildikleri fuar, sergi veya haftanın bitimini müteakip 180 gün içinde yurda getirilmesi zorunludur.

İhracat yönetmeliğinin 4. maddesinde Konsinye İhracat "Kesin satışı daha sonra yapılmak üzere yurt dışındaki alıcılara, komisyonculara, ihracatçının yurt dışındaki şube veya temsilciliklerine mal gönderilmesi" olarak tanımlanmıştır.

İlgili mevzuat hükümlerine göre yurt dışına geçici ihracı yapılan malların verilen süre veya ek süre içinde yurda getirilmemesi veya bu süreler içerisinde satılması halinde satış bedelinin süre bitiminden veya kesin satış tarihinden itibaren 90 gün içinde yurda getirilmesi zorunludur.

Yürürlükteki İhracat Rejimi ve Finansal Kiralama (leasing) Mevzuatı çerçevesinde kredili veya kiralama yoluyla yapılan ihracatta, ihracat bedelinin kredili satış veya kiralama sözleşmesinde belirlenen vade tarihlerini izleyen 90 gün içinde yurda getirilmesi zorunludur.

İhracat işlemlerine ait sözleşmelerde bedellerin tahsili için fiili ihraç tarihinden itibaren 180 günden fazla vade öngörülmesi durumunda, bedellerin vade bitiminden itibaren 90 gün içinde yurda getirilmesi zorunludur.

5.4. İhracat İşlemlerinde Sorumluluk

İhraç edilen malların bedelinin süresinde yurda getirilmesinden ve ihracat hesabının süresinde kapatılmasından ihracatçılar sorumlu olacaktır.

Alacak hakkının satın alınması suretiyle ticari riskin bankalar veya faktoring şirketlerince üstlenilmesi durumunda, ihracat bedelinin yurda getirilmesi ile ilgili sorumluları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili olacaktır.

İhracata aracılık eden bankalar ihracat bedellerinin yurda getirilmesini ve satışının yapılmasını izlemekle yükümlü olacaklardır.

5.5. İhracat Bedelinden İndirimler

1) İhracatla ilgili navlun, sigorta primi, komisyon, ardiye, depolama, antrepo, gümrük resmi, harç ve faktoring masrafları ile uluslararası para piyasalarında geçerli faiz oranlarını geçmemek üzere iskonto giderleri gibi masraflar için yapılacak indirimler ile konsinyasyon yoluyla ihraç edilen mallarla ilgili nakil, muhafaza, bakım ve fümügasyon, rafa (manipülasyon), satış ve benzeri masrafların ihracat bedelinden mahsubu bankalarca incelenip sonuçlandırılacaktır.

2) Ticari teamüllerin gereği olarak satış akdinde veya akreditiflerde ayrıca varış yerinde tartı ve analiz yapılması şartı bulunuyorsa, tartı ve analiz sonucunda tespit edilen vezin noksanlığı veya kalite farkı ile ekspertiz ve tahkim ücretleri ve rafa (manipülasyon) masraflarının (hariçteki gözetme şirketleri ücretleri dahil) mal bedelinden mahsubu bankalarca incelenip sonuçlandırılacaktır.

3) Dış ticaret mevzuatı hükümleri çerçevesinde gerçekleştirilen mal ihraç ve ithalinde, tarafların aynı kişiler olması ve ihraç bedellerinin yurda getirilme süresi içinde kalınması kaydıyla, mal ihraç ve ithal bedellerinin bankalarca mahsubuna ilişkin esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecektir.

4) Yukarıda yer verilen üçüncü ve dördüncü fıkralarda belirtilen haller dışında kalan talepler Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından incelenip sonuçlandırılacaktır. İhracat bedellerinden mahsuba izin verilen hallerde, ihracat bedelleri süresi içinde yurda getirilmiş sayılacaktır. Mahsuba tabi tutulan kısım için mahsup tarihinde geçerli döviz alış kuru üzerinden döviz alım ve satım belgeleri düzenlenecektir.

5.6. Hesap Kapatma, İhbar ve Ek Süre

Ticari amaçla mal ihracında, bedelleri yurda getirilme süresi içinde gelen ihracat ile ilgili hesaplar aracı bankalarca kapatılacaktır.

Bankalarca söz konusu bedellerin yurda getirildiğine dair tebliğin ekinde yer alan EK-1: İhracat Bedeli Kabul Belgesi düzenlenecektir.

Süresi içinde kapatılmayan ihracat hesapları aracı bankalarca 5 iş günü içinde muamelenin safhalarını belirtecek şekilde yazılı olarak ilgili Vergi Dairesi Başkanlığına veya Vergi Dairesi Müdürlüğüne ihbar edilecektir.

İlgili Vergi Dairesi Başkanlığınca veya Vergi Dairesi Müdürlüğünce, ihbarı müteakip 10 iş günü içinde ilgililere hesapların kapatılmasını teminen 90 gün süreli ihtarname gönderilecektir. Bu süre içinde hesapların kapatılması veya tebliğin 9. maddesinde belirtilen mücbir sebep hallerinin ya da haklı durumun belgelenmesi gerekli olacaktır.

Mücbir sebeplerin varlığı halinde, mücbir sebebin devamı müddetince altışar aylık dönemler itibarıyla ilgili Vergi Dairesi Başkanlığınca veya Vergi Dairesi Müdürlüğünce ek süre verilecektir.

Mücbir sebep halleri dışında kalan haklı durumların varlığı halinde, hesapların kapatılmasına ilişkin altı aya kadar olan ek süre talepleri, firmaların haklı durumu belirten yazılı beyanına istinaden üçer aylık devreler halinde ilgili Vergi Dairesi Başkanlığınca veya Vergi Dairesi Müdürlüğünce, altı aylık süreden sonraki ek süre talepleri Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından incelenip sonuçlandırılacaktır.

Mücbir sebeplerin varlığı nedeniyle Vergi Dairesi Başkanlığınca veya Vergi Dairesi Müdürlüğünce verilen 24 aylık ek sürenin sonunda mücbir sebebin devamının belgelenmesi halinde açık ihracat hesabının kapatılmasına ilişkin talepler Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından incelenip sonuçlandırılır.

5.7. Mücbir Sebep ve Haklı Durum Halleri ile Bu Hallerin Tevsiki

Mücbir sebep kabul edilebilecek haller tebliğde aşağıdaki gibi sayılmıştır:

a) İthalatçı veya ihracatçı firmanın infisahı, iflası, konkordato ilan etmesi veya faaliyetlerini daimi olarak tatil etmesi, firma hakkında iflasın ertelenmesi kararı verilmesi, şahıs firmalarında firma sahibinin ölümü,

b) Grev, lokavt ve avarya hali,

c) İhracatçı veya ithalatçı memleket resmi makamlarının karar ve işlemleri ya da muhabir bankaların muameleleri dolayısıyla hesapların kapatılmasının imkânsız hale gelmesi,

ç) Tabii afet, harp ve abluka hali,

d) Malların kaybı, hasara uğraması veya imha edilmesi,

e) İhtilaf nedeniyle dava açılması veya tahkime başvurulması.

Mücbir sebep hallerinin tevsiki;

(a) ve (e) halinin yetkili mercilerden, (b) ve (ç) halinin, ithalatçının bulunduğu memleketin resmi makamlarından veya mahalli odaca tasdik edilmiş olmak kaydıyla alıcı veya ithalatçı firmadan (harp ve abluka hali hariç), (c) halinin Türkiye Cumhuriyeti resmi makamlarından, ithalatçının bulunduğu memleketin resmi makamlarından veya muhabir bankalardan, (d) halinin ise sigorta şirketlerinden, uluslararası gözetim şirketlerinden veya ilgili ülke resmi makamlarından alınmış belgelerle tevsik edilmesi şarttır.

Mücbir sebep halleri ile ilgili olarak yurtdışından temin edilecek belgelerin dış temsilciliklerimizce veya Lahey Devletler Özel Hukuku Konferansı çerçevesinde hazırlanan Yabancı Resmi Belgelerin Tasdik Mecburiyetinin Kaldırılması Sözleşmesi hükümlerine göre onaylanmış olması gerekecektir.
Mücbir sebep halleri dışında kalan, ancak bedel getirme süreleri içerisinde ihracat bedelinin yurda getirilmesine engel olan ve resmi kayıtlarla tevsik edilebilen durumlar Vergi Dairesi Başkanlıkları veya Vergi Dairesi Müdürlüklerince haklı durum olarak değerlendirilebilir.

5.8. Terkin

Her bir gümrük beyannamesi itibarıyla;
a) 30.000 ABD dolarına kadar noksanlığı olan ihracat hesapları doğrudan bankalarca ödeme şekline ve toplam beyanname tutarına olan oranına bakılmaksızın,
b) 30.000 ABD dolarından yüksek olmakla birlikte 100.000 ABD doları veya eşitini aşmayan, beyanname veya formda yer alan bedelin %10'una kadar noksanlığı olan (sigorta bedellerinden kaynaklanan noksanlıklar dahil) ihracat hesapları doğrudan bankalarca ödeme şekline bakılmaksızın,
c) 200.000 ABD doları veya eşitini aşmamak üzere, 9 uncu maddede belirtilen mücbir sebep ve haklı durum halleri göz önünde bulundurulmak suretiyle beyanname veya formda yer alan bedelin % 10'una kadar açık hesaplar ilgili Vergi Dairesi Başkanlığınca veya Vergi Dairesi Müdürlüğünce,
terkin edilmek suretiyle kapatılacaktır.
Her bir gümrük beyannamesi itibarıyla, 200.000 ABD doları veya eşitini aşan noksanlığı olan açık hesaplara ilişkin terkin talepleri tebliğin 9. maddesinde belirtilen mücbir sebepler ile haklı durumlar göz önünde bulundurulmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından incelenip sonuçlandırılacaktır.

5.9. Yetki

Hazine ve Maliye Bakanlığı tebliğin tatbikatını temin etmek amacıyla gerekli göreceği her türlü tedbiri almaya, haklı durumları değerlendirip sonuçlandırmaya, tereddütlü hususları gidermeye, tebliğde öngörülen haller dışında kalan özel durumları inceleyip sonuçlandırmaya, döviz getirme sürelerini uzatmaya, döviz getirme zorunluluğunu kısmen veya tamamen kaldırmaya, bu Tebliğde öngörülen miktarlar ile süreleri belirlemeye ve değiştirmeye yetkili kılınmıştır.

5.10. Merkez Bankası Genelgesi

Uygulamaya dair Merkez Bankası tarafından İhracat Genelgesi yayınlanmıştır. Genelgede öne çıkan bazı hususları aşağıdaki belirtebiliriz.
• 180 gün azami süre olup bedellerin ithalatçının ödemesini müteakip doğrudan ve gecikmeksizin yurda getirilmesi esastır.
• İhracat işlemlerine ait sözleşmelerde bedellerin tahsili için fiili ihraç tarihinden itibaren 180 günden fazla vade öngörülmesi durumunda, bedellerin yurda getirilme süresi vade bitiminden itibaren 90 günü geçemeyecektir. Öngörülen vadenin tespiti için ihracatçının yazılı beyanıyla birlikte vade içeren sözleşmenin ya da vadeyi tevsik niteliğini haiz proforma fatura veya poliçenin aracı bankaya ibrazı zorunludur.
• Efektif olarak getirilen ihracat bedelinin yurt dışından getirildiğinin tespiti gümrük idarelerince onaylı ve Genelge ekinde örneği yer alan Nakit Beyan Formu (NBF) ile yapılacaktır.
• Gümrük beyannamesi bilgilerinin DAB'a eklenmesi suretiyle, birden fazla gümrük beyannamesi için tek DAB düzenlenmesi mümkündür.
• Serbest bölgelere yapılan ihracat işlemleri de 2018-32/48 sayılı Tebliğ hükümleri kapsamındadır.
• Hizmet ihracatı, transit ticaret, Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satış, Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satış, mikro ihracat ve 5.000 ABD doları veya karşılığı Türk lirasını geçmeyen tutardaki ihracat işlemlerinde işlemlerinde bedellerin tamamının tasarrufu serbesttir.
• İran ve Suriye'ye yapılan ihracat işlemleriyle ilgili olarak, ihracat bedellerinin 180 gün içinde yurda getirilmesi uygulaması geçerli olmayacaktır.
• İhracat bedellerinin beyan edilen Türk parası veya döviz üzerinden yurda getirilmesi esas olup, bedelin beyan edilenden farklı bir döviz üzerinden getirilmesi mümkündür.
• Peşin bedel karşılığı ihracatın 24 ay içerisinde yapılması zorunludur. Peşin döviz karşılığında 24 ay içerisinde ihracat yapılmaması veya bu süre içerisinde peşin döviz tutarının tamamının tek seferde iade edilmemesi durumunda bu tutar kambiyo mevzuatı açısından prefinansman kredisi hükümlerine tabi olacaktır. Peşin bedelin iadesine ilişkin KKDF mevzuatı hükümleri saklıdır. 04.09.2018 tarihi öncesinde ihracatçıya peşin ödenen bedeller 2018-32/48 sayılı Tebliğ hükümleri kapsamında değildir.

• İhracat bedelinin tespitinde gümrük beyannamesinin 22. hanesindeki değer esas alınır. Ancak bu hanede belirtilen tutarın mal bedelinin dışında navlun ve/veya sigortayı da kapsaması ve ihracat bedeli olarak 22. hanede kayıtlı tutarın faturada kayıtlı tutara eşit olması halinde faturada kayıtlı bedel esas alınacaktır. Gümrük beyannamesinin 22. hanesinde kayıtlı tutarın faturada kayıtlı tutardan farklı olması ve gümrük beyannamesinin 22. hanesinde kayıtlı olan döviz tutarının ABD doları dışında bir döviz cinsinden olması halinde gümrük beyannamesinin 46. hanesinde ABD doları olarak gösterilen değer dikkate alınacaktır.
• Gümrük beyannamesinin 22. hanesinde kayıtlı döviz cinsi ile ihracatçıya ödenen döviz cinsinin farklı olması halinde kapatma işlemleri için yapılacak hesaplamalarda; fiili ihraç tarihindeki Merkez Bankası çapraz kurları kullanılacaktır.
• Gümrük beyannamesinde kayıtlı alıcı firma veya bu firma dışındaki gerçek veya tüzel kişiler tarafından yurt dışından havale olarak gönderilen dövizin, herhangi bir referans veya fatura numarasıyla irtibatlandırılmış olup olmadığına bakılmaksızın ihracatçının beyan edeceği GB konusu ihracatın bedeli olarak alışının yapılması mümkün olabilecektir. Ancak, serbest bölgelerdeki bankalar aracılığıyla yapılan havalelere istinaden döviz alışı, sadece GB'de alıcının bulunduğu ve malın gideceği yer olarak serbest bölgenin gösterilmesi halinde yapılabilecektir. Serbest bölgeler dışındaki başka ülkelere yapılan ihracat bedelinin serbest bölgeden gönderilen havaleye istinaden alışı yapılamayacaktır.
• Gümrük beyannamesinde kayıtlı imalatçı veya tedarikçi firma lehine gelen dövizin, imalatçı veya tedarikçi ile ihracatçı firmanın yazılı beyanının alınması kaydıyla ihracatçı firma adına ihracat bedeli olarak alışı yapılabilecektir. Gümrük beyannamesinde imalatçı veya tedarikçi firma unvanının kayıtlı olmadığı işlemlerde, ihraç konusu malın imalatçı veya tedarikçi firma tarafından ihracatçı firmaya satıldığına dair faturanın ibraz edilmesi ve ihracatçı ile imalatçı veya tedarikçi firmanın yazılı beyanının alınması kaydıyla ihracatçı firma adına ihracat bedeli olarak alışı yapılabilecektir.
• Fiili ihraçtan sonra ihracat fiyatında lehte değişiklik yapılması halinde ihracatçının talebine ve fiyat değişikliğine ilişkin faturanın ibrazı üzerine fark tutarın ihracat bedeli olarak alışı yapılabilecektir. Fiili ihraçtan sonra ihracat fiyatında aleyhte değişiklik yapılması halinde ihracatçının yazılı beyanı ve fiyat değişikliğine ilişkin faturanın ibrazı üzerine gümrük beyannamesinin 22. hanesinde belirtilen tutar ile fiyat değişikliğine ilişkin faturada belirtilen tutar arasındaki fark hesap kapatma işlemlerinde dikkate alınmayacaktır.
• 2018-32/48 sayılı Tebliğ'in 7. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında yer alan giderlerin ihracat bedelinden indirilmesi sebebiyle ihracat bedelinin bu giderler kadar eksik gönderilmesi halinde bu durum aracı bankaya belgelendirilecektir.
• İhracat hesabının kapatılabilmesi için gümrük beyannamesi örneği, satış faturası ile indirim ve mahsup konusu belgelerin aracı bankaya ibrazı zorunludur.

XXVII. DİJİTAL FAALİYETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de internet ortamında sürdürülen faaliyeterin vergilendirilmesine yönelik çalışmalar yapılmaktadır. Bilhassa global ölçekte faaliyet gösteren ve internet ortamındaki faaliyetleri sonucunda dünya genelinde çok büyük kazançlar elde eden şirketler yarattığı vergi kaybı pek çok ülke tarafından dile getirilmekte ve bu ülkeler kendi vergi mevzuatlarını dijital faaliyetleri vergileyebilecek şekilde güncellemeye çalışmaktadır. Klasik vergi yaklaşımı daha çok fiziksel, somut, sınırları belli ve ölçülebilir faaliyetleri vergilemeye yönelik olduğu için, dijital çağın son derece hızlı ve coğrafi sınır tanımayan, somut/fiziki bir iş yeri gerektirmeyen faaliyetleri klasik vergi yaklaşımını ve mevcut mevzuat metinlerini oldukça zorlamaktadır. İlerleyen zamanlarda pek çok ülkede olduğu gibi ülkemizde de dijital faaliyetlerin vergilendirilmesine yönelik yeni düzenlemeler olacağı beklenmektedir.

1. Dijital Hizmet Vergisi

7194 sayılı Kanunun 1 ilâ 7. Maddeleri ile "Dijital Hizmet Vergisi" adı altında yeni bir vergi ihdas edilmiştir.
Dijital hizmet sağlayıcılarının Türkiye'de verdikleri;
a) Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetlerinden (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri ile kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dahil),
b) Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzeri yazılımlar dahil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya telefon, bilgisayar gibi elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetlerden,
c) Kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler (ulaşım veya konaklama faaliyetlerine aracılık
edilmesi ya da bu faaliyetlerin kolaylaştırılması ile mal ve hizmetlerin satışa sunulduğu platform, sistem veya portal hizmetleri gibi) dahil kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetlerinden,
ç) Yukarıda sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda verilen aracılık hizmetlerinden,
elde edilen hasılat dijital hizmet vergisinin konusunu oluşturacaktır.
Dijital hizmet sağlayıcısının, Gelir Vergisi Kanunu veya Kurumlar Vergisi Kanunu açısından tam mükellef olup olmaması, dar mükellefiyette söz konusu faaliyetleri Türkiye'de bulunan işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirip gerçekleştirmemesi dijital hizmet vergisi mükellefiyetine tesir etmeyecektir.
Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla **vergiye tabi işlemlere taraf olanlar ile işleme ve ödemeye aracılık edenleri verginin ödenmesinden sorumlu tutabilecektir.**
İlgili hesap döneminden önceki hesap döneminde verginin konusuna giren hizmetlere ilişkin Türkiye'den elde edilen hasılatı 20 milyon TL'dan veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon Avro'dan az olanlar dijital hizmet vergisinden muaftır. Mükellefin, finansal muhasebe açısından ***konsolide*** (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları veya Türkiye Finansal Raporlama Standartları uyarınca konsolide finansal tablolarda yer alan tüm işletmeler) ***bir grubun üyesi*** olması halinde, bu hadlerin uygulanmasında grubun verginin konusuna giren hizmetlere ilişkin elde ettiği toplam **hasılat** dikkate alınacaktır.
İlgili hesap dönemi içerisinde yukarıda sayılan **hadlerin her ikisinin de aşılması halinde** (Türkiye'den elde edilen hasılat 20 milyon TL, dünya genelinde elde edilen hasılat 750 milyon Avro) **muafiyet sona erecek ve haddin aşıldığı vergilendirme dönemini takip eden dördüncü vergilendirme döneminden itibaren dijital hizmet vergisi mükellefiyeti başlayacaktır.** Söz konusu hadlerin aşılıp aşılmadığının tespitinde, hesap döneminin **üçer aylık dönemlerinin sonu itibarıyla** ilgili hesap dönemi içinde elde edilen kümülatif hasılat dikkate alınacaktır. Arka arkaya iki hesap dönemi boyunca sayılan hadlerden herhangi birinin altında kalanların vergi muafiyeti, izleyen hesap döneminden itibaren tekrar başlayacaktır.

	Dijital Hizmet Vergisi
Verginin Matrahı	Dijital hizmet vergisinin matrahı, ilgili birer aylık vergilendirme dönemlerinde verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasılat olacaktır. Verginin matrahından gider, maliyet ve vergi adı altında indirim yapılamayacaktır
Dijital Hizmet Vergisi Oranı	% 7,5
Vergilendirme Dönemi	Aylık
Beyanname Türü	Dijital Hizmet Vergisi Beyannamesi
Beyanname Verme Süresi	Vergilendirme dönemini takip eden ayın sonuna kadar
Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi	KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesi (katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmayanlarca Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen vergi dairesi)
Ödeme Süresi	Vergilendirme dönemini takip eden ayın sonuna kadar
Dijital Hizmet Vergisinin Faturada Gösterimi	Dijital hizmet vergisi, fatura ve fatura yerine geçen belgelerde ayrıca gösterilmeyecektir
Dijital Hizmet Vergisinin Gider Olarak Kayıtlara Alınması	Ödenecek vergi gelir ve kurumlar vergisine esas safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilecektir

Dijital hizmet sağlayıcıları yukarıda kısaca açıklanan vergi yükümlülüklerini yerine getirmezler ise kendilerine ya da Türkiye'deki yetkili temsilcilerine ihtar yapılacak ve ihtar ile verilen süreye rağmen yükümlülükler yerine getirilmez ise Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca söz konusu hizmetlere ***erişimin engellenmesine*** karar verilebilecektir.

Dijital Hizmet Vergisine dair düzenlemeler kanunun yayınlandığı tarihi (07.12.2019) izleyen üçüncü ayın başında **(01.03.2020'de) yürürlüğe girecektir.**

2. İnternet Ortamında Reklam Hizmeti Verenlere Veya İnternet Ortamında Reklam Hizmeti Verilmesine Aracılık Edenlere Yapılacak Ödemelerden Vergi Kesintisi Yapılması

2.1. Genel Olarak

Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinin yedinci fıkrası kapsamında verilen yetkiye istinaden, 19.12.2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 01.01.2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemelere uygulanmak üzere, internet ortamında reklam hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılacak ödemeler Gelir Vergisi Kanunu'nun 94., Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ve 30. maddelerine göre vergi kesintisi kapsamına alınmıştır.

476 sayılı Karar, 01.01.2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemelere uygulanmak üzere yayınlandığı tarihte yürürlüğe girmiştir.

15.02.2019 tarih ve 30687 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 17 Seri No.lı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde söz konusu vergi kesintisi uygulamasına dair açıklamalara yer verilmiştir.

476 sayılı kararın 2, 3 ve 4. maddeleri gereğince, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden;

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca %15,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca % 0,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca %15

oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

İnternet ortamında **reklam hizmeti veren** veya **bu hizmetlerin verilmesine aracılık edenlerin mükellef olup olmadığına bakılmaksızın,** bu hizmetlere ilişkin **ödemelerden vergi kesintisi** yapılması gerekmektedir.

2.2. Ödeme Yapılanın Tam Mükellef Kurum Olması

1 numaralı KVK Genel Tebliğinin 15.1 bölümünde belirtilen ve aşağıda sayılan kişi, kurum ve kuruluşların internet ortamında reklam hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapma zorunlulukları bulunmaktadır.

- Kamu idare ve kuruluşları,
- İktisadi kamu kuruluşları,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernek veya vakıflar,
- Dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri,
- Kooperatifler,
- Yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

Buna göre, Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar, tam mükellef bir kurum tarafından kendilerine internet ortamında verilen reklam hizmeti karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden % 0 oranında vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler. Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar dışında kalanların ise t**am mükellef bir kurumdan aldığı internet ortamındaki reklam hizmetleri karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapma yükümlülükleri bulunmamaktadır.**

İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemelerin bu hizmetin verilmesine **aracılık eden** tam mükellef bir kuruma yapılması halinde, bu ödemeler üzerinden % 0 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Öte yandan, internet ortamında reklam hizmeti verilmesine **aracılık eden tam mükellef kurum** tarafından, bu hizmetin karşılığı olarak hizmeti verene yapılan ödemeler üzerinden de vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, **ödemenin bu hizmetin verilmesine aracılık eden kuruma yapılması ve daha sonra hizmete aracılık eden kurum tarafından tahsil edilen hizmet bedellerinin asıl hizmet sunucusuna ödenmesinde de vergi kesintisi yapılması gerekmekte olup asıl hizmet sunucusunun tam mükellef olması halinde vergisi kesintisi oranı % 0 olarak uygulanacaktır.** [75]

2.3. Ödeme Yapılanın Dar Mükellef Kurum Olması

1 numaralı KVK Genel Tebliğinin 15.1 bölümünde belirtilen ve aşağıda sayılan kişi, kurum ve kuruluşların internet ortamında reklam hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapma zorunlulukları bulunmaktadır.

- Kamu idare ve kuruluşları,
- İktisadi kamu kuruluşları,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernek veya vakıflar,
- Dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri,
- Kooperatifler,
- Yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

[75] Ödeme yapılanın tam mükellef kurum olması halinde vergi kesintisi oranı % 0 olacaktır. Bununla birlikte vergi kesintisi hesaplanmamış olacak olsa da bu işlemin muhtasar beyannamede bildirilmesi gerekmektedir. E-beyanname sisteminde muhtasar beyannamede yapılan güncellemeye göre internet ortamında reklam hizmetleri nedeniyle yapılacak ödemeler üzerinden hesaplanan vergi kesintilerinin hangi kodlarda beyan edilmesi gerektiğine dair düzenleme yapılmıştır. Buna göre, **% 0 oranı uygulanacak olsa da tam mükellef kurumlara yapılacak ödemelerin aşağıdaki kodlarda muhtasar beyannamede beyan edilmesi gerekecektir.**

- 139 - İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemeler (KVK 15/1-ğ) - Kesinti Oranı: %0
- 140 - İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine aracılık edenlere yapılan ödemeler (KVK 15/1-ğ) - Kesinti Oranı: %0

Buna göre, Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar, dar mükellefiyete tabi bir kurumun internet ortamında verdiği reklam hizmeti karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler. Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan v**ergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar dışında kalanların ise dar mükellef bir kurumdan aldığı internet ortamındaki reklam hizmetleri karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapma yükümlülükleri bulunmamaktadır.**
Asıl hizmet sunucusu olan dar mükellef bir kurum tarafından internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemelerin bu hizmetlere aracılık eden tam mükellef bir kuruma yapılması durumunda **% 0** oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Ancak, hizmete aracılık eden tam mükellef kurum tarafından, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin tahsil edilen bedellerin, internet ortamında reklam hizmeti veren asıl hizmet sunucusu dar mükellef kuruma ödenmesi durumunda, bu ödemeler üzerinden hizmete aracılık eden tam mükellef kurum tarafından **%15** oranında vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

2.4. Ödeme Yapılanın Gerçek Kişi Olması
İnternet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık eden **gerçek kişilere** yapılan ödemelerde vergi kesintisi oranı **%15** olarak uygulanacaktır. Söz konusu vergi kesintisi uygulamasında g**erçek kişinin tam veya dar mükellef olmasının bir önemi bulunmamaktadır.**

2.5. 2018 Yılında Muhasebe Kayıtlarına Alınan Faturaların 2019 Yılında Ödenmesi Halinde Vergi Kesintisi Uygulaması:
Tebliğde yer verilen açıklamalara göre, 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı 01.01.2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemelere uygulanmak üzere yayınlandığı tarihte yürürlüğe girmiş olup, hizmet bu tarihten önce verilmiş olsa dahi, 01.01.2019 tarihinden itibaren yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır. Söz konusu vergi kesintisinin uygulanması açısından, internet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık edenlere anılan **kararın yürürlük tarihinden önce nakden veya hesaben ödeme yapılmış olması halinde**, bu ödemelerin konusunu teşkil eden hizmetlere ilişkin olarak Tebliğde bu düzenlemeye yönelik olarak aşağıdaki örnekler verilmiştir.
Örnek-1: (Z) A.Ş. Ekim 2018 döneminde (B) Reklamcılık Ltd. Şti.'den internet ortamında reklam hizmeti almış ve bu hizmete ilişkin (B) Reklamcılık Ltd. Şti. tarafından Kasım 2018 döneminde düzenlenen faturayı yasal defterlerine kaydetmiştir. Aralarındaki anlaşma gereği (Z) A.Ş. hizmet bedelinin ödemesini 15 Ocak 2019 tarihinde yapacaktır.
Kasım 2018 döneminde faturanın (Z) A.Ş.'nin **defterlerine kaydedilmesi ile hesaben** ödeme gerçekleşmiş olduğundan 15 Ocak 2019 tarihinde yapılacak nakden ödeme üzerinden vergi kesintisi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Örnek-2: (C) A.Ş. reklam acenteliği faaliyetinde bulunan Bay (E) aracılığıyla Kasım 2018 döneminde kanuni ve iş merkezi İrlanda'da bulunan (L) Ltd.'den internet ortamında reklam hizmeti almıştır. (C) A.Ş., 100.000 ABD Doları olan hizmet bedelinin %25'lik kısmını anlaşma gereği Kasım 2018 döneminde avans olarak Bay (E)'ye ödemiştir. (L) Ltd. bu reklam hizmetine ilişkin faturayı Bay (E) adına Aralık 2018 döneminde düzenlemiş ve Bay (E) **faturayı bu dönemde yasal defterlerine** kaydetmiştir.
Bay (E), reklam hizmet bedeline ilişkin olarak Aralık 2018 döneminde (C) A.Ş. adına fatura düzenlemiş ve (C) A.Ş. söz konusu **faturayı aynı dönemde yasal defterlerine** kaydetmiştir. (C) A.Ş. hizmet bedelinin kalan kısmını 20 Ocak 2019 tarihinde Bay (E)'ye ödemiş, Bay (E) ise hizmet bedelinin tamamını 31 Ocak 2019 tarihinde (L) Ltd.'nin hesabına transfer etmiştir.
Kasım 2018 döneminde yapılan avans ödemesiyle bir kısmı nakden ve Aralık 2018 döneminde faturanın (C) A.Ş.'nin **defterlerine kaydedilmesiyle hesaben ödemesi** gerçekleşen hizmete ilişkin olarak, 20 Ocak 2019 tarihinde Bay (E)'ye yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.
Kanuni ve iş merkezi İrlanda'da bulunan (L) Ltd. tarafından reklam hizmetine ilişkin düzenlenen faturanın Bay (E)'nin **yasal defterlerine Aralık 2018 döneminde kaydedilmesi ile hesaben ödeme** gerçekleşmiş olduğundan Bay (E)'nin 31 Ocak 2019 tarihinde yaptığı nakden ödeme üzerinden vergi kesintisi yapmasına gerek bulunmamaktadır.

Örnek-2: (C) A.Ş. reklam acenteliği faaliyetinde bulunan Bay (E) aracılığıyla Kasım 2018 döneminde kanuni ve iş merkezi İrlanda'da bulunan (L) Ltd.'den internet ortamında reklam hizmeti almıştır. (C) A.Ş., 100.000 ABD Doları olan hizmet bedelinin %25'lik kısmını anlaşma gereği Kasım 2018 döneminde avans olarak Bay (E)'ye ödemiştir. (L) Ltd. bu reklam hizmetine ilişkin faturayı Bay (E) adına Aralık 2018 döneminde düzenlemiş ve Bay (E) **faturayı bu dönemde yasal defterlerine** kaydetmiştir.

Bay (E), reklam hizmet bedeline ilişkin olarak Aralık 2018 döneminde (C) A.Ş. adına fatura düzenlemiş ve (C) A.Ş. söz konusu **faturayı aynı dönemde yasal defterlerine** kaydetmiştir. (C) A.Ş. hizmet bedelinin kalan kısmını 20 Ocak 2019 tarihinde Bay (E)'ye ödemiş, Bay (E) ise hizmet bedelinin tamamını 31 Ocak 2019 tarihinde (L) Ltd.'nin hesabına transfer etmiştir.
Kasım 2018 döneminde yapılan avans ödemesiyle bir kısmı nakden ve Aralık 2018 döneminde faturanın (C) A.Ş.'nin d**efterlerine kaydedilmesiyle hesaben ödemesi** gerçekleşen hizmete ilişkin olarak, 20 Ocak 2019 tarihinde Bay (E)'ye yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.
Kanuni ve iş merkezi İrlanda'da bulunan (L) Ltd. tarafından reklam hizmetine ilişkin düzenlenen faturanın Bay (E)'nin **yasal defterlerine Aralık 2018 döneminde kaydedilmesi ile hesaben ödeme** gerçekleşmiş olduğundan Bay (E)'nin 31 Ocak 2019 tarihinde yaptığı nakden ödeme üzerinden vergi kesintisi yapmasına gerek bulunmamaktadır.

3. E-Belge Uygulamaları
509 sayılı VUK Genel Tebliği ile geçmişte e-belge uygulamalarına yönelik olarak yayınlanmış tüm düzenlemeler tek bir tebliğde birleştiilmiş, e-belge uygulamalarının kapsamı genişletilmiş ve zorunlu olarak dahi olacak mükelleflerin sayısı arttırılmıştır.
Buna bağlı olarak, aşağıda yer verilen mükellef grupları, **01/07/2020 tarihine kadar** (2020 veya müteakip hesap dönemlerinden itibaren bu belirtilen işler ile iştigal etmek üzere işe başlayacak mükellefler ise işe başlama tarihinden itibaren 3 ay içinde) başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak **e-fatura uygulamasına geçmek zorundadırlar.**
-Mal veya hizmetlerin alınması, satılması, kiralanması veya dağıtımı işlemlerinin gerçekleştirilmesine aracılık etmek üzere internet ortamında 6563 sayılı Kanunda tanımlanan başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamını sağlayan gerçek ya da tüzel kişi aracı hizmet sağlayıcıları,
-İnternet ortamında gerçek ve tüzel kişilere ait gayrimenkul, motorlu araç vasıtalarının satılmasına veya kiralanmasına ilişkin ilanları yayınlayan internet sitelerinin sahipleri veya işleticileri,
-İnternet ortamında reklamların yayınlanmasına aracılık faaliyetinde bulunan internet reklamcılığı hizmet aracıları.
Diğer taraftan bu mükelleflerin 509 sayılı Tebliğe göre 01.07.2020 tarihine kadar e-arşiv fatura uygulamasın ada dahil olmaları zorunludur. Her ne kadar e-arşiv uygulamasına dahil olunmasının zorunlu şartlarından birisi e-fatura uygulamasına geçilmesi olsa da, 509 sayılı Tebliğde bu mükellef grupları için e-fatura uygulamasına zorunlu olarak geçiş tarihi 01.07.2020 olarak belirlenmiştir.

XXVIII. BAZI MALİ YÜKÜMLÜLÜKLERE AİT BEYAN VE ÖDEME SÜRELERİ

BEYANNAME / VERGİ TÜRÜ	BEYAN SÜRESİ	ÖDEME SÜRESİ
Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesi	Hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın başından son günü akşamına kadar	Beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar
Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi	İzleyen yılın Mart ayı başından Mart ayının son günü akşamına kadar	Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte
Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi (Gelir sadece basit usule tabi ticari kazançtan ibaretse)	İzleyen yılın Şubat ayı başından Şubat ayının son günü akşamına kadar	Şubat ve Haziran aylarında 2 eşit taksit
Münfert Beyanname	Serbest meslek faaliyetine ilişkin kazançlarda faaliyetin sona erdiği, diğer kazanç ve iratlarda kazanç ve iratların iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde verilir	Beyanname verme süresi içerisinde ödenir.
Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi (MPHB)	Müteakip ayın 26. günü akşamına kadar	Beyan edilen ayın 26. günü akşamına kadar
Üç aylık MPHB (İşçi/ücretli çalıştırmayan mükellefler üçer aylık dönemlerde MPHB verebilir.)	Üç aylık dönemi takip eden ayın ayın 26. günü akşamına kadar	Beyanname verilen ayın 26.günü akşamına kadar
Geçici vergi beyannamesi	Üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 17. günü Akşamına kadar	Beyanname verilen ayın 17. günü akşamına kadar
Katma değer vergisi beyannamesi	Müteakip ayın 26. günü akşamına kadar	Beyanname verilen ayın 26. günü akşamına kadar
Damga vergisi beyannamesi	Müteakip ayın 26. günü Akşamına kadar	Beyanname verilen ayın 26. günü akşamına kadar
Ö.T.V. Beyannameleri		
(I) no.lu listedeki mallar (Bu mallar için vergilendirme dönemi her ayın ilk 15 günü ve kalan günleri şeklindedir.)	Vergilendirme dönemini takip eden 10. Günü akşamına kadar (I No.lu ÖTV beyanında vergilendirme dönemi bir ayın 15'er günlük dilimleridir.)	Beyan süresi içinde ödenecektir
(II) No.lu listedeki mallardan Kayıt ve tescile tabi olmayanlar	Müteakip ayın 15. günü akşamına kadar	Beyan süresi içinde ödenecektir
(II) No.lu listedeki mallardan Kayıt ve tescile tabi olanlar	İktisap (teslim) ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce	Aynı gün içinde ödenir
(III) ve (IV) No.lu Listedeki mallar	Müteakip ayın 15.günü akşamına kadar	Beyan süresi içinde ödenecektir
Özel iletişim vergisi beyannamesi	Müteakip ayın 15.günü akşamına kadar	Beyan süresi içinde ödenecektir
BSMV Beyannamesi	Müteakip ayın 15.günü akşamına kadar	Beyan süresi içinde ödenecektir

BEYANNAME / VERGİ TÜRÜ	BEYAN SÜRESİ	ÖDEME SÜRESİ
Motorlu taşıtlar vergisi	Ayrıca bir beyanname verilmez. (Ocak ayında aracın kayıtlı olduğu Vergi Dairesi tarafından tahakkuk ettirilmiş sayılır.)	Ocak ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenir.
Veraset ve intikal vergisi beyannamesi		
Veraset yoluyla vuku bulan intikalde varisler tarafından	V.İ.V. Kanunu Md.9 kapsamında ölüm tarihini takiben 1,4,6 ve 8 aylık süreler içinde	V.İ.V.'nin tahakkukundan itibaren 3 yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında eşit taksitle
İvazsız intikalde	Malların hukuken iktisabını takiben 1 ay içinde	V.İ.V.'nin tahakkukundan itibaren 3 yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında eşit taksitle
Yarışma ve çekilişlerle, futbol müsabakalarına ve at yarışlarına ait müşterek bahislerde kazanılan ikramiye üzerinden yapılan V.İ.V. kesintisi	Müteakip ayın 20. günü akşamına kadar	Beyan süresi içinde ödenecektir.
Çeklere ait değerli kağıtlar vergisi	Müteakip ayın 7. günü akşamına kadar	Beyan süresi içinde ödenir.
İlan ve Reklam Vergisi	Müteakip ayın 20. günü akşamına kadar	Beyan süresi içinde ödenir.
Şans oyunları vergisi	Müteakip ayın 20.günü akşamına kadar	Beyan süresi içinde ödenir.
Kaynak kullanımı destekleme fonu kesintisi	Müteakip ayın 15. günü akşamına kadar	Beyan süresi içinde ödenir.
SGK ve İşsizlik Sigortası Primleri (5510 s.k. 4/a)	Müteakip ayın 26. günü akşamına kadar MPHB ile bağlı olunan vergi dairesine elektronik ortamda beyan edilecektir. SGK'ya ödenmesi gereken yükümlülükler için ayrı bir tahakkuk fişi oluşacaktır.	Müteakip ayın son gününe kadar SGK'ya ödenecektir.
5510 s.k. 4/b Primleri (Eski adı ile Bağ-Kur primleri) ve Esnaf Ahilik Sandığı Primi Ödemeleri	4/b kapsamında sigortalılar içinde bildirim verme yükümlülüğü yoktur; sadece ödeme yaparlar	İlgili ayın son gününe kadar
Noterlerce yap. makbuz karşılığı ödemelere ait bildirimlerin verilmesi ve ödenmesi	Her ayın 15. günü ile son gününe müteakip 7.nci iş gününe kadar bildirim verilir.	Beyan süresi içinde ödenir.
Geri Kazanım Katılım Payı Beyannamesi	Kurumlar Vergisi Mükellefi yükümlülüler için beyan dönemi aylık; diğer mükellefler için beyan dönemi üçer aylık dönemlerdir. Beyanname, beyan dönemini takip eden ayın 24. günü akşamına kadar verilir.	Beyanname verilen ayın son günü akşamına kadar ödenecektir.

BEYANNAME / VERGİ TÜRÜ	BEYAN SÜRESİ	ÖDEME SÜRESİ
Dijital Hizmet Vergisi Beyannamesi	Müteakip ayın son günü akşamına kadar	Beyanname verme süresi içinde ödenir
Konaklama Vergisi Beyannamesi	Müteakip ayın 26. günü akşamına kadar verilecektir	Beyanname verme süresi içinde ödenir
Değerli Konut Vergisi	Mükelleflerin, istisna tutarını aştıkları (2019 için 5.000.000 TL'nı) yılı takip eden yılın Şubat ayının 20. günü sonuna kadar taşınmazın bulunduğu yerdeki yetkili vergi dairesine beyanname vermeleri gerekmektedir.	Şubat ve Ağustos aylarında iki eşit taksitte ödenecektir.
Emlak vergisi	E.V.K.'nun 23. 29. ve 33. maddelerine göre bir kez bildirim verilir ve aynı maddelere göre her yıl tahakkuk etmiş Kabul edilir.	Birinci taksit Mart, Nisan ve Mayıs ayları içinde, ikinci taksit Kasım ayı içinde
Turizm Payı Beyannamesi	Kurumlar Vergisi Mükellefi yükümlülüler için vergilendirme dönemi aylık; diğer mükellefler için vergilendirme dönemi üçer aylık dönemlerdir. Beyanname, vergilendirme dönemini takip eden ayın son günü akşamına kadar verilir.	Beyanname verme süresi içinde ödenir.

XXIX. PRATİK BİLGİLER

Önemli uyarı: Bu bölümde yer verilen bilgiler **06/01/2020** tarihi itibariyle yürürlükteki mevzuata göre tespit ve ilan edilen oran, tutar ve hadleri içermektedir. 2020 yılı içinde söz konusu oran ve tutarlarda yasa değişikliği ya da kararnameler ile değişiklikler yapılabilir. Bu nedenlerle, **kesin işlem tesis etmeden önce ilgili oran ve tutarların resmi bilgilerden kontrol edilmesi gerekmektedir.**

GELİR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE BAZI KAZANÇ VE ÖDEMELER ÜZERİNDEN YAPILACAK TEVKİFAT (VERGİ KESİNTİSİ) ORANLARI

ÖDEMENİN TÜRÜ	ORAN
1. Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç),	**GVK Madde 103 ve 104**
2. Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç); a) 18'inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden, b) Diğerlerinden	 **%17** **%20**
3. 42 nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden	**%3**
4. Dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden	**%20**
5. a) 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden b) Vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden c) Kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden d) Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlara ait diplomatik statüsü bulunmayan gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden	**%20** **%20** **%20** **%20**
6. a) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından, (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) b) Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından, (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.),	**%15** **%15**
7- 75. maddenin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından (Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar dahil) a) Devlet tahvili ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlere ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun uyarınca kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarına sağlanan gelirlerden b) Diğerlerinden; ba) Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerin; i) Vadesi 1 yıla kadar olanlardan elde edilen faizlerinden, ii) Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlardan elde edilen faizlerinden, iii) Vadesi 3 yıl ve daha uzun olanlardan elde edilen faizlerinden, bb) Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarının; i) Vadesi 1 yıla kadar olanlara sağlanan gelirlerden, ii) Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden, iii) Vadesi 3 yıl ve daha uzun olamlardan sağlanan gelirlerden, bc) (ba) ve (bb)'de belirtilenler dışında kalanlar için ,	**%0** **%7** **%3** **%0** **%7** **%3** **%0** **%10**

ÖDEMENİN TÜRÜ	ORAN
8. Mevduat faizlerinden (Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar dahil)	%15
9. 75. maddenin ikinci fıkrasının (12) numaralı bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından (Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar dahil)	%15
10.a) Başbayiler hariç olmak üzere, 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunda tanımlanan şans oyunlarına ilişkin olarak; bilet, kupon ve benzerlerini satanlara, düzenlenen her türlü bahis ve şans oyunlarının oynatılmasına aracılık edenlere, diğer kişilerce çıkartılan bu nitelikteki biletleri satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden b) 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun'a göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlara bu faaliyetleriyle ilgili olarak yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden	%15 %20
11. Çiftçilerden satın alınan ziraî mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden; a) Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için, i) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar için ii) (i) alt bendi dışında kalanlar için b) Diğer ziraî mahsuller için, i) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai mahsuller için ii) (i) alt bendi dışında kalanlar için c) Ziraî faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için, i) Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için ii) Diğer hizmetler için d) Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için	%1 %2 %2 %4 %2 %4 %0
12. PTT acenteliği yapanlara, bu faaliyetleri nedeniyle ödenen komisyon bedeli üzerinden	%20
ÖDEMENİN TÜRÜ	**ORAN**
13. Esnaf muaflığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden, a) 9. maddenin birinci fıkrasının (6) ve (8) numaralı bentlerinde yer alan emtia bedelleri veya bu emtianın imalinde ödenen hizmet bedelleri üzerinden b) Hurda mal alımları için c) Diğer mal alımları için ç) Diğer hizmet alımları d) 9. maddenin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında esnaf muaflığından yararlananlara ihtiyaç fazlası elektrik bedeli olarak yapılan ödemeler üzerinden	%2 %2 %5 %10 %0
14. 75. maddenin ikinci fıkrasının (14) numaralı bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından (Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar dahil)	%15
15. a) 75. maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından b) 75. maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (b) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından	%15 %10

ÖDEMENİN TÜRÜ	ORAN
16. a) 75. maddenin ikinci fıkrasının (16) numaralı bendinin (a) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından b) 75. maddenin ikinci fıkrasının (16) numaralı bendinin (b) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından c) 75. maddenin ikinci fıkrasının (16) numaralı bendinin (c) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından	%15 %10 %5
17. Vergi Usul Kanunu'nun 11. Maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden; a) İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden	%15

GELİR VERGİSİ KANUNU GEÇİCİ 67. MADDE KAPSAMINDA BAZI GELİRLER ÜZERİNDEN YAPILACAK TEVKİFAT (VERGİ KESİNTİSİ) ORANLARI

Not: GVK Geçici 67. madde hükümleri 01.01.2006 tarihinden sonra iktisap (elde) edilen menkul kıymetler için geçerlidir. Söz konusu kazançlar için GVK Geçici 67. madde kapsamında belirlenen tevkifatların yapılabilmesi için bu kazançların banka veya aracı kurumlar aracılığıyla elde edilmesi gerekmektedir. Banka veya aracı kurum vasıtasıyla elde edilmeyen kazançlar GVK kapsamında genel hükümlere göre beyan edilecektir. Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan menkul kıymet yatırım fonları ve menkul kıymet yatırım ortaklıklarının (borsa yatırım fonları, konut finansmanı fonları, varlık finansmanı fonları ve emeklilik yatırım fonları dahil) aşağıda yer verilen kazançları üzerinden %0 stopaj yapılacaktır.

HİSSE SENEDİ ALIM - SATIM KAZANCI (BİST'TE OLUŞAN)	Tevkifat Oranı (%)
Tam mükellef kurum	0
Tam mükellef gerçek kişi	0
Dar Mükellef kurum	0
Dar mükellef gerçek kişi	0

ARACI KURULUŞ VARANTLARINDAN ELDE EDİLEN KAZANÇLAR (HİSSE SENEDİ VEYA HİSSE SENEDİNE ENDEKSLİ KAZANÇLAR)(BİST'TE OLUŞAN)	Tevkifat Oranı (%)
Tam mükellef kurum	0
Tam mükellef gerçek kişi	0
Dar Mükellef kurum	0
Dar mükellef gerçek kişi	0

HAZİNE MÜSTEŞARLIĞINCA İHRAÇ EDİLEN ALTINA DAYALI DEVLET İÇ BORÇLANMA SENETLERİ VE 4749 SAYILI KANUN UYARINCA KURULAN VARLIK KİRALAMA ŞİRKETLERİ TARAFINDAN İHRAÇ EDİLEN ALTINA DAYALI KİRA SERTİFİKALARINDAN ELDE EDİLEN KAZANÇLAR	Tevkifat Oranı (%)
Tam mükellef kurum	0
Tam mükellef gerçek kişi	0
Dar Mükellef kurum	0
Dar mükellef gerçek kişi	0

MKYO HİSSE SENEDİ ALIM SATIM KAZANCI (BİST'TE OLUŞAN)	**Tevkifat Oranı (%)**
Tam mükellef anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonları	0
Diğer tam mükellef kurumlar	10
Tam mükellef gerçek kişiler	10
Anonim, eshamlı komandit ve limited şirket niteliğindeki yabancı kurumlar ile SPK'na göre kurulan yatırım fonu ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yabancı (dar mükellef) kurumlar	0
Diğer dar mükellef kurumlar	10
Dar mükellef gerçek kişi	10

MEVDUAT VE DÖVİZ TEVDİAT HESAPLARI FAİZLERİ İLE KATILIM BANKALARINCA ÖDENENKÂR PAYLARI (*)	**Tevkifat Oranı (%)**
Bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (7) ve (12) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından,	
1) Döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizlerden ve katılım bankalarınca döviz katılma hesaplarına ödenen kâr paylarından;	
i) Vadesiz ve ihbarlı hesaplar ile 1 yıla kadar (1 yıl dahil) vadeli hesaplarda	20
iii) 1 yıldan uzun vadeli hesaplarda,	18
2) Mevduat faizlerinden;	
i) Vadesiz ve ihbarlı hesaplar ile 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda ,	15
ii) 1 yıla kadar (1 yıl dahil) vadeli hesaplarda ,	12
iii) 1 yıldan uzun vadeli hesaplarda,	10
iv) Enflasyon oranına bağlı olarak değişken faiz oranı uygulanan 1 yıldan uzun vadeli hesaplarda	0
3) Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarından;	
i) Vadesiz, ihbarlı ve özel cari hesaplar ile 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda ,	15
ii) 1 yıla kadar (1 yıl dahil) vadeli hesaplarda ,	12
iii) 1 yıldan uzun vadeli hesaplarda	10
(*)31.08.2018 tarih ve 30521 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 30.08.2018 tarih ve 53 saylı Cumhurbaşkanı Kararı ile 2006/10731 sayılı BKK'da bu oranlara ilişkin GEÇİCİ **SÜRELİ** olarak değişiklikler yapılmış; döviz hesaplarında stopaj oranları yükseltilmiş, TL mevduat faizleri ile katılım bankası kâr payı ödemelerinde stopaj oranları ise indirilmiştir. Değişiklikler 31.08.2018'den itibaren üç ay süreyle sınırlı olarak vadesiz ve özel cari hesaplara ve söz konusu tarihten (31.08.2018) itibaren üç ay içinde açılan veya vadesi yenilenen vadeli hesaplara ödenecek faizler ve kâr paylarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Üç aylık sürenin sona erdiği tarihi izleyen günden itibaren vadesiz ve özel cari hesaplara ve söz konusu tarihten itibaren açılan veya vadesi yenilenen vadeli hesaplara ödenecek faizler ve kâr paylarına yukarıdaki değişiklik öncesi düzenlemede yer alan oranlar uygulanmaya devam edilecektir.	

DEVLET TAHVİLİ, HAZİNE BONOSU FAİZ GELİRLERİ	**Tevkifat Oranı (%)**
Tam mükellef anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonları	0
Diğer tam mükellef kurumlar	10
Tam mükellef gerçek kişiler	10
Anonim, eshamlı komandit ve limited şirket niteliğindeki yabancı kurumlar ile SPK'na göre kurulan yatırım fonu ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yabancı (dar mükellef) kurumlar	0
Diğer dar mükellef kurumlar	10
Dar mükellef gerçek kişi	10

DEVLET TAHVİLİ, HAZİNE BONOSU ALIM-SATIM KAZANÇLARI	**Tevkifat Oranı (%)**
Tam mükellef anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonları	0
Diğer tam mükellef kurumlar	10
Tam mükellef gerçek kişiler	10
Anonim, eshamlı komandit ve limited şirket niteliğindeki yabancı kurumlar ile SPK'na göre kurulan yatırım fonu ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yabancı (dar mükellef) kurumlar	0
Diğer dar mükellef kurumlar	10
Dar mükellef gerçek kişi	10

REPO GELİRLERİ	**Tevkifat Oranı (%)**
Tam mükellef kurum	15
Tam mükellef gerçek kişi	15
Dar Mükellef kurum	15
Dar mükellef gerçek kişi	15

MKYF KATILMA BELGESİ ALIM-SATIM KAZANÇLARI (*)	**Tevkifat Oranı (%)**
Tam mükellef anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonları	0
Diğer tam mükellef kurumlar	10
Tam mükellef gerçek kişiler	10
Anonim, eshamlı komandit ve limited şirket niteliğindeki yabancı kurumlar ile SPK'na göre kurulan yatırım fonu ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yabancı (dar mükellef) kurumlar	0
Diğer dar mükellef kurumlar	10
Dar mükellef gerçek kişi	10

(*) 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 üzerinden stopaj yapılmaz.

BORSA YATIRIM FONLARI KATILMA BELGELERİ ALIM-SATIM KAZANÇLARI	**Tevkifat Oranı (%)**
Tam mükellef anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonları	0
Diğer tam mükellef kurumlar	10
Tam mükellef gerçek kişiler	10
Anonim, eshamlı komandit ve limited şirket niteliğindeki yabancı kurumlar ile SPK'na göre kurulan yatırım fonu ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yabancı (dar mükellef) kurumlar	0
Diğer dar mükellef kurumlar	10
Dar mükellef gerçek kişi	10

HİSSE SENEDİ YOĞUN FONLAR KATILMA BELGELERİ ALIM-SATIM KAZANÇLARI	**Tevkifat Oranı (%)**
Tam mükellef anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonları	0
Diğer tam mükellef kurumlar	0
Tam mükellef gerçek kişiler	0
Anonim, eshamlı komandit ve limited şirket niteliğindeki yabancı kurumlar ile SPK'na göre kurulan yatırım fonu ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yabancı (dar mükellef) kurumlar	0
Diğer dar mükellef kurumlar	0
Dar mükellef gerçek kişi	0

(*) 18 Mayıs 2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ise hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinden elde edilen kazançlar için de sıfır oranlı vergi tevkifatı uygulanıyor. (2012/3141 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği.)

ÖZEL SEKTÖR TAHVİLİ FAİZ GELİRLERİ (Yurt İçi İhraç Edilenler)	**Tevkifat Oranı (%)**
Tam mükellef anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonları	0
Diğer tam mükellef kurumlar	10
Tam mükellef gerçek kişiler	10
Anonim, eshamlı komandit ve limited şirket niteliğindeki yabancı kurumlar ile SPK'na göre kurulan yatırım fonu ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yabancı (dar mükellef) kurumlar	0
Diğer dar mükellef kurumlar	10
Dar mükellef gerçek kişi	10

TAM MÜKELLEF KURUMLAR TARAFINDAN YURT DIŞINDA İHRAÇ EDİLEN TAHVİLLERİN FAİZ GELİRLERİ (*)	**Tevkifat Oranı (%)**
Vadesi 1 yıla kadar olanlardan elde edilen faizlerden	10
Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlardan elde edilen faizlerden	7
Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olanlardan elde edilen faizlerden	3
Vadesi 5 yıl ve daha fazla olanlardan elde edilen faizlerden	0
Yukarıda belirtilenler dışında kalanlar için	10

(*) Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahviller konu itibariyle GVK Geçici 67. madde kapsamına girmezler. Ancak konu bütünlüğü açısından burada açıklama yapılması ihtiyacı duyulmuştur. Yukarıda GVK ve KVK kapsamında yapılması gereken tevkifat oranları bölümünde ilgili yerlerde de aynı bilgiler verilmiştir.

ÖZEL SEKTÖR TAHVİLİ ALIM SATIM KAZANÇLARI(Yurt İçi İhraç Edilenler)	**Tevkifat Oranı (%)**
Tam mükellef anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonları	0
Diğer tam mükellef kurumlar	10
Tam mükellef gerçek kişiler	10
Anonim, eshamlı komandit ve limited şirket niteliğindeki yabancı kurumlar ile SPK'na göre kurulan yatırım fonu ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yabancı (dar mükellef) kurumlar	0
Diğer dar mükellef kurumlar	10
Dar mükellef gerçek kişi	10

VADELİ İŞLEM VE OPSİYON İŞLEMLERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLAR (Hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı kontratlar kaynaklı)	**Tevkifat Oranı (%)**
Tam mükellef anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonları	0
Diğer tam mükellef kurumlar	0
Tam mükellef gerçek kişiler	0
Anonim, eshamlı komandit ve limited şirket niteliğindeki yabancı kurumlar ile SPK'na göre kurulan yatırım fonu ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yabancı (dar mükellef) kurumlar	0
Diğer dar mükellef kurumlar	0
Dar mükellef gerçek kişi	0

VADELİ İŞLEM VE OPSİYON İŞLEMLERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLAR (Hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı OLMAYAN kontratlar kaynaklı)	**Tevkifat Oranı (%)**
Tam mükellef anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonları	0
Diğer tam mükellef kurumlar	10
Tam mükellef gerçek kişiler	10
Anonim, eshamlı komandit ve limited şirket niteliğindeki yabancı kurumlar ile SPK'na göre kurulan yatırım fonu ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yabancı (dar mükellef) kurumlar	0
Diğer dar mükellef kurumlar	10
Dar mükellef gerçek kişi	10

(*) Vadeli İşlem Borsası (VOB) dışındaki işlemlerden gerçekleşen vadeli işlem kazançları stopaja tabi değildir. Genel hükümler çerçevesinde beyan edilecektir.

DİĞER SERMAYE PİYASASI İŞLEMLERİ	**Tevkifat Oranı (%)**
Tam mükellef anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonları	0
Diğer tam mükellef kurumlar	10
Tam mükellef gerçek kişiler	10
Anonim, eshamlı komandit ve limited şirket niteliğindeki yabancı kurumlar ile SPK'na göre kurulan yatırım fonu ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yabancı (dar mükellef) kurumlar	0
Diğer dar mükellef kurumlar	10
Dar mükellef gerçek kişi	10

BORSA PARA PİYASASI FAİZ GELİRLERİ(*)	**Tevkifat Oranı (%)**
Tam mükellef kurum	15
Tam mükellef gerçek kişi	15
Dar Mükellef kurum	15
Dar mükellef gerçek kişi	15

(*) Kurumların (aracı kurum ve/veya banka) borsa para piyasasında değerlendirdikleri "**kendilerine ait paralarına**" yürütülen faizler üzerinden stopaj yapılmayacaktır.

HAZİNE MÜSTEŞARLIĞI TARAFINDAN İHRAÇ EDİLEN ALTINA DAYALI DEVLET İÇ BORLANMA SENETLERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLAR (*)	**Tevkifat Oranı (%)**
Tam mükellef kurum	0
Tam mükellef gerçek kişi	0
Dar Mükellef kurum	0
Dar mükellef gerçek kişi	0

(*) 27.09.2017 tarih ve 30193 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2017/10840 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

4749 SAYILI KAMU FİNANSMANI VE BORÇ YÖNETİMİNİN DÜZENLENMESİ HAKKINDA KANUN UYARINCA KURULAN VARLIK KİRALAMA ŞİRKETLERİ TARAFINDAN İHRAÇ EDİLEN ALTINA DAYALI KİRA SERTİFİKALARINDAN ELDE EDİLEN KAZANÇLAR (*)	**Tevkifat Oranı (%)**
Tam mükellef kurum	0
Tam mükellef gerçek kişi	0
Dar Mükellef kurum	0
Dar mükellef gerçek kişi	0

(*) 27.09.2017 tarih ve 30193 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2017/10840 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

İhtiyari Beyan uygulamasına yer verilen GVK Geçici 67/11'e göre; "Dar mükellefler de dahil olmak üzere, bu madde kapsamında tevkifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar için takvim yılı itibariyle yıllık beyanname verilebilir. Beyan edilen gelirden, aynı türden menkul kıymetler için yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edilebilir. Beyan edilen gelir üzerinden % 15 oranında vergi hesaplanır. (2006/10731 sayılı B.K.K. ile bu oran %10 olarak uygulanır. Yürürlük; 23.07.2006) Hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilir, mahsup edilemeyen tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilir. Şu kadar ki, mahsup edilemeyen zararlar izleyen takvim yıllarına devredilemez." Söz konusu beyan, sadece Geçici 67. madde kapsamındaki menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasına ilişkin olup, faiz ve itfa gelirlerinin beyanı söz konusu değildir. İhtiyari Beyan uygulaması hakkında daha detaylı bilgi için 263 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine bakılabilir.

Yukarıda GVK Geçici 67. madde kapsamında yer alan bazı gelir unsurları için uygulanacak vergi kesintisi oranlarına yer verilmiştir. Bunlar haricinde söz konusu olan ya da olabilecek vergi kesintisi oranları ile uygulamaya dair konusunda uzman kişi görüşü alınmasını tavsiye ederiz.

5520 SAYILI KVK MADDE 15 KAPSAMINDA TAM MÜKELLEF KURUMLARA YAPILAN BAZI ÖDEMELER HAKKINDA VERGİ KESİNTİSİ ORANLARI

ÖDEMENİN TÜRÜ	**Oran (%)**
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
Serbest meslek kazançlarından; a. Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan, b. Diğerlerinden,	 5 20
Her nevi alacak faizlerinden; a. 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 kar payları dahil), b. Bankaların 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca uygun görülen ikincil sermaye benzeri kredileri ile bankaların ve diğer kurumların bir akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymetleştirme yöntemiyle temin ettikleri kredileri için ödenecek faizlerden, c. Katılım bankaları tarafından ödenen kar payları hariç olmak üzere, mal tedarikinden kaynaklanan vade farkları üzerinden, ç. Diğerlerinden,	 0 0 5 10
Gayrimenkul sermaye iratlarından; a. 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından, b. Diğerlerinden,	 1 20
Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (10) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından,	10
Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (10) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından,	10

ÖDEMENİN TÜRÜ	**Oran (%)**
Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerden (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları kesintiye tabi tutulmaz); a. Devlet tahvili ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlere ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun uyarınca kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarına sağlanan gelirlerden, b) Diğerlerinde; ba) Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerin; i)Vadesi 1 yıla kadar olanlardan elde edilen faizlerden, ii)Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlardan elde edilen faizlerden , iii) Vadesi 3 yıl ve daha uzun olanlardan elde edilen faizlerden, bb) Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarının; i) Vadesi 1 yıla kadar olanlara sağlanan gelirlerden ii) Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden iii) Vadesi 3 yıl ve daha uzun olanlardan sağlanan gelirlerden bc) (ba) ve (bb)'de belirtilenler dışında kalanlar için,	0 7 3 0 7 3 0 10
Ticari veya zirai kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temliki karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden, Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (Karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz.) ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kar payları (5520 sayılı Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç) üzerinden,	20
Türkiye'de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlardan,	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
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 Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın (Cumhurbaşkanınca henüz bu ülkeler ilan edilmemiştir.)	30
Vergi Usul Kanunu'nun 11. Maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden; a) İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden	%15

Not: Dar mükellef kurum ya da kişinin mukimi olduğu ülke ile Türkiye Cumhuriyeti arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması varsa, öncelikle bu anlaşma hükümlerine bakılmalıdır. Bununla birlikte dar mükellef kurum ya da kişi ÇVÖA'nda yer alan avantajlardan yararlanabilmek için "mukimlik belgesi"ni ibraz etmelidir. Mukimlik belgesi ibraz edilmezse KVK Md.30'da yer alan oranlar geçerli olacaktır.

2019 YILI KAZANÇLARINA UYGULANACAK GELİR VERGİSİ TARİFESİ

2019 Yılında Elde Edilen Ücret Dışındaki Gelirlere Uygulanacak Tarife

18.000 TL'na kadar	%15
40.000 TL'nın 18.000 TL'sı için 2.700 TL, fazlası	%20
98.000 TL'nın 40.000 TL'sı için 7.100 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'nın 40.000 TL'sı için 7.100 TL), fazlası	%27
500.000 TL'nın 98.000 TL'sı için 22.760 TL, (ücret gelirlerinde 500.000 TL'nın 148.000 TL'sı için 36.260 TL), fazlası	%35
500.000 TL'nın 500.000 TL'sı için 163.460 TL (ücret gelirlerinde 500.000 TL'nin 500.000 TL'sı için 159.460 TL), fazlası	%40

Yukarıdaki tarife ***01.01.2019 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere,*** 07.12.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu tarifenin "ücret gelirleri" ile ilgili belirlemeleri 2019 yılında uygulanmayacaktır.

2019 Yılında Elde Edilen Ücret Gelirlerine Uygulanacak Tarife

18.000 TL'na kadar	%15
40.000 TL'nin 18.000 TL'sı için 2.700 TL, fazlası	%20
148.000 TL'nin 40.000 TL'sı için 7.100 TL, fazlası	%27
148.000 TL'den fazlasının 148.000 TL'si için 36.260 TL, fazlası	%35

2020 YILI KAZANÇLARINA UYGULANACAK GELİR VERGİSİ TARİFESİ

2020 Yılında Elde Edilecek Ücret Dışındaki Gelirlere Uygulanacak Tarife

22.000 TL'na kadar	%15
49.000 TL'nın 22.000 TL'sı için 3.300 TL, fazlası	%20
120.000 TL'nın 49.000 TL'sı için 8.700 TL, fazlası	%27
600.000 TL'nın 120.000 TL'sı için 27.870 TL, fazlası	%35
600.000 TL'dan fazlasının 600.000 TL'sı için 195.870 TL, fazlası	%40

2020 Yılında Elde Edilen Ücret Gelirlerine Uygulanacak Tarife

22.000 TL'na kadar	%15
49.000 TL'nın 22.000 TL'sı için 3.300 TL, fazlası	%20
180.000 TL'nın 49.000 TL'sı için 8.700 TL, fazlası	%27
600.000 TL'nın 180.000 TL'sı için 44.070 TL, fazlası	%35
600.000 TL'dan fazlasının 600.000 TL'sı için 191.070 TL, fazlası	%40

AYLIK ENGELLİLİK İNDİRİMİ TUTARLARI

Aylık engelli indirimi tutarları	2020	2019	2018	2017
1. derece engelliler için	1.400	1.200	1.000	900
2. derece engelliler için	790	650	530	470
3. derece engelliler için	350	290	240	210

Medeni durum	AGİ Oranı	2020Aylık AGİ Tutarı (TL)
Bekâr	0,50	220,73
Evli, eşi çalışmayan ve çocuksuz	0,60	264,87
Evli, eşi çalışmayan ve 1 çocuklu	0,675	297,98
Evli, eşi çalışmayan ve 2 çocuklu	0,75	331,09
Evli, eşi çalışmayan ve 3 çocuklu	0,85	375,23
Evli, eşi çalışmayan, 4 ve daha fazla çocuklu	0,90	375,23
Evli, eşi çalışan ve çocuksuz	0,50	220,73
Evli, eşi çalışan ve 1 çocuklu	0,575	253,83
Evli, eşi çalışan ve 2 çocuklu	0,65	286,94
Evli, eşi çalışan ve 3 çocuklu	0,75	331,09
Evli, eşi çalışan ve 4 çocuklu	0,80	353,16
Evli, eşi çalışan ve 5 çocuklu	0,85	375,23
Evli, eşi çalışan, 6 veya daha fazla çocuklu	0,90	375,23
Boşanmış	0,50	220,73
Boşanmış ve 1 çocuklu (*)	0,575	253,83
Boşanmış ve 2 çocuklu (*)	0,65	286,94
Boşanmış ve 3 çocuklu (*)	0,75	331,09
Boşanmış ve 4 çocuklu (*)	0,80	353,16

BAZI MENKUL SERMAYE İRATLARINDA İNDİRİM (Enflasyondan Arındırma) ORANI

YILLAR	İNDİRİM ORANI
2019	%113,35
2018	%140,41
2017	%129,43
2016	%38,19
2015	%60,39

2017, 2018 ve 2019 takvim yıllarında elde edilen menkul sermaye iratlarından, 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde sayılan her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler indirim oranının birden büyük olması dolayısıyla beyan edilmeyecektir.

TEVKİFATA VE İSTİSNAYA KONU OLMAYAN MSİ VE GMSİ BEYAN SINIRI

YILLAR	İSTİSNA TUTARLARI
2020	2.600 TL
2019	2.200 TL
2018	1.800 TL
2017	1.600 TL

TEVKİFATA TABİ MSİ VE GMSİ BEYAN SINIRI

YILLAR	İSTİSNA TUTARLARI
2020	49.000 TL
2019	40.000 TL
2018	34.000 TL
2017	30.000 TL

DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARINDA İSTİSNA TUTARI

YILLAR	İSTİSNA TUTARLARI
2020	18.000 TL
2019	14.800 TL
2018	12.000 TL
2017	11.000 TL

ARIZİ KAZANÇLAR İSTİSNA TUTARI

YILLAR	İSTİSNA TUTARLARI
2020	40.000 TL
2019	33.000 TL
2018	27.000 TL
2017	24.000 TL

VERGİ USUL KANUNA GÖRE SENETLERİN VE ÇEKLERİN REESKONT İŞLEMLERİNDE KULLANILACAK T.C.M.B. FAİZ ORANI

Tarihler	Oran
21.12.2019 ve sonrası	%13,75
11.10.2019 – 20.12.2019	%18,25
29.06.2018 – 10.10.2019	%19,50
31.12.2016 - 28.06.2018	%9,75
14.12.2014 – 30.12.2016	%10,50

Not: 238 No.lı VUK Genel Tebliği uyarınca, senetlerde faiz oranı belirtilmemişse, reeskont işleminde TCMB'nın "kısa vadeli avans işlemleri"nde uyguladığı faiz oranı esas alınacaktır.

DÖNEMLER İTİBARİYLE "BRÜT" ASGARİ ÜCRET

Dönemi	Tutar
01.01.2020-31.12.2020	2.943,00 TL
01.01.2019-31.12.2019	2.558,40 TL
01.01.2018-31.12.2018	2.209,50 TL
01.01.2017-31.12.2017	1.777,50 TL
01.01.2016-31.12.2016	1.647,00 TL

DÖNEMLER İTİBARİYLE "BRÜT" ASGARİ ÜCRET

SPEK TABANI		SPEK TABANI	
01.01.2020-31.12.2020 Dönemi	2.943,00 TL	01.01.2020-31.12.2020 Dönemi	22.072,50 TL
01.01.2019-31.12.2019 Dönemi	2.558,40 TL	01.01.2019-31.12.2019 Dönemi	19.188,00 TL
01.01.2018-31.12.2018 Dönemi	2.029,50 TL	01.01.2018-31.12.2018 Dönemi	15.221,40 TL
01.01.2017-31.12.2017 Dönemi	1.777,50 TL	01.01.2017-31.12.2017 Dönemi	13.331,40 TL

VERGİDEN İSTİSNA YEMEK PARASI TUTARI

YILLAR	İSTİSNA TUTARLARI
2020	**23 TL**
2019	**19,00 TL**
2018	**16,00 TL**
2017	**14,00 TL**

(*) Yukarıda yer verilen tutarlar KDV hariç rakamlardır.

VERGİDEN İSTİSNA YOL PARASI TUTARI

YILLAR	İSTİSNA TUTARLARI
2020	**12 TL**

İşverenlerce taşıma hizmeti (personel servisi) verilmeyen durumlarda, ***çalışılan günlere*** ait bir ***günlük*** ulaşım bedelinin 2020 yılı için 12 TL'nı aşmaması ve buna ilişkin ***ödemenin toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının temini şeklinde yapılması şarttır.*** Ödemenin bu tutarı aşması hâlinde ***aşan kısım*** ile ***hizmet erbabına ulaşım bedeli olarak nakden yapılan ödemeler*** ve bu ***amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak*** vergilendirilir. (GVK Madde 23/10'da düzenlenen bu istisna, **01.01.2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir.**)

SİGORTA PRİMİNE TABİ TUTULMAYACAK YEMEK PARASI İLE AİLE, ÇOCUK ZAMMI VE ÖZEL SAĞLIK SİGORTASI PRİMİ VE BİREYSEL EMEKLİLİK KATKI PAYI TUTARLARI

Dönemler	Yemek Parası (Günlük)	Çocuk Zammı (Aylık) (En çok 2 çocuk için	Aile Zammı (Aylık)	Özel Sigorta/ BES Primi – Katkı Payı
01.01.2020-31.12.2020 Dönemi	5,89 TL	58,86 TL	294,30 TL	882,90 TL
01.01.2019-31.12.2019 Dönemi	5,12 TL	51,17 TL	255,84 TL	767,52 TL
01.01.2018-31.12.2018 Dönemi	4,06 TL	40,59 TL	202,95 TL	608,85 TL
01.01.2017-31.12.2017 Dönemi	3,56 TL	35,55 TL	177,75 TL	533,25 TL

GELİR VERGİSİNDEN İSTİSNA ÇOCUK YARDIMI TUTARLARI

Dönemler	İstisna Tutarı (0-6 Yaş)	İstisna Tutarı (7 yaş ve üzeri)
01.01.2020-30.06.2020	73,03 TL	36,52 TL
01.07.2019-31.12.2019	69,23 TL	34,61 TL
01.01.2019-30.06.2019	65,30 TL	32,65 TL
01.07.2018-31.12.2018	58,97 TL	29,49 TL
01.01.2018-30.06.2018	54,28 TL	27,14 TL
01.07.2017-31.12.2017	51,35 TL	25,68 TL
01.01.2017-30.06.2017	48,03 TL	24,01 TL

GELİR VERGİSİNDEN İSTİSNA TUTULACAK KIDEM TAZMİNATI TAVANI

Tarihler	Tutar
01.01.2020 – 30.06.2020 arası	6.730,15
01.07.2019 – 31.12.2019 arası	6.379,86 TL
01.01.2019 – 30.06.2019 arası	6.017,60 TL
01.07.2018 – 31.12.2018 arası	5.434,42 TL
01.01.2018 – 30.06.2018 arası	5.001,76 TL
01.07.2017 - 31.12.2017 arası	4.732,48 TL
01.01.2017 - 30.06.2017 arası	4.426,16 TL

FATURA DÜZENLEME SINIRI VE GİDER YAZILABİLECEK SABİT KIYMETLERDE ÜST SINIR (Amortisman Sınırı)

YILLAR	İSTİSNA TUTARLARI
2020	1.400 TL
2019	1.200 TL
2018	1.000 TL
2017	900 TL

EMLAK VERGİSİ ORANLARI

Tarihler	Konut	İşyeri	Arsa	Arazi
Normal Yöreler	Binde 1	Binde 2	Binde 3	Binde 4
Büyükşehir Sınırları ve Mücavir Alanlar İçi	Binde 1	Binde 4	Binde 6	Binde 2

KONUT KİRA GELİRLERİNDE VERGİDEN İSTİSNA TUTULACAK TUTAR

YILLAR	İSTİSNA TUTARLARI
2020	6.600 TL
2019	5.400 TL
2018	4.400 TL
2017	3.900 TL

(*) Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazançve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103. maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (2019 yılı için 148.000 TL) (2020 yılı için 180.000 TL) aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar.

BEYANNAMELERİN MESLEK MENSUBUNA (SMMM) İMZALATILMASI ZORUNLULUĞUNA DAİR YASAL LİMİTLER

YILLAR	AKTİF TOPLAMI	NET SATIŞLAR TOPLAMI	YILLAR
2012	5.580.000	11.156.000	2013 Yılında
2013	5.799.000	11.594.000	2014 Yılında
2014	6.385.000	12.766.000	2015 Yılında
2015	6.741.000	13.478.000	2016 Yılında
2016	6.999.000	13.994.000	2017 Yılında
2017	8.012.000	16.019.000	2018 Yılında
2018	9.913.000	19.820.000	2019 Yılında
2019	12.151.000	24.295.000	2020 Yılında

2019 yılı aktif toplamı 12.151.000 TL'nı **ve** net satışları toplamı 24.295.000 TL'nı **aşmayan** mükellefler 2020 yılında vergi beyannamelerini SMMM meslek mensubuna imzalatmak zorundadırlar.
Not-1) Aktif toplam ve net satış bilgileri birlikte dikkate alınacaktır. Her iki tutarda da yasal limitlerin altında olanlar beyannamelerini (KDV, Muhtasar, Geçici Vergi ve Yıllık Gelir ve Kurumlar) SMMM'e imzalatmak zorundadırlar.
Not-2) Yasal limitlerden **herhangi birini aşanlar,** vergi beyannamelerini SMMM'e imzalatma zorunluluğundan çıkmaktadır. Bu mükellefler dilemeleri takdirinde YMM ile "tam tasdik" sözleşmesi yapabilirler.
Not-3) Yasal limitlerin altında kalan mükellefler, aynı zamanda YMM ile tam tasdik anlaşması yapmışlarsa, vergi beyannamelerini ayrıca SMMM'e imzalatmak zorunda değillerdir.
*(*) Yukarıda yer verilen "**imzalatma" kavramı,** e-beyanname uygulaması sonrasında beyannamelerin SMMM tarafından (SMMM'nin kullanıcı adı ve şifresi ile) gönderilmesi şeklinde anlaşılmalıdır.*

YENİDEN DEĞERLEME ORANLARI

YILLAR	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Y.D.O. (%)	2,20	7,71	10,26	7,80	3,93	10,11	5,58	3,83	14,47	23,73	22,58

ASGARİ YILLIK ÜCRETLİ İZİN SÜRELERİ

Hizmet Süresi	Yıllık İzin Süresi
1 yıldan 5 yıla kadar (5 yıl dahil) olanlar	14 iş günü
5 yıldan fazla 15 yıldan az olanlar va	20 iş günü
15 yıl (dahil) ve daha fazla olanlar	26 iş günü

İŞ KANUNU BİLDİRİM (İHBAR) SÜRELERİ

İŞ KANUNU'NA GÖRE DİKKATE ALINACAK BİLDİRİM SÜRELERİ (İHBAR SÜRESİ/İHBAR TAZMİNATI)		
HİZMET (ÇALIŞMA) SÜRESİ	**HİZMET (ÇALIŞMA) SÜRESİ**	**İHBAR TAZMİNATI TUTARI**
6 aydan az çalışmış işçi	6 aydan az çalışmış işçi	2 haftalık ücreti
6 ay - 1,5 yıl arası çalışmış işçi	6 ay - 1,5 yıl arası çalışmış işçi	4 haftalık ücreti
1,5 yıl - 3 yıl arası çalışmış işçi	1,5 yıl - 3 yıl arası çalışmış işçi	6 haftalık ücreti
3 yıldan fazla çalışmış işçi	3 yıldan fazla çalışmış işçi	8 haftalık ücreti

2020 YILINDA UYGULANACAK VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ TARİFESİ

Matrah	Veraset yoluyla intikallerde vergi oranı (%)	İvazsız intikallerde vergi oranı (%)
İlk 350.000 TL için	1	10
Sonra gelen 800.000 TL için	3	15
Sonra gelen 1.800.000TL için	5	20
Sonra gelen 3.300.000 TL için	7	25
Matrahın 6.300.000 TL'yi aşan kısmı için	10	30

Not: Bir şahısa ana, baba, eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinenlere ivazsız intikaller hariç) ivazsız mal intikali halinde vergi, ivazsız intikallere ilişkin tarifede yer alan oranın yarısı uygulanarak hesaplanır.

2020 YILINDA VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDEN İSTİSNA TUTARLAR

İSTİSNA KONUSU	2020 İSTİSNA TUTARI
Evlatlıklar dahil, füruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	306.603 TL
Füruğ bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinde	613.582 TL
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	7.060 TL
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyeler ile 14.03.2007 tarih ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun'da tanımlanan şans oyunlarından kazanılan ikramiyelerde	7.060 TL

GECİKME ZAMMI ORANLARI

Dönemler	Gecikme Zammı Oranı (Aylık)
21.04.2006 - 18.11.2009	%2,5
19.11.2009 – 18.10.2010	%1,95
19.10.2010 – 04.09.2018	%1,40
05.09.2018 – 30.06.2019	%2
01.07.2019 – 01.10.2019	%2,5
02.10.2019 – 29.12.2019	%2
30.12.2019 ve sonrasında	%1,6

TECİL FAİZİ ORANLARI

Dönemler	Faiz Oranı (Aylık)
28.04.2006 – 20.11.2009	%2
21.11.2009 – 20.10.2010	%1,583
21.10.2010 – 05.09.2018	%1
06.09.2018 – 24.10.2019	%1,833
25.10.2019 – 29.12.2019	%1,5833
30.12.2019 ve sonrasında	%1,25

Yİ-ÜRETİCİ FİYAT ENDEKSİ (Yİ-ÜFE)

Yıl	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
2006	123,51	123,83	124,14	126,54	130,05	135,28	136,45	135,43	135,11	135,73	135,33	135,16
2007	135,09	136,37	137,70	138,80	139,34	139,19	139,28	140,47	141,90	141,71	142,98	143,19
2008	143,80	147,48	152,16	159,00	162,37	162,90	164,93	161,07	159,63	160,54	160,49	154,80
2009	155,16	156,97	157,43	158,45	158,37	159,86	158,74	159,40	160,38	160,84	162,92	163,98
2010	164,94	167,68	170,94	174,96	172,95	172,08	171,81	173,79	174,67	176,78	176,23	178,54
2011	182,75	185,90	188,17	189,32	189,61	189,62	189,57	192,91	195,89	199,03	200,32	202,33
2012	203,10	202,91	203,64	203,81	204,89	201,83	201,20	201,71	203,79	204,15	207,54	207,29
2013	206,91	206,65	208,33	207,27	209,34	212,39	214,50	214,59	216,48	217,97	219,31	221,74
2014	229,10	232,27	233,98	234,18	232,96	233,09	234,79	235,78	237,79	239,97	237,65	235,84
2015	236,61	239,46	241,97	245,42	248,15	248,78	247,99	250,43	254,25	253,74	250,13	249,31
2016	250,67	250,16	251,17	252,47	256,21	257,27	257,81	258,01	258,77	260,94	266,16	274,09
2017	284,99	288,59	291,58	293,79	295,31	295,52	297,65	300,18	300,90	306,04	312,21	316,48
2018	319,60	328,17	333,21	341,88	354,85	365,60	372,06	396,62	439,78	443,78	432,55	422,94
2019	424,86	425,26	431,98	444,85	456,74	457,16	452,63	449,96	450,55	451,31	450,97	454,08

TÜKETİCİ FİYAT ENDEKSİ (TÜFE)

	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
2003	94,77	96,23	98,12	99,09	100,04	100,12	99,93	100,09	101,44	102,38	103,68	104,12
2004	104,81	105,35	106,36	106,89	107,35	107,21	107,72	108,54	109,57	112,03	113,50	113,86
2005	114,49	114,51	114,81	115,63	116,69	116,81	116,14	117,13	118,33	120,45	122,14	122,65
2006	123,57	123,84	124,18	125,84	128,20	128,63	129,72	129,15	130,81	132,47	134,18	134,49
2007	135,84	136,42	137,67	139,33	140,03	139,69	138,67	138,70	140,13	142,67	145,45	145,77
2008	146,94	148,84	150,27	152,79	155,07	154,51	155,40	155,02	155,72	159,77	161,10	160,44
2009	160,90	160,35	162,12	162,15	163,19	163,37	163,78	163,29	163,93	167,88	170,01	170,91
2010	174,07	176,59	177,62	178,68	178,04	177,04	176,19	176,90	179,07	182,35	182,40	181,85
2011	182,60	183,93	184,70	186,30	190,81	188,08	187,31	188,67	190,09	196,31	199,70	200,85
2012	201,98	203,12	203,96	207,05	206,61	204,76	204,29	205,43	207,55	211,62	212,42	213,23
2013	216,74	217,39	218,83	219,75	220,07	221,75	222,44	222,21	223,91	227,94	227,96	229,01
2014	233,54	234,54	237,18	240,37	241,32	242,07	243,17	243,40	243,74	248,37	248,82	247,72
2015	250,45	252,24	255,23	259,39	260,85	259,51	259,74	260,78	263,11	267,20	268,98	269,54
2016	274,44	274,38	274,27	276,42	278,02	279,33	282,58	281,76	282,27	286,33	287,81	292,54
2017	299,74	302,17	305,24	309,23	310,61	309,78	310,24	311,85	313,88	320,40	325,18	327,41
2018	330,75	333,17	336,48	342,78	348,34	357,44	359,41	367,66	390,84	401,27	395,48	393,88
2019	398,07	398,71	402,81	409,63	413,52	413,63	419,24	422,84	427,04	435,59	437,25	440,50

50 VE DAHA FAZLA İŞÇİ ÇALIŞTIRILAN İŞYERLERİ İÇİN ZORUNLU İSTİHDAM ORANLARI

	Özel Sektör (%)	Kamu Sektörü (%)
Engelli Oranı	3	4
Eski Hükümlü Oranı	0	2
Terör Mağduru	0	2

5510 SAYILI KANUN KAPSAMINDA SİGORTA PRİM ORANLARI

4/a Kapsamında Sigortalıların Prim Oranları			
Sigorta Kolları	**Sigortalı Payı (%)3**	**İşveren Payı (%)**	**Toplam (%)**
Kısa vadeli sigorta kolları primi	0	2	2
Malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primi	9	11	20
Malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primi (Fiili hizmet zammı uygulanan işyerleri için)	9	12 ilâ 14	21 ilâ 23
Genel sağlık sigortası primi	5	7,5	12,5
Toplam	14	20,5 ilâ 23,5	34,5 ilâ 37,5

4/a Kapsamında Çalışan Emeklilerin SGDP Oranları			
Sigorta Kolları	**Sigortalı Payı (%)3**	**İşveren Payı (%)**	**Toplam (%)**
Sosyal Güvenlik Destek Primi Oranı	7,5	22,5	30
Kısa Vadeli Sigorta Kolları Primi	0	2	2
Toplam	7,5	24,5	32

4/b Kapsamında Sigortalıların Prim Oranları	
Sigorta Kolları	**Toplam (%)**
Kısa vadeli sigorta kolları primi	2
Malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primi	20
Genel sağlık sigortası primi	12,5
Toplam	34,5

İsteğe Bağlı Sigortalıların Prim Oranları	
Sigorta Kolları	**Toplam (%)**
Malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primi	20
Genel sağlık sigortası primi	12
Toplam	32

4/b Kapsamında Çalışan Emeklilerin SGDP Oranları			
SGDP Kesintisine Tabi Emekli Aylığı	**2009 Yılında (%)20**	**2010 Yılında (%)20**	**2011 Yılından İtibaren (%)**
4/b (Bağ-Kur) sigortalılarına ilgili yılı Ocak ayına ödenen en yüksek yaşlılık aylığını geçmemek üzere; emekli aylığı üzerinden	13	14	15

İŞSİZLİK SİGORTASI PRİMLERİ

Sigortalı Payı	İşveren Payı	Devlet Katkı Payı
%1	%2	%1

Kabahat olarak tanımlanan fiil	2016	2017	2018	2019	2020
Tescil ve kayıt için gerçeğe aykırı beyanda bulunulması	2.603	2.702	3.092	3.825	4.689
Tacirin, ticari işletmesine ilişkin işlemleri, ticaret unvanıyla yapmaması ve işletmesiyle ilgili senetlerle diğer belgeleri bu unvan altında imzalamaması	2.603	2.702	3.092	3.825	4.689
Tescil edilen ticaret unvanının, ticari işletmenin görülebilecek bir yerine okunaklı bir şekilde yazılmaması	2.603	2.702	3.092	3.825	4.689
Ticari mektuplarda ve ticari defterlerin dayanağını oluşturan belgelerde ticaret unvanının, işletmenin merkezinin, ticaret sicili numarasının ve şirket internet sitesi oluşturma yükümlülüğüne tabi ise internet sitesi adresinin gösterilmemesi, internet sitesi yükümlülüğü olan sermaye şirketlerince bu bilgilerin internet sitesine konulmaması	2.603	2.702	3.092	3.825	4.689
İnternet sitesi kurma yükümlülüğü olan anonim şirketlerin; yönetim kurulu başkan ve üyelerinin adları ve soyadları ile taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarını, limited şirketlerin; müdürlerinin adları ve soyadları ile taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarını, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin de yöneticilerinin adları ve soyadları ile taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarını, internet sitelerinde yayımlamamaları	2.603	2.702	3.092	3.825	4.689
Tacirin, ticari işletmenin açıldığı günden itibaren onbeş gün içinde, ticari işletmesini ve seçtiği ticaret unvanını tescil ve ilan ettirmemesi	2.603	2.702	3.092	3.825	4.689
Tacirin kullanacağı ticaret unvanını ve bunun altına atacağı imzayı, notere onaylattırdıktan sonra sicil müdürlüğüne vermemesi, tacir tüzel kişi ise, unvanla birlikte onun adına imzaya yetkili kimselerin imzalarının notere onaylattırılarak sicil müdürlüğüne verilmemesi	2.603	2.702	3.092	3.825	4.689
Merkezi Türkiye'de bulunan ticari işletmelerin şubelerinin, açıldıkları günden itibaren onbeş gün içinde kendilerini ve seçtikleri ticaret unvanını bulundukları yerin ticaret siciline tescil ve ilan ettirmemeleri, şube adına temsile yetkili kişilerin imzalarını notere onaylattıktan sonra sicil müdürüne vermemeleri,	2.603	2.702	3.092	3.825	4.689
Merkezleri Türkiye dışında bulunan ticari işletmelerin Türkiye'deki şubelerinin, açıldıkları günden itibaren onbeş gün içinde kendilerini ve seçtikleri ticaret unvanını bulundukları yerin ticaret siciline tescil ve ilan ettirmemeleri, şube adına temsile yetkili kişilerin imzalarını notere onaylattıktan sonra sicil müdürüne vermemeleri, yerleşim yeri Türkiye'de bulunan tam yetkili bir ticari mümessil atamamaları	2.603	2.702	3.092	3.825	4.689
Gerçek kişi tacirin ticaret unvanındaki adının ve soyadının kısaltılarak yazılması	2.603	2.702	3.092	3.825	4.689
Kollektif şirketin ticaret unvanında, bütün ortakların veya ortaklardan en az birinin adı ve soyadıyla şirketin ve türünü gösterecek bir ibareye yer verilmemesi	2.603	2.702	3.092	3.825	4.689

Kabahat olarak tanımlanan fiil	2016	2017	2018	2019	2020
Adi veya sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin ticaret unvanlarında, komandite ortaklardan en az birinin adının ve soyadının, şirketin ve türünün gösterilmemesi, bu şirketlerin ticaret unvanlarında komanditer ortakların adları ve soyadlarına yer verilmesi	2.603	2.702	3.092	3.825	4.689
Anonim, limited ve kooperatif şirketlerin, ticaret unvanlarında işletme konusunun gösterilmemesi, ticaret unvanlarında, "anonim şirket", "limited şirket" ve "kooperatif" kelimelerinin bulunmaması, bu şirketlerin ticaret unvanında, gerçek bir kişinin adı veya soyadı yer aldığı takdirde, şirket türünü gösteren ibarelerin, baş harflerle veya başka bir şekilde kısaltma yapılarak yazılması	2.603	2.702	3.092	3.825	4.689
Ticari işletmeye sahip olan dernek, vakıf ve diğer tüzel kişilerin ticaret unvanlarında adlarının bulunmaması, donatma iştirakinin ticaret unvanında, ortak donatanlardan en az birinin adı ve soyadının veya deniz ticaretinde kullanılan geminin adının yer almaması, ticaret unvanındaki soyadların ve geminin adının kısaltılması, ticaret unvanında donatma iştirakinin belirtilmemesi	2.603	2.702	3.092	3.825	4.689
Bir ticaret unvanına Türkiye'nin herhangi bir sicil dairesinde daha önce tescil edilmiş bulunan diğer bir unvandan ayırt edilmesi için gerekli olduğu takdirde, ek yapılmaması	2.603	2.702	3.092	3.825	4.689
Her şubenin, kendi merkezinin ticaret unvanını, şube olduğunu belirterek kullanmaması	2.603	2.702	3.092	3.825	4.689
Merkezi yabancı ülkede bulunan bir işletmenin Türkiye'deki şubesinin ticaret unvanında, merkezin ve şubenin bulunduğu yerlerin ve şube olduğunun gösterilmemesi	2.603	2.702	3.092	3.825	4.689
İşletme adının tescil ve ilan ettirilmemesi	2.603	2.702	3.092	3.825	4.689
Defterlerin üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulmaması	5.209	5.408	6.190	7.658	9.387
İşletme faaliyetlerinin oluşumunun ve gelişmesinin defterlerden izlenememesi	5.209	5.408	6.190	7.658	9.387
Tacirin, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamaması	5.209	5.408	6.190	7.658	9.387
Ticari defterlerin açılış veya kapanış onaylarının yaptırılmaması	5.209	5.408	6.190	7.658	9.387
Defterlerin Türkçe tutulmaması	5.209	5.408	6.190	7.658	9.387
Defterlerde, kısaltmaların, harflerin, rakamların ve sembollerin kullanılması halinde bunların anlamlarının açıkça belirtilmemesi	5.209	5.408	6.190	7.658	9.387
Defterlere yazımların ve diğer gerekli kayıtların eksiksiz doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılmaması	5.209	5.408	6.190	7.658	9.387
Defterlere yapılan bir kaydın, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilmesi ve değiştirilmesi	5.209	5.408	6.190	7.658	9.387
Defterlerde, kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmelerin yapılması	5.209	5.408	6.190	7.658	9.387
Defterlerin ve diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bu bilgilerin her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmemiş olması	5.209	5.408	6.190	7.658	9.387
Hileli envanter çıkarılması	5.209	5.408	6.190	7.658	9.387

Kabahat olarak tanımlanan fiil	2016	2017	2018	2019	2020
Elektronik ortamda saklanan belgelerin ibraz edilememesi	5.209	5.408	6.190	7.658	9.387
Finansal tabloların, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan muhasebe standartlarına göre düzenlenmemesi	5.209	5.408	6.190	7.658	9.387

2020 TAKVİM YILINDA KULLANILACAK (FİZİKİ /KAĞIT ORTAMINDAKİ) TİCARİ DEFTERLERİN TASDİK ZAMANLARI

Defterin Türü	Açılış Tasdiki	Onay Yenileme (Ara Tasdik) (***)	Kapanış Tasdiki
Yevmiye Defteri	31.12.2019'a kadar	31.01.2020'ye kadar	30.06.2020'ye kadar
Defter-i Kebir	31.12.2019'a kadar	31.01.2020'ye kadar	Yoktur
Envanter Defteri	31.12.2019'a kadar	31.01.2020'ye kadar	Yoktur
Damga Vergisi Defteri	31.12.2019'a kadar	31.01.2020'ye kadar	Yoktur
Pay Defteri (*)	31.12.2019'a kadar (*)	Yoktur	Yoktur
Yönetim Kurulu Karar Defteri	31.12.2019'a kadar	31.01.2020'ye kadar	31.01.2020'ye kadar
Müdürler Kurulu Karar Defteri (**)	31.12.2019'a kadar	31.01.2020'ye kadar	31.01.2020'ye kadar
Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri (*)	31.12.2019'a kadar (*)	Yoktur	Yoktur

(Tablo hesap dönemi takvim yılı -01.01.2020 – 31.12.2020- olan şirketlere göre hazırlanmıştır.)

(*) Yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ile yönetim kurulu karar defterinin açılış onaylarının her hesap dönemi için yapılması zorunludur.

Pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla izleyen hesap dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir.

Onaya tabi defterlerin hesap dönemi içinde dolması dolayısıyla veya başka sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar ya da yıl içinde kurulan şirketler bu defterlerine kullanmaya başlamadan önce açılış onayı yaptırmak zorundadırlar.

(**) Limited şirketlerde müdür veya müdürler kurulunun şirket yönetimi ile ilgili olarak aldığı kararlar genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilebileceği gibi ayrı bir müdürler kurulu karar defteri de tutulabilir. Müdürler kurulu karar defterinin tutulması halinde açılış ve kapanış onayları dahil olmak üzere yönetim kurulu karar defterine ilişkin hükümler uygulanır. Ayrı bir müdürler kurulu karar defteri tutulması halinde müdür veya müdürler kurulu kararları genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilemez.

(***) Yönetim kurulu karar defteri, yevmiye defteri, envanter defteri ve defteri kebir yeterli yaprakları bulunması halinde yeni hesap döneminin ilk ayı içerisinde onay yenilemek suretiyle kullanılmaya devam edilebilir.

TÜZEL KİŞİLER TARAFINDAN ELEKTRONİK DEFTERLERE E-BERAT ALINMASI SÜRELERİ

Dönem	Aylık Yükleme Tercihinde Bulunulması Halinde	Geçici Vergi Dönemleri Bazında Yükleme Tercihinde Bulunulması Halinde	
Ocak	Nisan ayı sonu	Ocak Şubat Mart	Mayıs ayı sonu
Şubat	Mayıs ayı sonu		
Mart	Haziran ayı sonu		
Nisan	Temmuz ayı sonu	Nisan Mayıs Haziran	Ağustos ayı sonu
Mayıs	Ağustos ayı sonu		
Haziran	Eylül ayı sonu		
Temmuz	Ekim ayı sonu	Temmuz Ağustos Eylül	Kasım ayı sonu
Ağustos	Kasım ayı sonu		
Eylül	Aralık ayı sonu		
Ekim	Ocak ayı sonu	Ekim Kasım Aralık	Gelir veya Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verileceği ayın sonuna kadar
Kasım	Şubat ayı sonu		
Aralık	Gelir veya Kurumlar Vergisi Beyannamelerinin verileceği ayın sonuna kadar		

Dileyen mükellefler, ***her hesap dönemine ilişkin ilk ayda*** (hesap dönemi içinde işe başlayanlarda işe başlanılan ayda), **tercihlerini e-defter uygulaması aracılığıyla elektronik ortamda bildirmeleri şartıyla, her bir geçici vergi döneminin aylarına ait e-defter ve berat dosyalarını her ay için ayrı ayrı olmak üzere, ilgili olduğu geçici vergi dönemine ilişkin geçici vergi beyannamesinin verileceği ayın sonuna kadar** (son dönem geçici vergi dönemine ilişkin ayların defter ve berat dosyalarının gelir vergisi mükelleflerinde gelir vergisi beyannamesinin verileceği ayın sonuna kadar, kurumlar vergisi mükelleflerinde ise kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği ayın sonuna kadar) oluşturma, NES veya Mali Mühürle imzalama/onaylama ve berat dosyalarını e-defter uygulamasına yükleyerek Başkanlıkça onaylı halini alma imkanından da yararlanabileceklerdir. **Tercihlerini yukarıda belirtilen süre içinde bildirmeyen** mükellefler defter ve berat dosyalarının ilgili olduğu ayı takip eden üçüncü ayın son gününe kadar, hesap dönemlerinin son ayına ait defter ve berat dosyaları, gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin verildiği ayın son gününe kadar e-defterlerini oluşturak ve beratlarını almakla yükümlü olacaklardır. Ayrıca yapılan tercih, tercih bildirim süresi içinde yapılan değişiklikler hariç olmak üzere, müteakip hesap dönemlerine ait tüm aylar için geçerli olacaktır. Tercihini geçici vergi dönemi bazında yapan mükelleflerden, defter ve berat dosyalarına ilişkin işlemlerini belirtilen sürede gerçekleştirmeyenler hakkında cezai müeyyidelerin tayininde her bir ay, ayrı ayrı dikkate alınacaktır.

2019/Ocak döneminden itibaren e-defter beratlarına ilaveten "**Defter Raporu Beratı**" da alınması gerekmektedir. Berat alınmasına dair yukarıda yer verilen son sürelerin, hafta sonu, resmi tatil veya dini bayram günleri gibi normal şartlarda sürelerin işlemediği tarihlere denk gelmesi halinde, beratların bir sonraki ilk iş gününde de alınıp alınmayacağı mevzuatta net değildir. Berat alma süreleri VUK'da bir yasa hükmü olarak değil, genel tebliğ içinde düzenlenmiştir. Dolayısıyla VUK metninde yer alan defter tasdik süreleri ile yasal sürelerin işleyişine dair hükümlerin burada geçerli olup olmayacağı farklı yorumlara açıktır. Tavsiyemiz, olası bazı vergisel riskler ile karşılaşmamak için e-defterlerin yüklenmesi ve beratların alınması işlemlerinin son güne bırakılmaması; yukarıda tarihler herhangi bir tatil gününe denk geliyor olsa bile beratların yüklenmesi işleminin yapılması ve hatta tatil gününden önceki son iş gününde beratların yüklenmiş olmasıdır.

KDV TEVKİFAT (SORUMLU SIFATIYLA KDV) ORANLARI

KDV Tevkifatı konusunda son düzenleme 26.04.2014 tarihinde yayınlanan KDV Genel Uygulama Tebliği (KDVGUT) ile yapılmıştır. KDVGUT ile geçmiş yıllarda yayınlanmış tüm KDV Genel Tebliğleri yürürlükten kalkmıştır.

KDV TEVKİFATINA TABİ TESLİM VE HİZMETLER İLE KDVGUT BÖLÜM NUMARASI	TEVKİFAT ORANI (Hesaplanan KDV'nin)	TEVKİFAT YAPMAK ZORUNDA OLANLAR
İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.2.1)**	Türkiye'deki alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla hesaplanacak KDV'nin tamamı beyan edilecektir.	Teslim ve Hizmet İfası İşlemlerine Muhatap Olan Türkiye'deki Alıcılar
Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler (GVK'nın 18. Maddesi Kapsamına Giren Teslim ve Hizmetler - Bunlardan Sadece GVK'nın 94. maddesinde Sayılanlara Yapılanlar) **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.2.2)**	Hizmeti satın alan alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla hesaplanacak KDV'nin tamamı beyan edilecektir.	GVK'nın 94. Maddesinde Sayılan Kişi ve Kuruluşlar
Kiralama İşlemleri (GVK'nın 70. Maddesinde Sayılan Mal ve Hakların Kiralanması İşlemleri - (İktisadi İşletmelere Dahil Olmayan Taşınmazlar Hariç) (Kiraya verenin gerçek usulde KDV mükellefi olmadığı, ancak kiracının gerçek usulde KDV mükellefi olduğu hallerde) **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.2.3)**	Hizmeti satın alan alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla hesaplanacak KDV'nin tamamı beyan edilecektir.	GVK'nın 94. Maddesinde Sayılan Kişi ve Kuruluşlar
Reklam Verme İşlemleri (KDV mükellefiyeti olmayan; amatör spor kulüplerine, oyuncularının formalarında gösterilmek, şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek, dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak ve benzeri şekillerde verilen reklamlar) **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.2.4)**	Alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla hesaplanacak KDV'nin tamamı beyan edilecektir.	1- Reklam Hizmeti Alanlar 2- Gelir Vergisi Kanunu'na göre basit usulde vergilendirilenler (istisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi), banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan işletmeler, sadece KDV'ne tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar
Yapım İşleri ve Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.2.1)**	3/10	Belirlenmiş Alıcılar (1)
Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.2.2)**	9/10	Belirlenmiş Alıcılar (1)
Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.2.3)**	5/10	Belirlenmiş Alıcılar (1)

KDV TEVKİFATINA TABİ TESLİM VE HİZMETLER İLE KDVGUT BÖLÜM NUMARASI	TEVKİFAT ORANI (Hesaplanan KDV'nin)	TEVKİFAT YAPMAK ZORUNDA OLANLAR
Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.2.4)**	5/10	Belirlenmiş Alıcılar (1)
İşgücü Temin Hizmetleri **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.2.5)**	9/10	1- KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.) 2- Belirlenmiş Alıcılar (1)
Yapı Denetim Hizmetleri **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.2.6)**	9/10	1- KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.) 2- Belirlenmiş Alıcılar (1)
Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.2.7)**	5/10	1- KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.) 2- Belirlenmiş Alıcılar (1)
Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma/Götürme Hizmetleri **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.2.8)**	9/10	KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.)
Spor Kulüplerinin (Şirketleşenler dahil) Yayın, Reklam ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri **(Tebliğ Bölüm No: I/C. 2.1.3.2.9)**	9/10	1- KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.) 2- Belirlenmiş Alıcılar (1)
Temizlik, Çevre ve Bahçe Hizmetleri **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.2.10)**	7/10	1- KDV Mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.) 2- Belirlenmiş Alıcılar (1)
Servis Taşımacılığı Hizmeti **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.2.11)**	5/10	1- KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.) 2- Belirlenmiş Alıcılar (1)
Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.2.12)**	5/10	Belirlenmiş Alıcılar
5018 sayılı Kanuna Ekli Cetveller Kapsamındaki İdare Kurum ve Kuruluşlara Yapılan ve Yukarıda Belirlenenler Dışındaki Hizmetler **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.2.13)**	5/10	5018 sayılı Kanuna Ekli Cetveller Kapsamındaki İdare, Kurum ve Kuruluşlar
Külçe Metal Teslimleri **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.3.1)**	5/10	1- KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.) 2- Belirlenmiş Alıcılar (1)
Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.3.2)**	5/10	1- KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.) 2- Belirlenmiş Alıcılar (1)

KDV TEVKİFATINA TABİ TESLİM VE HİZMETLER İLE KDVGUT BÖLÜM NUMARASI	TEVKİFAT ORANI (Hesaplanan KDV'nin)	TEVKİFAT YAPMAK ZORUNDA OLANLAR
Hurda ve Atık Teslimi (Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kağıt, Cam Hurda ve Atıklarının Teslimleri) Bu malların teslimi KDV Kanunu 17/4-g maddesi gereğince KDV'den müstesnadır. Ancak, bu malların teslimi ile ilgili olarak aynı Kanunun (18/1) inci maddesine göre istisnadan vazgeçilmesi mümkündür. İstisnadan vazgeçilmesi halinde KDV tevkifatı uygulanacaktır. **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.3.3)**	5/10	1- KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.) 2- Belirlenmiş Alıcılar (1)
Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kağıt ve Cam Hurda ve Atıklardan Elde Edilen Hammadde Teslimi **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.3.4)**	9/10	1- KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.) 2- Belirlenmiş Alıcılar (1)
Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimleri **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.3.5)**	9/10	1- KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.) 2- Belirlenmiş Alıcılar (1)
Ağaç ve Orman ürünleri **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.3.6)**	5/10	1- KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.) 2- Belirlenmiş Alıcılar (1)

(1) Belirlenmiş Alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):
- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Türkiye Varlık Fonu ile alt fonlara devredilen 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 (BİST) A.Ş.'de işlem gören şirketler.
- Kalkınma ve yatırım ajansları

(Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığı'na bağlı aile hekimliği kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.)

(2) Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli 1.000 TL'yi aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır. Sınırın aşılması halinde ise tutarın tamamı üzerinden tevkifat yapılacaktır. Tam tevkifat kapsamındaki işlemlerde ise tevkifat yapılması için bir limit söz konusu değildir. Tespit edilen tutarı aşan işlemlerde KDV tevkifatı zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedel parçalara ayrılamaz, aynı işleme ait bedellerin toplamı dikkate alınarak bu sınırın aşılması halinde tevkifat yapılır. Tam tevkifat kapsamındaki işlemlerde ise tevkifat yapılması için bir limit söz konusu değildir.

(3) Belirlenmiş alıcıların, kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki teslim ve hizmetlerinde hesaplanan KDV, alıcıların durumuna bakılmaksızın, tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak, bu durum profesyonel spor kulüplerince (şirketleşenler dahil) belirlenmiş alıcılara yapılan teslim ve hizmetlerde geçerli değildir.
(4) KDV Kanunu'nun (11/1-c) ve geçici 17. maddeleri kapsamındaki teslimlerde ve KDV Kanunu uyarınca KDV'den istisna olan teslim ve hizmetlerde tevkifat söz konusu değildir.
(5) İade olarak talep edilecek tutar, işlemin bünyesine giren KDV değil, tevkif edilen KDV esas alınarak belirlenecektir. İadesi istenilecek KDV, hiçbir surette tevkifata tabi tutulan KDV'den fazla olmayacaktır. YMM Tasdik Raporunun arandığı hallerde, YMM raporlarına ilişkin limitlerde gümrük beyannameli mal ihracından kaynaklanan iade talepleri için öngörülen tutarlar (süresinde yapılmış tam tasdik sözleşmesi varsa sınırsız, yoksa 1.1.2019 tarihinden itibaren aylık 695.000 TL) geçerlidir.
(6) Tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının mükellefe iade edilebilmesi için, satıcının tevkifat uygulanmayan KDV tutarını 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş olması, alıcının da yaptığı tevkifatla ilgili 2 No.lu KDV Beyannamesini vergi dairesine vermiş olması zorunlu olup, alıcı tarafından 2 No.lu beyanname ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olma şartı aranmaz. Genel bütçe kapsamındaki idarelere yapılan işlemlerde hakedişin harcama yetkililerince onaylanmış olması yeterli olup, ayrıca beyan ve ödeme şartı aranamaz.
(7) Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade alacaklarının mahsuben iadesi, mükellefin kendisinin, ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) ithalat sırasında uygulananlar dahil vergi borçları ile sosyal sigortalar prim borçları ve ferileri için söz konusu olabilecektir. Mahsup kapsamına, tevkifatla ilgili olarak verilen 2 No.lu KDV Beyannamesine göre tahakkuk eden vergiler de dahildir.
(8) Tevkifat uygulamasından kaynaklanan ve vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılan mahsuben iade taleplerinde, vergi inceleme raporu dışında diğer belgelerin tamamlanmış olması şartıyla standart iade talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla mahsup işlemi yapılır.

YMM RAPORU İLE ALINABİLECEK KDV İADESİ ÜST LİMİTLERİ
(TAM TASDİK SÖZLEŞMESİ İMZALAMAYANLAR İÇİN)

İade Hakkı Doğuran İşlem Kanun Maddesi	2020 Yılı	2019 Yılı	2018 Yılı	2017 Yılı	2016 Yılı
11/1-a,11/1-c,13,14,15,17/4-s,	852.000	695.000	562.000	491.000	473.000
29/2	1.705.000	1.390.000	1.124.000	982.000	946.000
11/1-b (T.T. Sözleşmesi olsun ya da olmasın)	224.000	183.000	148.000	129.000	124.000

KDV iadelerinin YMM Tasdik Raporuna göre yapılmasında süresinde yapılmış tam tasdik sözleşmesi varsa üst iade sınırı bulunmamakta, süresinde yapılmış tam tasdik sözleşmesi yoksa üst sınır 851.000 TL'dır (01.01.2020 tarihinden itibaren). Kanunun 11/1-b maddesinden (Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlar) doğan iadelerde ise tam tasdik sözleşmesi olup olmadığına bakılmaksızın üst iade limiti (01.01.2020 tarihinden itibaren) 224.000 TL'dir. Süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan SDTŞ'lerin 61 No.lu Tebliğ kapsamındaki iade taleplerinde iade edilecek tutar, ortak bazında 224.000 TL'nı (01.01.2020 tarihinden itibaren) aşmamak kaydıyla iade talep edilen dönemde ortaklardan alınarak ihraç edilen mal bedellerine ilişkin KDV toplamı dikkate alınarak hesaplanacaktır. İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iadelerde tam tasdik sözleşmesi yoksa, YMM Raporuna göre iade üst sınırı 01.01.2020'den itibaren 1.703.000 TL'dır.

2020 YILI DAMGA VERGİSİ ORAN VE TUTARLARI

Damga Vergisine Tabi Kağıtlar	
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. Hazinenin 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. Resmî şekilde düzenlenen gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri	(Binde 0)
9. Resmî dairelerin mal ve hizmet alımlarına ilişkin yaptıkları ihalelerde, ihaleyi yapan idare ile düzenlenen sözleşmeler	(Binde 9,48)
10. 7/11/2013 tarihli ve 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun kapsamında düzenlenen:	(Binde 9,48)
a) Taksitle satış sözleşmeleri	(Binde 0)
b) Ön ödemeli konut satış sözleşmeleri	(Binde 9,48)
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)
11. 7/6/2012 tarihli ve 6326 sayılı Turist Rehberliği Meslek Kanunu kapsamında düzenlenen turist rehberliğine ilişkin sözleşmeler	(Binde 9,48)
12. 14/3/2013 tarihli ve 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu kapsamında düzenlenen:	(Binde 9,48)
a) Toptan elektrik satış sözleşmeleri	
b) Perakende elektrik satış sözleşmeleri	(Binde 9,48)
13. 18/4/2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu kapsamında düzenlenen:	
a) Toptan doğal gaz satışına ilişkin sözleşmeler	(Binde 9,48)
14. Resmi şekilde düzenlenen kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat sözleşmeleri	(Binde 0)
15. Resmi şekilde düzenlenen kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat sözleşmeleri kapsamında yapı müteahhitleri ile alt yükleniciler arasında düzenlenen inşaat taahhüt sözleşmeleri	(Binde 0)
16. Kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat işlerine ilişkin danışmanlık hizmet sözleşmeleri	(Binde 0)
17. Yapı denetimi hizmet sözleşmeleri	(Binde 0)
B. Belli parayı ihtiva etmeyen kağıtlar:	
1. Tahkimnameler	(89,10 TL)
2. Sulhnameler	(89,10 TL)
3. Turizm işletmeleri ile seyahat acentelerinin aralarında düzenledikleri kontenjan sözleşmeleri (Belli parayı ihtiva edenler dahil)	(500,80 TL)

Damga Vergisine Tabi Kağıtlar	
II. Kararlar ve mazbatalar	
1. Meclislerden, resmi heyetlerden ve idari davalarla ilgili olmayarak Danıştaydan verilen mazbata, ilam ve kararlarla hakem kararları:	
a) Belli parayı ihtiva edenler	(Binde 9,48)
b) Belli parayı ihtiva etmeyenler	(89,10 TL)
2. İhale kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararları (4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamındaki kurum ve kuruluşlara şikâyet veya Kamu İhale Kurumuna itirazen 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)	(30,70 TL)
ab) Rehin senedi (Varant)	(18,10 TL)
ac) İyda senedi	(2,90 TL)
ad) Taşıma senedi	(0,80 TL)
b) Konşimentolar	(18,10 TL)
c)Deniz ödüncü senedi	(Binde 9,48)
d) İpotekli borç senedi, irat senedi	(Binde 9,48)
2. Ticari belgeler:	
a) Menşe ve Mahreç şahadetnameleri	(30,70 TL)
b) Resmi dairelere ve bankalara ibraz edilen bilançolar ve işletme hesabı özetleri:	
ba) Bilançolar	(68,70 TL)
bb) Gelir tabloları	(32,90 TL)
bc) İşletme hesabı özetleri	(32,90 TL)
c) Barnameler	(2,90 TL)
d) Tasdikli manifesto nüshaları	(13,40 TL)
e) Ordinolar	(0,80 TL)
f) Gümrük idarelerine verilen özet beyan formları	(13,40 TL)
IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar	
1. Makbuzlar:	
a) Resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler (avans olarak yapılanlar dahil) nedeniyle, kişiler tarafından resmi dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmi daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havalelerine tediyesini temin eden kağıtlar	(Binde 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 tediye olunduğu takdirde nakli veya tediyeyi temin eden kağıtlar	(Binde 7,59)
c) Ödünç alınan paralar için verilen makbuzlar veya bu mahiyetteki senetler	(Binde 7,59)
d) İcra dairelerince resmi daireler namına şahıslara ödenen paralar için düzenlenen makbuzlar	(Binde 7,59)

Damga Vergisine Tabi Kağıtlar	
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	(0,80 TL)
b) Vergi beyannameleri "((f) bendi dâhil olmak üzere, beyanname verme süresi içerisinde düzeltme amacıyla verilen beyannameler hariç)"	
ba) Yıllık gelir vergisi beyannameleri	(89,10 TL)
bb) Kurumlar vergisi beyannameleri	(119,00 TL)
bc) Katma değer vergisi beyannameleri	(58,80 TL)
bd) Muhtasar beyannameler	(58,80 TL)
be) Diğer vergi beyannameleri (damga vergisi beyannameleri hariç)	(58,80 TL)
c) Gümrük idarelerine verilen beyannameler	(119,00 TL)
d) Belediye ve il özel idarelerine verilen beyannameler	(43,70 TL)
e) Sosyal güvenlik kurumlarına verilen sigorta prim bildirgeleri	(43,70 TL)
f) 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	(69,70 TL)
3. Tabloda yazılı kağıtlardan aslı 1,00 Yeni Türk Lirasından fazla maktu ve nispi vergiye tabi olanların resmi dairelere ibraz edilecek özet, suret ve tercümeleri.	(0,80 TL)

Kanunun 14. maddesinin birinci fıkrasında yer alan **her bir kâğıttan alınacak damga vergisine ilişkin üst sınır** yeniden değerleme oranında artırılacak ve **01.01.2020 tarihinden itibaren 3.239.556,40 TL olacaktır.**

2020 YILI MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ TUTARLARI

A. (I) Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesi

Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri ile motosikletler aşağıdaki (I) sayılı tarifeye göre vergilendirilecektir.

(I) SAYILI TARİFE

1.1.2018 tarihi (bu tarih dahil) sonrasında iktisap edilen, kayıt ve tescili yapılan taşıtlara (Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerine) uygulanacak tarife:

Motor Silindir Hacmi (cm3)	Taşıt Değeri (TL)	Satır Numarası	Taşıtların Yaşlan ile ödenecek Yıllık Vergi Tutan (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 cm3 ve aşağısı	51.800'ü aşmayanlar	1	964	672	376	284	100
	51.800'ü aşıp 90.800'ü aşmayanlar	2	1.059	739	413	313	110
	90.800'ü aşanlar	3	1.156	806	451	341	120
1301 - 1600 cm3 e kadar	51.800'ü aşmayanlar	4	1.678	1.258	730	516	198
	51.800'ü aşıp 90.800'ü aşmayanlar	5	1.846	1.384	803	566	217
	90.8100'ü aşanlar	6	2.014	1.510	875	618	237
1601 - 1800 cm3 e kadar	129.800'ü aşmayanlar	7	3.260	2.549	1.499	915	355
	129.800'ü aşanlar	8	3.557	2.779	1.637	999	387
1801 -2000 cm3 e kadar	129.800'ü aşmayanlar	9	5.136	3.955	2.325	1.384	545
	129.800'ü aşanlar	10	5.603	4.316	2.536	1.510	594
2001 - 2500 cm3 e kadar	162.1800'ü aşmayanlar	11	7.704	5.593	3.494	2.087	826
	162.100'ü aşanlar	12	8.405	6.101	3.811	2.278	901
2501 - 3000 cm3 e kadar	324.400'ü aşmayanlar	13	10.741	9.345	5.838	3.140	1.152
	324.400'ü aşanlar	14	11.719	10.194	6.369	3.426	1.257
3001 - 3500 cm3 e kadar	324.400'ü aşmayanlar	15	16.358	14.720	8.867	4.426	1.622
	324.400'ü aşanlar	16	17.847	16.057	9.672	4.828	1.771
3501 - 4000 cm3 e kadar	519.200'ü aşmayanlar	17	25.720	22.210	13.080	5.838	2.325
	519.200'ü aşanlar	18	28.060	24.228	14.271	6.369	2.536
4001 cm3 ve yukarısı	616.500'ü aşmayanlar	19	42.097	31.568	18.696	8.403	3.260
	616.500'ü aşanlar	20	45.924	34.438	20.396	9.166	3.557

Yukarıdaki (I) sayılı tarife 1.1.2018 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, 1.1.2018 tarihinden itibaren tescil edilecek taşıtlar için geçerli olacaktır.

"Taşıt Değeri" kavramı kanunda "Taşıtların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan (vade farkı ile hesaplanan özel tüketim vergisi hariç) teşekkül eden değeri ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır.

(I) sayılı tarifede yer alan otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerinde, ilk kayıt ve tescil edildiği tarih itibarıyla taşıt değerine isabet eden satır, sonraki yıllarda da bu taşıtın vergi tutarlarının belirlenmesinde esas alınır. (I) sayılı tarifede yer alan otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerine ait vergi tutarlarının Türkiye Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketleri Birliği tarafından her yılın ocak ayında ilan edilen kasko sigortası değerlerinin %10'unu aşması halinde, taşıtlara ait vergi tutarlarını, bir önceki satırdaki aynı yaş grubunda bulunan taşıtlara isabet eden vergi tutarı olarak belirlemeye, bu oranı %4'e kadar indirmeye ve kanuni oranına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir.

(I) sayılı tarife yer alan **"taşıt değerleri"** de vergi miktarları gibi **her yıl yeniden değerleme oranına göre artacaktır.** Bu artış hesabında; vergi miktarlarında 1 TL'na kadar olan kesirler, taşıt değerlerinde ise 100 TL'na kadar olan kesirler dikkate alınmayacaktır.

(I) sayılı tarifenin "1- Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri" başlıklı bölümünde yer alan ve **sadece elektrik motoru** olan taşıtlardan, motor gücü;

a) 70 kW'ı geçmeyenler 1, 2, 3 satır numaralarında,
b) 70 kW'ı geçen fakat 85 kW'ı geçmeyenler 4, 5, 6 satır numaralarında,
c) 85 kW'ı geçen fakat 105 kW'ı geçmeyenler 7, 8 satır numaralarında,
d) 105 kW'ı geçen fakat 120 kW'ı geçmeyenler 9, 10 satır numaralarında,
e) 120 kW'ı geçen fakat 150 kW'ı geçmeyenler 11, 12 satır numaralarında,
f) 150 kW'ı geçen fakat 180 kW'ı geçmeyenler 13, 14 satır numaralarında,
g) 180 kW'ı geçen fakat 210 kW'ı geçmeyenler 15, 16 satır numaralarında,
h) 210 kW'ı geçen fakat 240 kW'ı geçmeyenler 17, 18 satır numaralarında,
ı) 240 kW'ı geçenler 19, 20 satır numaralarında,
yer alan taşıt değerlerine ve yaşına isabet eden vergi tutarlarının %25'i oranında vergilendirilir. (7103 sayılı Kanun ile MTV Kanununun 5. Maddesine eklenen bu düzenleme 01.01.2019 tarihinde yürürlüğe girecektir.)

(I) sayılı tarifenin "2- Motosikletler" başlıklı bölümünde yer alan ve sadece elektrik motoru olan taşıtlardan, motor gücü;
a) 6 kW'ı geçen fakat 15 kW'ı geçmeyenler bu bölümün birinci satırında,
b) 15 kW'ı geçen fakat 40 kW'ı geçmeyenler bu bölümün ikinci satırında,
c) 40 kW'ı geçen fakat 60 kW'ı geçmeyenler bu bölümün üçüncü satırında,
d) 60 kW'ı geçenler bu bölümün dördüncü satırında,

yaşları itibarıyla yer alan vergi tutarlarının %25'i oranında vergilendirilir. (7103 sayılı Kanun ile MTV Kanununun 5. Maddesine eklenen bu düzenleme 01.01.2019 tarihinde yürürlüğe girecektir.)

Motor Silindir Hacmi (cm^3)	Taşıtların Yaşları İle Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)				
	1 - 3 yaş	4 - 6 yaş	7 - 11 yaş	12 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
2-Motosikletler					
100 - 250 cm^3 e kadar	180	135	99	62	24
251 - 650 cm^3 e kadar	372	28	180	99	62
651 - 1200 cm^3 e kadar	958	570	282	180	99
1201 cm^3 ve yukarısı	2.324	1.536	958	761	372

(I/A) SAYILI TARİFE

31.12.2017 tarihi öncesinde iktisap edilmiş, kayıt ve tescil edilmiş taşıtlara (Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerine) uygulanacak vergi tarifesi:

31/12/2017 tarihinden (bu tarih dahil) önce kayıt ve tescil edilen otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerine uygulanacak vergi tarifesine dair MTV Kanununa bir geçici madde eklenmiştir. Söz konusu geçici madde ile tespit edilen tarife aşağıdaki gibidir:

Motor Silindir Hacmi (cm^3)	Taşıtların Yaşlan ile ödenecek Yıllık Vergi Tutan (TL)				
	1 - 3 yaş	4 - 6 yaş	7 - 11 yaş	12 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri					
1300 cm3 ve aşağısı	964	672	376	284	100
1301-1600 cm3 e kadar	1.678	1.258	730	516	198
1601-1800 cm3 e kadar	2.964	2.316	1.364	831	322
1801-2000 cm3 e kadar	4.670	3.596	2.114	1.258	496
2001-2500 cm3 e kadar	7.003	5.084	3.177	1.898	751
2501-3000 cm3 e kadar	9.766	8.495	5.307	2.854	1.048
3001-3500 cm3 e kadar	14.872	13.381	8.060	4.023	1.476
3501-4000 cm3 e kadar	23.383	20.191	11.891	5.307	2.114
4001 cm' ve yukarısı	38.270	28.698	16.996	7.638	2.964

Bu tarifeyi düzenleyen MTVK **geçici madde 8**'in yürürlük tarihi 01.01.2018'dir. Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce (31.12.2017 ve öncesi) iktisap edilmiş ancak çeşitli nedenlerle kayıt ve tescil edilmemiş otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzeri taşıtlar 1/1/2018 tarihinden sonra ilk defa kayıt ve tescil edildiği takdirde de bu maddede yer alan tarifeye göre vergilendirilecektir.

Yukarıdaki tarifede yer alan taşıtlara ait vergi tutarlarının Türkiye Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketleri Birliği tarafından her yılın ocak ayında ilan edilen kasko sigortası değerlerinin **%5'ini** aşması halinde taşıtlara ait vergi tutarları, bir önceki satırdaki aynı yaş grubunda bulunan taşıtlara isabet eden vergi tutarı olarak esas alınır.

(I/A) sayılı tarifede yer alan ve **sadece elektrik motoru** olan taşıtlardan, motor gücü;
a) 70 kW'ı geçmeyenler birinci satırında,
b) 70 kW'ı geçen fakat 85 kW'ı geçmeyenler ikinci satırında,
c) 85 kW'ı geçen fakat 105 kW'ı geçmeyenler üçüncü satırında,
d) 105 kW'ı geçen fakat 120 kW'ı geçmeyenler dördüncü satırında,
e) 120 kW'ı geçen fakat 150 kW'ı geçmeyenler beşinci satırında,
f) 150 kW'ı geçen fakat 180 kW'ı geçmeyenler altıncı satırında,
g) 180 kW'ı geçen fakat 210 kW'ı geçmeyenler yedinci satırında,
h) 210 kW'ı geçen fakat 240 kW'ı geçmeyenler sekizinci satırında,
ı) 240 kW'ı geçenler dokuzuncu satırında,

yaşları itibarıyla yer alan vergi tutarlarının %25'i oranında vergilendirilecektir. (7103 sayılı Kanun ile MTVK geçici madde 8'e eklenen bu düzenleme 01.01.2019 tarihinde yürürlüğe girecektir.)

B. (II) Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesi
(I) sayılı tarifede yazılı taşıtlar dışında kalan motorlu kara taşıtları, aşağıdaki (II) sayılı tarifeye göre vergilendirilecektir.

(II) SAYILI TARİFE

Taşıt Cinsi ve Oturma Yeri / Azami Toplam Ağırlık	Taşıtların Yaşlan ile ödenecek Yıllık Vergi Tutan (TL)		
	1 - 6 yaş	7 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
1) Minibüs	1.152	761	372
2) Panel van ve motorlu karavanlar (Motor Silindir Hacmi)			
1900 cm^3 ve aşağısı	1.536	958	570
1901 cm^3 ve yukarısı	2.324	1.536	958
3) Otobüs ve benzerleri (Oturma Yeri)			
25 kişiye kadar	2.908		
26 - 35 kişiye kadar	3.487		
36 - 45 kişiye kadar	3.881		
46 kişi ve yukarısı	4.655		
4) Kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri (Azami Toplam Ağırlık)			
1.500 kg'a kadar	1.033	686	337
1.501 - 3.500 kg'a kadar	2.091	1.212	686
3.501 - 5.000 kg'a kadar	3.141	2.614	1.033
5.001 - 10.000 kg'a kadar	3.487	2.962	1.389
10.001 - 20.000 kg'a kadar	4.191	3.487	2.091
20.001 kg ve yukarısı	5.242	4.191	2.436

7103 sayılı Kanunun 17. maddesiyle 197 sayılı Kanunun 2. maddesinde yer alan minibüs tanımının değiştirilmesi neticesinde oturma yeri 17 kişiye kadar olan ve insan taşımak amacıyla imal edilmiş taşıtlar da minibüs olarak vergilendirilecektir.

7103 sayılı Kanunun 19. maddesiyle 197 sayılı Kanunun 6. maddesine eklenen fıkralar uyarınca;
- (II) sayılı tarifenin "2) Panel van ve motorlu karavanlar (Motor Silindir hacmi)" başlıklı bölümünde yer alan ve sadece elektrik motoru olan taşıtlardan, motor gücü;
a) 115 kW'ı geçmeyenler bu bölümün birinci satırında,
b) 115 kW'ı geçenler bu bölümün ikinci satırında,
yaşları itibarıyla yer alan vergi tutarlarının %25'i oranında,
- (II) sayılı tarifedeki minibüs, otobüs, kamyonet, kamyon, çekici ve benzeri taşıtlardan sadece elektrik motoru olanlar, bu taşıtlara ilişkin tarifede yaşları itibarıyla yer alan vergi tutarlarının %25'i oranında vergilendirilecektir.

C. (III) Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesi
5897 sayılı Kanun'un 2. maddesinin (c) bendiyle 30/6/2009 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.

D. (IV) Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesi
Uçak ve helikopterler (Türkkuşu, Türk Hava Kurumuna ait olanlar hariç) aşağıdaki (IV) sayılı tarifeye göre vergilendirilecektir.

(IV) SAYILI TARİFE

Taşıt Cinsi ve Azami Kalkış Ağırlığı	Taşıtların Yaşları İle 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	19.463	15.563	11.670	9.334
1.151 - 1.800 kg'a kadar	29.200	23.354	17.515	14.011
1.801 - 3.000 kg'a kadar	38.940	31.150	23.354	18.684
3.001 - 5.000 kg'a kadar	48.679	38.940	29.200	23.354
5.001 - 10.000 kg'a kadar	58.419	46.732	35.044	28.031
10.001 - 20.000 kg'a kadar	68.157	54.522	40.886	32.700
20.001 kg ve yukarısı	77.893	62.308	46.732	37.384

5766 sayılı Kanun'un 9. maddesinin (c) bendiyle 197 sayılı Kanunun 6. maddesine eklenen fıkra uyarınca; Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline zirai ilaçlama amacıyla kullanılmak üzere kayıt ve tescil edilmiş olan uçaklar için, bu tarifede belirtilen motorlu taşıtlar vergisi tutarları yüzde 25 oranında uygulanır.

VUK MADDE 353 KAPSAMINDA 2020 YILI ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI

ELEKTRONİK BELGE OLARAK DÜZENLENMESİ GEREKENLER DE DAHİL OLMAK ÜZERE FATURA, GİDER PUSULASI, MÜSTAHSİL MAKBUZU VE SERBEST MESLEK MAKBUZU VERİLMEMESİ, ALINMAMASI, BELGELERDE GERÇEK MEBLAĞLARDAN FARKLI MEBLAĞLARA YER VERİLMESİ, BU BELGELERİN ELEKTRONİK BELGE OLARAK DÜZENLENMESİ GEREKİRKEN KAĞIT OLARAK DÜZENLENMESİ (Her bir belge nevi için ve almak ve vermek zorunda olan her tarafa ayrı ayrı) 350 TL'den az, bir takvim yılı içinde toplam olarak da 180.000 TL'den fazla olmamak üzere, bu belgelere yazılması gereken meblağın	%10'u
ELEKTRONİK BELGE OLARAK DÜZENLENMESİ GEREKENLER DE DAHİL OLMAK ÜZERE PERAKENDE SATIŞ FİŞİ, ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZ FİŞİ, GİRİŞ VE YOLCU TAŞIMA BİLETİ, SEVK İRSALİYESİ, TAŞIMA İRSALİYESİ, YOLCU LİSTESİ, GÜNLÜK MÜŞTERİ LİSTESİ İLE MALİYE BAKANLIĞINCA DÜZENLEME ZORUNLULUĞU GETİRİLEN BELGELERİ DÜZENLEMEYENLERE, KULLANMAYANLARA VE BULUNDURMAYANLARA, BU BELGELERİN ELEKTRONİK BELGE OLARAK DÜZENLENMESİ GEREKİRKEN KAĞIT OLARAK DÜZENLENMESİ, ASLI İLE ÖRNEĞİ ARASINDA FARKLI MEBLAĞLARA YER VERİLMESİ, GERÇEĞE AYKIRI OLARAK DÜZENLENMESİ (Her bir belge nevi için) Her tespitte 18.000 TL, yıl içinde de 180.000 TL'yi aşmamak üzere	350 TL
FATURA, GİDER PUSULASI, MÜSTAHSİL MAKBUZU, SERBEST MESLEK MAKBUZU, PERAKENDE SATIŞ FİŞİ, ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZ FİŞİ, GİRİŞ VE YOLCU TAŞIMA BİLETİ ALMAYAN VERGİ MÜKELLEFİ OLMAYAN NİHAİ TÜKETİCİLERE (VUK Madde 353/3 gereği, aynı maddenin 1. bendinde yer alan cezanın 1/5'i kadar)	70 TL
MALİYE BAKANLIĞINCA GÜNÜ GÜNÜNE TUTULMA ZORUNLULUĞU GETİRİLEN DEFTERLERE GÜNÜ GÜNÜNE KAYIT YAPMAYAN VE YETKİLİLERE İBRAZ ETMEYENLERE (Her tespit için)	350 TL
VERGİ LEVHASI BULUNDURMAYANLARA (Her tespit için)	350 TL
MUHASEBE STANDARTLARINA, TEKDÜZEN HESAP PLANINA VE MALİ TABLOLARA İLİŞKİN USUL VE ESASLAR İLE MUHASEBEYE YÖNELİK BİLGİSAYAR PROGRAMLARININ ÜRETİLMESİNE İLİŞKİN KURAL VE STANDARTLARA UYMAYANLARA	8.500 TL
KULLANILMA ZORUNLULUĞU GETİRİLEN İŞLEMLERDE VERGİ NUMARASINI KULLANMAKSIZIN İŞLEM YAPANLARA (Her bir işlem için)	420 TL
BELGE BASIMI İLE İLGİLİ BİLDİRİM GÖREVİNİ TAMAMEN VEYA KISMEN YERİNE GETİRMEYEN MATBAA İŞLETMECİLERİNE (Bir takvim yılı içinde 260.000 TL'den fazla olmamak üzere.)	1.300 TL
VERGİ KİMLİK NUMARASI İLE İLGİLİ BİLDİRİM ÖDEVLERİNİ YERİNE GETİRMEYENLERE	1.800 TL
MB'NİN ÖZEL İŞARETLİ GÖREVLİSİNİN İKAZINA RAĞMEN DURMAYAN ARACIN SAHİBİ ADINA	1.300 TL

VUK MADDE 355 VE MÜKERRER MADDE 355 KAPSAMINDA 2019 YILI ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI

Damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren NOTERLER adına her kağıt için tahsil edilmeyen Damga Vergisi üzerinden maktu vergilerde %50, nispî vergilerde %10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bu kapsamda kesilecek özel usulsüzlük cezaları her bir kağıt için (2020 yılı için) 2,90 TL'den fazla olamaz. (VUK Madde 355) Bilgi vermekten çekinenler ile VUK 256 ve 257 ve mükerrer 257. madde hükmüne uymayanlara, (VUK Mükerrer Madde 355)

- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkıda (2.300 TL)
- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında (1.200 TL)
- Yukarıdaki bentler dışında kalanlar hakkında (600 TL)

VUK 107/A maddesi kapsamında GİB'den e-tebligat adresi almayanlara;

- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkıda (1.400 TL)
- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında (700 TL)
- Yukarıdaki bentler dışında kalanlar hakkında (360 TL)

VUK Mükerrer 355 gereği tevsik zorunluluğuna uymayanlara (7.000 TL üzeri ödeme ve tahsilatlarını banka, banka benzeri finans kurumu veya PTT tarafından düzenlenen belgelerle tevsik etmeyenlere) her bir işlem tutarının %5'i oranında. (Bir takvim yılında kesilecek toplam ceza miktarı 1.800.000 TL'nı aşamaz.)

Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen beyannamelerin kanuni süresinden sonra verilmesi halinde; kanuni süreden sonraki ilk 30 gün içinde verilmesi halinde VUK Mük.355'deki ceza tutarı 1/10 oranında (230 TL), devam eden 30 gün içinde verilmesi halinde VUK Mük.355'deki ceza tutarı 1/5 oranında (460 TL), devam eden günlerde ise VUK Mük.355'deki ceza tam olarak (2.300 TL) uygulanacaktır.
Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, elektronik ortamda kanuni süresinin sonundan başlayarak 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmeyecektir. Takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise VUK Mük.355 gereği kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 1/5 oranında uygulanacaktır.

Mükellef Grupları:	**I.Derece Usulsüzlük Cezası**	**II. Derece Usulsüzlük Cezası**
1. Sermaye Şirketleri	220,00	120,00
2. Sermaye Şirketleri Dışında Kalanlar Birinci Sınıf Tüccar ve Serbest Meslek Erbabı	130,00	67,00
3. İkinci Sınıf Tüccarlar	67,00	30,00
4. Yukarıdakiler Dışında Kalıp Beyanname Usulüyle Gelir Vergisine Tabi Olanlar	30,00	18,00
5. Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	18,00	8,50
6. Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	8,50	4,70

GÜNCEL KDV ORANLARI LİSTESİ

Listelerde yer almayan mal ve hizmetlerin tesliminde KDV oranı %18'dir.
Katma değer vergisi oranları
(1) Mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları;
a) Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için, % 18
b) Ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, % 1
c) Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, % 8
olarak tespit edilmiştir.

(2) (2011/2604 sayılı Kararname ile değişen sıra Yürürlük: 27/12/2011) (I) sayılı listenin 16 ncı ve 17 nci sıralarında sayılan işlemler hariç olmak üzere finansal kiralama işlemlerinde, işleme konu olan malın tabi olduğu katma değer vergisi oranı uygulanır.

(3) (I) sayılı listenin 2/a sırasında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde bu maddenin (a) bendinde öngörülen vergi oranı, 1, 2/b ve 3 üncü 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 uncu sırasında yer alan "kullanılmış" deyimi, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa göre özel tüketim vergisine tabi olmayan taşıtları ifade eder.

(6) (I) sayılı listenin 11 inci sırasında yer alan net alanı 150 m2'ye kadar konutlardan; 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (16/5/2012 tarihli ve 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 dâhil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 29/7/1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m2 vergi değeri;
(i) Yapı ruhsatı 1/1/2013 ila 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) Beşyüz Türk Lirası ile bin Türk Lirası (bin Türk Lirası hariç) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı,
b) Bin 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 dâhil) 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) Bin Türk Lirası ile iki bin Türk Lirası (iki bin Türk Lirası dâhil) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı,
b) İki bin Türk Lirasının üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı, uygulanır.

(7) %18 KDV oranına tabi konutlar ile işyerlerinin (bina ve/veya bağımsız bölüm şeklinde olanlar) 31/12/2019 tarihine kadar (bu tarih dahil) teslimlerinde, %8 KDV oranı uygulanır. (**Bu düzenlemenin uygulama süresi son olarak 843 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 31.12.2019'a kadar uzatılmıştı. Eğer yeni bir süre uzatımı olmazsa, %18 KDV oranına tabi konutlar ile iş yerlerinin 01.01.2020'dan itibaren teslimleri %18 KDV oranına tabi olacaktır.)**

(I) SAYILI LİSTE
(%1 KDV ORANINA TABİ MAL VE HİZMETLER)

1- Kuru üzüm, kuru incir, kuru kayısı, ceviz, fındık, antep fıstığı, çam fıstığı, yer fıstığı, kestane, leblebi, ayçiçeği çekirdeği, kabak çekirdeği, **(Perakende teslimlerinde %8 KDV oranı uygulanacaktır.)**
2- a) Mazı, palamut, kendir tohumu, kanola (kolza), kitre, **(Perakende teslimlerinde %18 KDV oranı uygulanacaktır.)**
b) Meyan kökü, meyan balı, meyan hülasası, çöven, sumak yaprağı, defne yaprağı, ıhlamur, kekik, adaçayı, mahlep, kimyon, susam, anason, haşhaş tohumu, rezene tohumu, süpürge teli ve tohumu ile bunlardan mamul süpürgeler, kapari (kebere), harnup (keçiboynuzu), harnup çekirdeği, zerdali çekirdeği, kayısı çekirdeği, kişniş, acıbadem, kuzu göbeği mantar, şeker pancarı, **(Perakende teslimlerinde %8 KDV oranı uygulanacaktır.)**
3- Buğday, bulgur, arpa, mısır, yulaf, çavdar, darı, çeltik, 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 2 no.lu faslında yer alan mallar, (02.07 pozisyonu ve 0209.90.00.00.00 gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında yer alan mallar hariç), tavuk yumurtası **(Perakende teslimlerinde %8 KDV oranı uygulanacaktır.)**
4- Buğday unu, yufka, ekmek (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 imal edilen ekmekler),
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- İlgili mevzuata göre; toptancı hallerinde faaliyette bulunanlara yapılan taze sebze ve meyve (mamulleri hariç) teslimleri, toptancı halleri ve su ürünleri toptan satış yerlerinde faaliyette bulunanlara yapılan balık teslimleri ile bu malların bunlar tarafından gerçek usule tabi katma değer vergisi mükelleflerine teslimi,
7- Suni döllenme için dondurulmuş hayvan spermaları,
8- Gazete ve dergiler (Bu yayınların elektronik ortamda satışı, elektronik gazete ve dergi okuyucu, tablet ve benzerlerinin teslimi ile 21/6/1927 tarihli ve 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanların tesliminde bu Kararın 1 inci maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır)
9- ***Aşağıda tanımları yapılan*** **motorlu taşıtlardan** yalnız "**kullanılmış**" olanlar,
"Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.01.90.50.00.00 kullanılmış olanlar ile 87.03 pozisyonundaki binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steyşın vagonlar ve yarış arabaları dahil). [(Yalnız binek otomobilleri, steyşın vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, jipler, vb., motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar, "8703.10.11.00.00 özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar", "8703.10.18.00.00 diğerleri"] [Ambulanslar, mahkum taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar hariç.] (Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesine göre **binek otomobillerinin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin, bu araçları tesliminde** bu Kararın 1 inci maddesinin (a) bendinde öngörülen **vergi oranı (%18) uygulanır.** İkinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükelleflerce bu Kararın birinci maddesinin (a) bendinde belirtilen vergi oranı uygulanarak satın alınan araçların tesliminde, bu araçların alımında uygulanan katma değer vergisi oranı uygulanır.)

2008/13426 sayılı BKK'nda yapılan açıklamaya göre; Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (b) bendine göre **binek otomobillerin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin,** kiralamak veya çeşitli şekillerde işletmek üzere iktisap ettikleri ve **31/12/2007 tarihi itibarıyla aktiflerinde veya envanterlerinde bulunan** binek otomobillerinin iktisap tarihinden itibaren **2 yıl geçtikten sonra** teslime konu olması halinde bu teslimde **% 1 katma değer vergisi oranı uygulanır.**

10- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2713.20.00.00.11 pozisyonunda yer alan penetrasyon asfalt (cut-back asfaltlar hariç) teslimi,

11- Net alanı 150 m2'ye kadar konut teslimleri ile belediyeler, il özel idareleri, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve bunların % 51 veya daha fazla hissesine ya da yönetiminde oy hakkına sahip oldukları işletmeler tarafından konut yapılmak üzere projelendirilmiş arsaların (sosyal tesisler için ayrılan bölümler dahil) net alanı 150 m2'nin altındaki konutlara isabet eden kısmı,

12- Konut yapı kooperatifleri ile Darülaceze Başkanlığına yapılan 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- Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13 üncü 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, (01.08.2008'den itibaren)

16- Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizatın, 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre finansal kiralama şirketleri tarafından kiralanması,

17- 20/12/2010 tarih ve 2010/1180 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin;

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: Sanayi veya laboratuvarlara mahsus elektrikli olmayan fırınlar ve ocaklar (çöp yakma fırınları dahil):
84.17	Isı pompaları (84.15 pozisyonunda yer alan klima cihazları hariç)
8418.61.00.00.00	Diğerleri (Diğer soğutucu veya dondurucu cihazlar) 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 makinalar ve tesis veya laboratuvar cihazları (ısıtması elektrikle 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:
8418.69	Kalenderler ve diğer hadde makinaları (metal veya cam hadde makinaları hariç) ve bu makinaların silindirleri:
84.19	Santrifüjler (santrifüj kurutma makinaları dahil); sıvıların veya gazların filtre edilmesine veya arıtılmasına mahsus makina ve cihazlar:
84.20	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 makinaları ve benzeri püskürtme makinaları:
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 makinaları ve benzeri püskürtme makinaları:

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 makinalar, skreyperler, mekanik küreyiciler, ekskavatörler, küreyici yükleyiciler, sıkıştırma işini tokmaklamak suretiyle yapan makinalar ve yol silindirleri:
84.30	Toprağın, minerallerin veya cevherlerin taşınması, yayılması, tesviyesi, sıyrılması, kazılması, sıkıştırılması, bastırılıp sıkıştırılması, çıkarılması veya delinmesine mahsus diğer makina ve cihazlar; kazık varyosları ve kazık sökme makinaları; 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 makinaları 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: 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):
84.37	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):
84.38	Dokumaya elverişli ipliklerin, mensucatın veya dokumaya elverişli madde mamullerinin yıkanması, temizlenmesi, sıkılması, kurutulması, ütülenmesi, preslenmesi suretiyle ütülenmesi (ısı ile yapıştıran presler dahil), ağartılması, boyanması, aprelenmesi, finisajı, emdirilmesine mahsus makina ve cihazlar (84.50 pozisyonundakiler hariç) ve zemin kaplamalarının imalatında kullanılan (linoleum gibi) mensucat veya diğer mesnetlere pasta kaplama makinaları; mensucatı top halinde sarmaya, açmaya, katlamaya, kesmeye veya şekilli kesmeye mahsus makinalar:
84.51	Metalleri haddeleme makinaları ve bunların silindirleri:
84.55	Lehim ve kaynak yapmaya mahsus makina ve cihazlar (kesmeye elverişli olsun olmasın) (85.15 pozisyonundakiler hariç); gazla çalışan satıh tavlamaya mahsus makina ve cihazlar:
84.68	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 çimentoyu, alçıyı 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 makinalar:
84.74	Elektrik motorları ve jeneratörler [elektrik enerjisi üretim (elektrojen) grupları hariç] :

8502.11	Çıkış gücü 75 kVA.yı geçmeyenler (Sıkıştırma ateşlemeli, içten yanmalı, pistonlu motorlu (dizel veya yarı dizel) elektrik enerjisi üretim (elektrojen) grupları
8502.12	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
8502.13	Çıkış gücü 375 kVA.yı geçenler (Sıkıştırma ateşlemeli, içten yanmalı, pistonlu motorlu (dizel veya yarı dizel) elektrik enerjisi üretim (elektrojen) grupları
8502.20	Kıvılcım ateşlemeli, içten yanmalı, pistonlu motorlu elektrik enerjisi üretim (elektrojen) grupları
8502.31	Rüzgar çıkış gücü ile çalışanlar (Çıkış gücü 50 kVA ve bunun üzerinde olan fakat 500 kVA'yı geçmeyenler.)
85.04	Elektrik transformatörleri, statik konvertörler (örneğin; redresörler) ve endüktörler:
85.14	Sanayi veya laboratuvarlarda kullanılan elektrik ocak ve fırınları (endüksiyon veya dielektrik kaybı yoluyla çalışanlar dahil); endüksiyon veya dielektrik kaybı yoluyla termik işlemlerde kullanılmaya mahsus diğer sanayi veya laboratuvar cihazları:
84.06	Buhar türbinleri
84.10	Su türbinleri, su çarkları ve bunlar için regülatörler
84.11	Turbojetler, turbopropellerler ve diğer gaz türbinleri
8413.19.00.20.00	Fiyat ve miktar gösteren tertibatı olan dağıtım pompaları
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
8422.30.00.00.00	Şişeleri, kutuları, çuvalları veya diğer kapları doldurmaya, kapamaya, mühürlemeye veya etiketlemeye mahsus makinalar; şişeleri, kavanozları, tüpleri ve benzeri kapları kapsüllemeye mahsus makinalar; içecekleri gazlandırmaya mahsus makinalar
8422.40.00.00.00	Diğer paketleme veya ambalajlama makinaları (ısı ile büzerek ambalajlamaya mahsus makinalar dahil)
8423.30	Sabit ağırlıkları tartan basküller ve maddeyi belirli bir ağırlığa göre tartarak çuval ve diğer kaplara doldurmaya mahsus baskül ve teraziler
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
84.40	Cilt makinaları ve kitap formalarını dikmeye mahsus makinalar (münferit yaprakları dikmeye mahsus makinalar dahil)
84.41	Kağıt hamuru, kağıt veya kartonun işlenmesine mahsus diğer makina ve cihazlar (her cins kesme makina ve cihazları dahil)
84.42	Levhaları, silindirleri ve diğer tabedici unsurları hazırlamaya ve yapmaya mahsus makinalar, 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 makinalar
8444.00	Dokumaya elverişli sentetik veya suni maddelerin ekstrüzyonu (basınçlı fışkırtma usulüyle lif imali), çekilmesi, tekstüre edilmesi veya kesilmesine mahsus makina ve cihazlar
84.45	Dokumaya elverişli elyafın hazırlanmasına mahsus makinalar; eğirme, katlama veya bükme makinaları veya dokumaya elverişli ipliklerin üretimine mahsus diğer makina ve cihazlar; dokumaya elverişli iplikleri bobinleme veya çilelemeye mahsus (masura sarıcılar dahil) ve 84.46 veya 84.47 pozisyonlarındaki makinalarda kullanılan dokumaya elverişli ipliklerin hazırlanmasına mahsus makinalar
84.46	Dokuma makinaları (tezgâhlar)

84.47	Örgü makinaları, dikiş -trikotaj makinaları ve gipe edilmiş iplik, tül, dantela, işleme, şeritci ve kaytancı eşyası veya file imaline mahsus makina ve cihazlar ve püskül, ponpon makina ve cihazları
8448.11.00.00.00	Ratiyerler ve jakardlar; jakard kardlarını azaltıcı, kopya edici, delici veya birleştirici makinalar
8448.19	Diğerleri (84.44,84.45, 84.46 veya 84.47 Pozisyonlarındaki makinalar için yardımcı makina ve cihazlar)
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 makinaları)
8452.29.00.00.00	Diğerleri (Ev tipi ve otomatik üniteli olmayan diğer dikiş makinaları)
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 makinaları hariç)
84.54	Metalürjide veya metal dökümhanelerinde kullanılan tav ocakları, döküm potaları, külçe kalıpları ve döküm makinaları
84.56	Herhangi bir maddenin aşındırılarak, lazerle, diğer ışın veya foton ışınıyla, ultrasonik, elektro-erozyon, elektro-kimyasal, elektron ışını, ionik ışın veya plazma arkı yöntemleri ile işlenmesine mahsus makina ve aletler, su püskürtmeli kesme makinaları
84.57	Metal işlemeye mahsus işleme merkezleri, tek istasyonlu tezgâhlar ve çok istasyonlu transfer tezgâhları
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]
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 tezgahları (presler dahil); metalleri kavislendirmeye, katlamaya, düzeltmeye, makasla kesmeye, zımbalı kesmeye, taslak çıkartmaya veya şataflamaya mahsus takım tezgahları (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 makinalar
84.65	Ağaç, mantar, kemik, sert kauçuk, sert plastik maddeler veya benzeri sert maddeleri işlemeye mahsus makinalar (çivi çakma, zımbalama, yapıştırma veya başka şekilde birleştirmeye mahsus makinalar 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 makinaları ile beton serme ve dökme makinaları dışındaki bayındırlık, inşaat ve benzeri işlerde kullanılmaya mahsus makina ve cihazlar)

8479.50.00.00.00	Sınai 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 makinaları (Metalleri işlemek için olanlar)
8515.80.90.10.00	Ultrasonik kaynak makinaları (Metal dışındaki maddeleri işlemek için olanlar)
8515.80.90.90.00	Diğerleri (Metal dışındaki maddeleri işlemeye mahsus ultrasonik olmayan kaynak makinaları)

gümrük tarife istatistik pozisyonlarında yer alan ve amortismana tabi iktisadi kıymet niteliği taşıyan makine 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-Kur'an-ı Kerim (Kur'an meal ve tefsir kitapları ile münhasıran Kur'an cüz, sûre, ayet ve/veya meallerini içeren kitaplar dâhil) ile Tevrat, Zebur ve İncil kitapları.
19- Yatlar, kotralar, tekneler ve gezinti gemileri,
20- İl özel idareleri, belediyeler ile bağlı kuruluşları ve bunların üyesi olduğu mahalli idare birliklerine, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak, birlikte ya da ayrı ayrı sermayesinin yarısından fazlası bunlara ait şirketler tarafından doğrudan sunulan 4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 62. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde belirtilen personel çalıştırılmasına dayalı hizmetler.

(II) SAYILI LİSTE
(%8 KDV ORANINA TABİ MAL VE HİZMETLER)
A) GIDA MADDELERİ
22/12/2006 tarihli ve 2006/11437 sayılı Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin;
1- a) 01.01, 01.02, 01.03, 01.04, 01.05 pozisyonlarında yer alan hayvanlar ile 01.06 pozisyonunda yer alan (yalnız tavşanlar, geyikler, dağ keçisi, keklik, devekuşu, bıldırcın, çulluk, yabani ördek ve kazlar, sülün, beç tavuğu) hayvanlar,
b) 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),

a
- Canlı Atlar, Eşekler, Katırlar ve Bardolar,
Canlı büyükbaş hayvanlar,
Canlı Domuzlar,
Canlı Koyunlar ve Keçiler,
Canlı Kümes Hayvanları
Canlı Tavşanlar, Geyikler, Dağ Keçisi, Keklik, Devekuşu, Bıldırcın, Çulluk, Yabani Ördek ve Kazlar, Sülün ve Beç Tavuğu.
b – 01.05 Pozisyonuna giren kümes hayvanlarının etleri ve yenilen sakatatı,
Domuz yağı-Diğerleri

c
–Canlı Balıklar (Süs Balıkları Hariç)
Balıklar (Taze ve Soğutulmuş)
Balıklar (Dondurulmuş)
Balık Filetoları ve Diğer Balık Etleri (Taze, Soğutulmuş veya Dondurulmuş)
Balıklar (Kurutulmuş, Tuzlanmış veya Salamura Edilmiş)
Kabuklu Hayvanlar (Canlı, Taze, Soğutulmuş, Dondurulmuş, Salamura Edilmiş, Buharda veya Suda Pişirilmiş)
Yumuşakçalar (Canlı, Taze, Soğutulmuş, Dondurulmuş, Salamura Edilmiş, Buharda veya Suda Pişirilmiş)
Kabuklu hayvanlar ve yumuşakçaların dışında kalan suda yaşayan omurgasız hayvanlar ve bu hayvanların tütsülenmiş olanları

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),
Süt ve Krema
Yayık Altı, Pıhtılaştırılmış Süt ve Krema, Yoğurt, Kefir ve Diğer Fermente edilmiş veya Asitliği Artırılmış Süt ve Krema.
Peynir Altı Suyu,
Sütten elde edilmiş Tereyağı ve Diğer Katı ve Sıvı Yağlar ile Sürülerek Yenilen Süt ürünleri,
Peynir ve Pıhtılaştırılmış Ürünler,
Kuş ve Kümes Hayvanları Yumurtaları
Kuş ve Kümes Hayvanlarının Kabuksuz Yumurtaları ve Sarıları (İnsan Gıdası olarak kullanılmaya elverişli olmayanlar hariç)
Tabii Bal
Tarifenin başka yerinde belirtilmeyen veya yer almayan hayvansal menşeli yenilen ürünler

3 – 5 no.lu faslın 0504.00 pozisyonunda yer alan mallar,
Tam veya Parça Halinde Hayvan Bağırsakları, Mesaneleri ve Mideleri (Balıklara ait olanlar hariç) (Taze, Soğutulmuş, Dondurulmuş, Tuzlanmış, Salamura Edilmiş, Kurutulmuş ve Tütsülenmiş)

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,
Hindiba Bitkisi
Hindiba Kökleri
Köklendirilmiş Çelik ve Daldırmalar
Meyveleri veya Sert Kabuklu Meyveleri Yenilen Ağaçlar ve Çalılar
Mantar Miselleri
Ananas Fidanı
Sebze ve Çilek Fideleri

5 – 7 no.lu faslında yer alan mallar,
Patates
Domates
Soğanlar, Şalotlar, Sarımsaklar, Pırasalar ve diğer Soğanımsı Sebzeler
Lahanalar, Karnabaharlar, Alabaşlar, Yaprak Lahanalar ve benzeri yenilen Brassicalar
Marul ve Hindiba
Havuçlar, Şalgamlar, Kırmızı Pancar, teke Sakalı, Kök Kereviz, Turplar ve benzeri yenilen kökler
Hıyarlar ve Kornişonlar
Baklagiller
Diğer Sebzeler
Sebzeler
Geçici olarak konserve edilmiş fakat bu halleriyle derhal yenilmeye elverişli olmayan Sebzeler
Kurutulmuş Sebzeler
Kuru Baklagiller
Manyok, Ararot, Salep, Yer Elması, tatlı Patates ve yüksek oranda nişasta veya inülin içeren benzeri kök ve yumruklar

6 – 8 no.lu faslında yer alan mallar,
Hindistan Cevizi, Brezilya Cevizi ev Kaju Cevizi
Diğer Kabuklu Meyveler
Muz
Hurma, İncir, Ananas, Avokado Armudu, Guava Armudu, Mango ve Mangost.
Turunçgiller
Üzümler
Kavunlar, Karpuzlar ve Papaya
Armut ve Ayva
Kayısı, Kiraz, Şeftali, Erik ve Çakal Eriği
Diğer Meyveler (Taze)
Meyveler (Pişirilmemiş veya buharda veya suda kaynatılarak pişirilmiş, dondurulmuş) (İlave şeker veya diğer tatlandırıcı maddeler katılmış olsun olmasın)

Geçici olarak konsantre edilmiş fakat bu halleri ile derhal yenilmeye elverişli olmayan meyveler ve sert çekirdekli meyveler.
Meyveler (Kurutulmuş) (Hindistan Cevizi, Brezilya Cevizi, Kaju Cevizi ve Üzümler Hariç)
Turunçgillerin, Kavunların ve Karpuzların Kabukları

7 – 9 no.lu faslında yer alan mallar,
Kahve
Çay
Paraguay Çayı
Piper cinsi Biber, Capsicum ve Pimenta cinsi Biberler
Vanilya
Tarçın ve Tarçın Ağacının Çiçekleri
Karanfil
Küçük Hindistan Cevizi, Küçük Hindistan Cevizi Kabuğu ve Kakule
Anason, Çin Anasonu, Rezene, Kişniş, Kimyon veya Karaman Kimyonu Tohumları, Ardıç Meyveleri
Zencefil, Safran, Zerdeçal (Curcuma), Kekik, Defne Yaprakları, Köri ve Diğer Baharat

8 – 10 no.lu faslında yer alan mallar,
Buğday ve Mahlut
Çavdar
Arpa
Yulaf
Mısır
Pirinç
Tane Darı (Koca Darı)
Kara Buğday, Darı (cin ve kum darı), Kuş Yemi ve diğer Hububatlar

9 – 11 no.lu faslında yer alan mallar,
Buğday Unu veya Mahlut Unu
Hububat Unları
Hububatın Kabaca Öğütülmesinden Elde Edilen Küçük Parçalar, Hububat İrmikleri ve Pelletleri.
Diğer Şekilde İşlenmiş Hububat Taneleri, Hububat Embriyonları
Patates Unu, Ezmesi, Tozları, Flokonları, Granülleri ve Pelletleri
Kuru Baklagillerin ile Sagunun ve Köklerin veya Yumruların Un, Ezme ve Tozları.
Malt
Nişastalar, İnülin
Buğday Gluteni

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),
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,
İnsan Gıdası Olarak Kullanılmaya Elverişli Yağlar ile Bunların Üretiminde Kullanılmaya Elverişli Ham yağlar

12 – 16 no.lu faslında yer alan mallar,
Etten, Sakatattan veya Kandan Yapılmış Sosisler ve Benzeri Ürünler ile esası bu ürünler olan Gıda Müstahzarları
Hazırlanmış veya Konserve Edilmiş Et, Sakatat ve Kan
Et, Balık, Kabuklu Hayvanlar, Yumuşakçalar veya diğer su omurgasızlarının Hülasa ve Suları
Hazırlanmış veya Konserve edilmiş Balıklar, Balık Yumurtalarından elde edilen Havyar ve havyar yerine kullanılan ürünler
Hazırlanmış veya Konserve Edilmiş Kabuklu Hayvanlar, Yumuşakçalar ve diğer Su Omurgasızları
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,

a)
Kamış ve Pancar Şekeri ve Kimyaca Saf Sakaroz
Diğer Şekerler
Şeker Ekstraksiyonundan veya Rafinajından elde edilen Melaslar
Kakao İçermeyen Şeker Mamulleri
b) Beyaz Çikolata ve Diğerleri
14 – 18 no.lu faslında yer alan mallar,
Kakao Dane ve Kırıkları
Kakao Kabukları, İç Kabukları, Zarları ve Diğer Kakao Döküntüleri
Kakao Hamuru
Kakao Yağı
Kakao Tozu
Çikolata ve Kakao içeren diğer Gıda Müstahzarları

15 – 19 no.lu faslında yer alan mallar,
Malt Hülasası, Esasını Un, Hububatın Kabaca Öğütülmesinden elde edilen küçük parçalar, Kaba Un, Nişasta veya Malt Hülasası teşkil eden Gıda Müstahzarları
Makarnalar ve Kuskus
Tapyoka ve Nişastadan hazırlanan Tapyoka Benzerleri
Hububat veya Hububat Ürünlerinin kabartılması veya kavrulması suretiyle elde edilen Gıda Mamulleri
Ekmek, Pasta, Kek, Bisküvi ve diğer Ekmekçi Mamulleri
Baklava, Kadayıf, Kurabiye ve Diğer Tatlılar

16 – 20 no.lu faslında yer alan mallar,
Sebzeler, Meyveler, Sert Kabuklu Meyveler ve Yenilen diğer Bitki Parçalarının Turşu ve Konserveleri
Domates Turşu ve Konservesi
Mantarlar ve Domalan Turşu ve Konserveleri
Sebzeler, Meyveler, Sert Kabuklu Meyveler, Meyve Kabukları ve Diğer Bitki Parçalarının şekerle konserve edilmiş, suyu alınmış üstü şekerle kaplanmış ve kristalleştirilmiş mamulleri
Reçeller, Jöleler, Marmelatlar, Meyve ve Sert Kabuklu Meyve Püresi, Meyve ve Sert Kabuklu Meyve Pastları
Meyve ve Sebze Suları (Fermente Edilmemiş ve Alkol Katılmamış)

17 – 21 no.lu faslında yer alan mallar,
Kahve, Çay ve Paraguay Çayı Hülasası, Esans ve Konsantreleri
Mayalar, Cansız Tek Hücreli Mikroorganizmalar ve Hazırlanmış Kabartma Tozları
Soslar ve Müstahzarları, Çeşni ve Lezzet Verici Karışımlar, hardal unu ve İrmiği ve Hazır Hardal
Çorbalar, Et Suları ve Müstahzarları, karışı halindeki Homojenize Gıda Müstahzarları
Dondurma ve Yenilen Diğer Buzlar

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,
a)
Sular (Tabi ve suni mineral sular ve gazlı sular dahil), Buz ve Kar
Sular (Tatlandırılmış ve Lezzetlendirilmiş)
Alkolsüz Biralar
Alkolsüz Üzüm Şıraları
Sirkeler ve Asetik Asitten elde edilen Sirke yerine geçen maddeler
b)
Sade Gazozlar
Meyveli Gazozlar
Kolalı Gazozlar

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,
Zeytin Küspesi (Prina)
Diğer Bitkisel yağ Üretimi Atıkları

20 – 25 no.lu faslın 2501.00.91.00.11, 2501.00.91.00.12, 2501.00.91.00.19 pozisyonlarında yer alan mallar.
Normal Sofra Tuzu
Rafine Sofra Tuzu
Diğer Sofra Tuzları

Bu bölümdeki malların (I) sayılı listede de yer alması halinde, (I) sayılı listede belirlenen oranlar uygulanır.

B) DİĞER MAL VE HİZMETLER

1- Kütlü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı,

2- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 41.01 pozisyonundaki sığır ve atların, 41.02 pozisyonundaki koyun ve kuzuların (astragan veya karakul, persaniye, breitschwanz ve benzerleri, Hint, Çin, Moğolistan ve Tibet kuzuları hariç), 41.03 pozisyonundaki keçi ve oğlakların (Yemen, Moğolistan ve Tibet keçi ve oğlakları hariç) ham post ve derileri,

3- İplikler ve iplik imali için hazırlanan her nevi filamentler, lifler, vb. (Pamuktan, yünden, tiftikten, hayvan kıllarından, ipekten, sentetikten, suni maddelerden, dokumaya elverişli her nevi maddelerden veya bunların karışımlarından elde edilenler.),

4- Pamuklu, yünlü, ipekli, sentetik, suni veya bunların karışımlarından örme dahil her nevi mensucat (pamuk, keten, ipek, sentetik, suni, kauçuk iplik, lif ve benzerleriyle, hayvan kıllarıyla, dokumaya elverişli maddelerle veya bunların karışımları ile birlikte; el tezgahlarında veya diğer şekillerde dokunsun dokunmasın, ağartılmış, boyanmış, baskılı vb. şekillerde olsun olmasın), emdirilmiş, sıvanmış, kaplanmış veya lamine edilmiş dokumaya elverişli mensucat, dokunmamış mensucat, vatka, keçe ile her nevi dantela, kordela, kordon ve işlemeler,

5- Yukarıdaki 4 numaralı sırada yazılı mensucat, vatka, keçe ve dantela, kordela, kordon ve işlemelerden mamul; iç ve dış giyim eşyası (şapka, kravat, kaşkol, şal, eşarp, kemer, çorap, eldiven vb. dahil), omuz vatkası, astar, apolet, ilikleme tertibatı, cep, kol, yaka, rozet ve fırfır ile bunların benzerleri havlu, bornoz, perde (montaj ve hareket ettirici mekanizması kısmen alüminyum, plastik ve benzeri malzeme içerenler dahil), çarşaf, yastık, yorgan, battaniye, uyku tulumu, her türlü kılıf ve örtüler ile bunların benzeri ev tekstil ürünleri (taşıtlarda kullanılanlar dahil) (yataklar hariç) ile kıymetli taş ve madenler hariç her nevi maddeden mamul fermuar, çıtçıt, düğme, kopça, boncuk ve benzerleri,

6- (20.07.2008'den itibaren)

a) İşlenmiş post, deri ve köseleler ile bunların taklitleri ve bunlardan mamul giyim eşyası (şapka, kemer, kravat, eldiven ve benzerleri dahil),

b) 18/12/2007 tarihli ve 2007/13007 sayılı Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin "4302.19.95.00.19 Diğerleri" pozisyonunda yer alan eşyalardan yalnız sığırların (bufalo dahil) dabaklanmış ve aprelenmiş kürkleri

7- Her nevi maddeden mamul ayakkabı, terlik, çizme ve benzerleri,

8- Her nevi maddeden mamul çanta, bavul, valiz ve benzerleri,

9- Halılar ve diğer dokumaya elverişli maddelerden yer kaplamaları,

10- Fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon, 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 üncü 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 (Elektronik kitap (ekitap) ve benzeri yayınların elektronik ortamda satışı, elektronik kitap okuyucu, tablet ve benzerlerinin teslimi ile 21/6/1927 tarihli ve 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanların tesliminde bu Kararın 1 inci maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır.) kurşun kalem, boya kalemleri, sulu boya ve pastel boyalar, okul defterleri, silgi, kalemtıraş, cetvel, pergel, gönye, iletki,

15- Üniversite ve yüksekokullar ile 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve 573 sayılı Özel Eğitim Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri, "Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği" kapsamında verilen öğrenci taşıma servis hizmetleri ile "Özel Öğrenci Yurtları Yönetmeliği" hükümlerine tabi yurtlarda verilen hizmetler,

16- Sinema, tiyatro, opera, operet, bale, müze giriş ücretleri,

17- İnsan gıdası olarak kullanılan mamalar, insan ve hayvan sağlığı için kullanılan antiserumlar, immunglobulinler, kan ve kan kompenentleri ile kan ürünleri, aşılar,

18- Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan veya ithaline izin verilen beşeri tıbbi ürünler, bu ürünlerin terkibinde bulunan etkin maddeler ve etkin madde üretiminde kullanılan hammaddeler,

19- (20.07.2008'den itibaren) 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 terkibinde bulunan aktif maddeler ve aktif madde üretiminde kullanılan hammaddeler,

20- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan veteriner ispençiyari ve tıbbi müstahzarlar (veteriner kozmetikleri hariç),

21- İlgili Bakanlıklar ya da kanunlarla izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil), ile bu hizmetleri ifa edenlere hekimlerce veya hekimler vasıtasıyla verilen hizmetler, ambulans hizmetleri,

22- (20.07.2008'den itibaren) 18/12/2007 tarihli ve 2007/13007 sayılı Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin;

2520.20.90.10.00	Dişçilikte kullanılan alçılar
2520.20.90.90.11	Tıpta kullanılan alçılar
2804.40.00.00.00	Oksijen
2844.40.20.00.11	Radyoaktif iyot
2844.40.20.00.12	Radyoaktif fosfor
2844.40.20.00.13	Radyoaktif karbon
2844.40.20.00.14	Radyoaktif kobalt
2844.40.20.00.19	Diğerleri
2844.40.30.00.00	Suni radyoaktif izotopların bileşikleri (EURATOM)
30.01	Tedavide kullanılan kurutulmuş guddeler ve diğer organlar (toz haline getirilmiş olsun olmasın); guddelerin veya diğer organların veya bunların salgılarının tedavide kullanılan hülasaları; heparin ve tuzları; tedavide veya korunmada kullanılmak üzere hazırlanmış tarifenin başka yerinde yer almayan veya belirtilmeyen insan veya hayvan menşeli diğer maddeler
30.05	Tıpta, cerrahide, dişçilikte veya veterinerlikte kullanılan eczacılık maddeleri emdirilmiş veya kaplanmış veya perakende satılacak şekilde hazırlanmış veya ambalajlanmış pamuklar, gaz bezleri, bandajlar ve benzeri maddeler (sargılar, sparadralar, hardal yakıları gibi)
30.06	Bu fasılın 4 nolu notunda belirtilen eczacılık eşyası ve müstahzarları
33.06	Ağız veya diş sağlığını korumaya mahsus müstahzarlar (takma dişleri temizlemeye ve onları ağızda sabit tutmaya mahsus pat ve tozlar dâhil); diş aralarını temizlemekte kullanılan iplikler (diş iplikleri), bireysel kullanıma mahsus ambalajlarda perakende satılacak hale getirilmiş
3307.90.00.90.11	Kontakt-lens veya suni göz solüsyonları
3407.00.00.10.00	Dişçilikte kullanılan alçı esaslı diğer müstahzarlar
3407.00.00.90.11	Dişçi mumu
3407.00.00.90.13	Elastomer esaslı ölçü maddeleri (dişçilikte kullanılan)
3407.00.00.90.14	Çinko oksit-öjenol esaslı ölçü maddeleri (dişçilikte kullanılan)
3701.10.10.00.00	Tıpta, dişçilikte veya veterinerlikte kullanılanlar

3701.20.00.90.12	Seluloitten veya diğer plastik maddelerden sağlık işlerinde kullanılanlar
3821.00.00.00.00	Mikroorganizmaların (virüsler ve benzerleri), bitkilerin, insan veya hayvan hücrelerinin geliştirilmesine veya idamesine mahsus müstahzar kültür ortamları
3822.00	Bir mesnet üzerinde bulunan laboratuvarlarda veya teşhiste kullanılan reaktifler, bir mesned üzerinde olsun olmasın laboratuvarlarda veya teşhiste kullanılan müstahzar reaktifler (30.02 veya 30.06 pozisyonlarında yer alanlar hariç); standart (referans) maddeleri
39. Fasıl	Plastikler ve mamulleri (Yalnız idrar torbaları, kolostomi torbaları, aseptik dolum torbaları, her nevi eldivenler, her nevi kan alma tüpleri ve prezervatifler)
40. Fasıl	Kauçuk ve kauçuktan eşya (Yalnız idrar torbaları, kolostomi torbaları, aseptik dolum torbaları, her nevi eldivenler, her nevi kan alma tüpleri ve prezervatifler)
7015.10.00.00.00	Numaralı gözlük camları
8419.20	Tıbbi, cerrahi veya laboratuvar sterilizatörleri
8421.29.00.00.11	Diyalizör
8509.80.00.00.19	Diğerleri (Yalnız elektrikli - pilli diş fırçaları)
90.11	Kombine haldeki optik mikroskoplar (fotomikrografi, sinefotomikrografi veya mikroprojeksiyon mikroskopları dâhil) (Aksam, parça ve aksesuarlar hariç)
90.18	Tıpta, cerrahide, dişçilikte ve veterinerlikte kullanılan alet ve cihazlar (Sintigrafi cihazları, diğer elektromedikal cihazlar ve göz testine mahsus cihazlar dahil) (Aksam ve parçalar hariç)
90.19	Mekanoterapi cihazları; masaj cihazları; psikotekni cihazları; ozonoterapi, oksijenoterapi, aeroterapi, suni teneffüs veya diğer terapik teneffüs cihazları (Aksam ve parçalar hariç)
9020.00	Diğer teneffüs cihazları ve gaz maskeleri (Mekanik parçaları ve değiştirilebilen filtreleri olmayan koruyucu maskeler hariç) (Aksam, parça ve aksesuarlar hariç)
90.21	Ortopedik cihazlar (Koltuk değnekleri, cerrahi kuşaklar ve fıtık bağları dahil) ;cebireler, gudyerler ve kırıklara mahsus diğer cihazlar; protez organlar; sağırların işitmesini kolaylaştırmaya mahsus cihazlar ve vücut kusur veya noksanlığını gidermek amacıyla üstte veya elde taşınan veya vücudun içine yerleştirilen diğer cihazlar (Aksam, parça ve aksesuarlar hariç)
9022.12.00.00.00	Bilgisayarlı tomografi cihazları
9022.13.00.00.00	Diğerleri (dişçiliğe mahsus olanlar)
9022.14	Diğerleri (tıbbi, cerrahi veya veterinerlik amaçlı kullanımlar için)
9022.21	Tıbbi, cerrahi, dişçilik veya veterinerlik amaçlı kullanımlar için
9027.80	Diğer alet ve cihazlar (Yalnız PCR cihazı, kan sayım, nefelometre vb. analiz ve ölçüm cihazları,
9402.10.00.00.11	biokimya, idrar ve eliza cihazları) Dişçi koltukları
9402.90	Diğerleri (Aksam ve parçalar hariç)
9506.91.90.00.00	Diğerleri (Yalnız yürüteç barı vb.)
9603.21.00.00.00	Diş fırçaları
9001.30.00.00.00	Kontak lensler (Yalnız görme kusurunun giderilmesine mahsus olanlar)
9001.40	Camdan gözlük camları (Yalnız görme kusurunun giderilmesine mahsus olanlar)
9001.50	Diğer maddelerden gözlük camları (Yalnız görme kusurunun giderilmesine mahsus olanlar)
90.03	Gözlüklere veya benzeri eşyaya ait çerçeveler ve bunların aksam ve parçaları (Kıymetli metallerden veya kıymetli metallerle kaplama metallerden olan gözlük çerçeveleri ve gözlük benzeri eşyaya ait çerçeveler ile bunların aksam ve parçaları hariç)
9004.10.10.00.00	Optik tarzda işlenmiş camlı olanlar (Çerçevesi kıymetli metallerden veya kıymetli metallerle kaplama metallerden olanlar hariç)
9004.90	Diğerleri (Çerçevesi kıymetli metallerden veya kıymetli metallerle kaplama metallerden olanlar hariç)

pozisyonlarında yer alan eşyaların teslimi ile bunlardan makine ve cihaz niteliği taşıyanların kiralanması hizmetleri

23-01.01.2016 tarih ve 29580 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2015/8353 Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlükten kaldırılmıştır.

24- Gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerler hariç olmak üzere kahvehane, kır kahvesi, çay bahçesi, çay ocağı, kıraathane, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler, lokanta, içkili lokanta, kebapçı ve benzeri yerlerde, birinci sınıf lokanta ruhsatı ya da işletme belgesine sahip olan yerler ile üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesislerin bünyesindeki lokantalar hariç) verilen hizmetler (bu yerlerde verilen hizmetlerin alkollü içeceklere isabet eden kısmı hariç),

25- (09.02.2008'den itibaren) Otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmeti. (1618 sayılı kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığından işletme belgesi almış seyahat acenteleri tarafından müşteriye aktarılan geceleme hizmet tutarı ve bu hizmete ilişkin aracılık bedellerine de konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmetlerinin ait olduğu oran uygulanır. Konaklama tesislerinde geceleme hizmetinden yararlanmayanlara verilen tüm hizmetler ile geceleme hizmetiyle beraber verilen ancak ayrıca belgelendirilen ya da geceleme hizmetine ait belgede ayrıca fiyatlandırılan hizmetler bu sıra kapsamında yer almamaktadır. Ancak geceleme hizmeti kapsamında verilmesi ve geceleme bedeline dahil edilmesi mutat olan diğer hizmetler bu sıra kapsamında yer almakla birlikte bu şekilde belirlenen geceleme bedeli içinde sunulan alkollü içeceklere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi tutarları, hizmeti sunanlar tarafından indirim konusu yapılamaz.)

26- Yaşlı, sakat ve düşkünler için bakım ve huzurevleri ile yetimhanelerde verilen hizmetler,

27- Belediyeler ve bunların iktisadi işletmeleri tarafından verilen atık su hizmetleri.

28- (09.02.2008'den itibaren)

18/12/2007 tarihli ve 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)
8428.2030.90.00	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, skaritikatörler, kültivatörler, zararlı otları ayıklayan makinalar, 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	Aksam ve parçalar (84.33 pozisyonundaki makina ve cihazlara ait olanlar) (10)
8434.10.00.00.00	Süt sağma makinaları
8436.10.00.00.00	Hayvan yemlerini hazırlamaya mahsus makina ve cihazlar
8436.80.91.00.00	Otomatik yalaklar
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	Motokültörler
8701.90.11.00.00	Motor gücü 18 kW.ı geçmeyenler (traktörler)
8701.90.20.00.00	Motor gücü 18 kW.ı geçen fakat 37 kW.ı geçmeyenler (traktörler)
8701.90.25.00.00	Motor gücü 37 kW.ı geçen fakat 59 kW.ı geçmeyenler (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

29- 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. 8/6/1994 tarih ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılan köprülerin ve denizaltı karayolu tünellerinin geçiş ücretleri.
31. Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2711.19.00.00.11 gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında yer alan Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.)' nın, motorlu taşıtlarda yakıt olarak kullanılacak olanları (otogaz) hariç olmak üzere Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan "LPG Dağıtıcı Lisansı"nı haiz olanlarca teslimi ile bunlardan satın alanların sonraki safhalardaki teslimi,

32. Aile mahkemeleri, tüketici mahkemeleri ve çocuk mahkemelerinin görev alanına giren davalar ve işler, vesayet davaları ve işleri; bu davalara bağlı kanun yolları; iş uyuşmazlıklarında dava şartı olarak arabuluculuk ile bunlara bağlı ilamlı icra takipleri kapsamında verilen avukatlık hizmetleri,
33. 30/12/2019 tarihli ve 1951 sayılı Cumhurbaşkanı Kararının eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin;

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 İskeletli 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)

gümrük tarife istatistik pozisyon numaralarında yer alan mallar.

MAZARS DENGE
İstanbul (Merkez Ofis)
Hürriyet Mah. Dr. Cemil Bengü Cad.
Hak İş Merkezi No: 2 Kat 1–2
34403 Çağlayan İstanbul
Tel : +90 212 296 51 00
Faks : +90 212 296 51 44
denge@mazarsdenge.com.tr

Prokon Proje Danışmanlık Hizmetleri A.Ş.
Fulya Mah., Büyükdere Caddesi, Pekintaş İş Merkezi,
No:32, Kat:4, 34394
Mecidiyeköy-Şişli/İstanbul
Tel : +90 212 347 06 47
Faks : +90 212 275 94 28
prokon@prokon-tr.com

Ankara Ofis
Kızılırmak Mah. Muhsin Yazıcıoğlu Cad.
1451. Sok. Hayal Apt. No:4 D.1 ve 4
Çukurambar Çankaya
06520 Ankara
Tel : +90 312 284 01 02
Faks : +90 312 284 67 00
dengeankara@mazarsdenge.com.tr

Bursa Ofis
Emek Zekai Gümüşdiş Mah. Sanayi Cad. No:592
Berk Center K:3 D:21-22
Osmangazi Bursa
Tel : +90 224-233 69 61
Faks : +90 224-233 78 71
dengebursa@mazarsdenge.com.tr

Denizli Ofis
Sırakapılar Mah. 1521 Sok.
No:27/2 Anı Han
20010 Merkezefendi - Denizli
Tel : +90 258 263 10 66
Faks : +90 258 264 51 41
dengedenizli@mazarsdenge.com.tr

Gaziantep Ofis
İncili Pınar Mah. Nişantaşı Sok.
Elit İş Merkezi No:4 K:1
Şehitkamil / Gaziantep
Tel : +90 342-215 15 07
Faks : +90 342-215 14 20
dengegaziantep@mazarsdenge.com.tr

İzmir Ofis
Çınarlı Mahallesi 1587 Sokak
No:2-6 Kat:16 Daire:1602
Konak – İzmir
dengeege@mazarsdenge.com.tr

www.mazars.com.tr

www.mazars.com

YARARLANILAN KAYNAKLAR

Vergi Mevzuatı (Vergi Kanunları, Genel Tebliğler, Sirkülerler, Özelgeler, GİB Rehber ve Kılavuzları, Vergi Mahkemeleri ve Danıştay Kararları)
Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar ve ilgili Tebliğler
Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) internet sayfası (www.kosgeb.gov.tr)
Gelir İdaresi Başkanlığı (www.gib.gov.tr)
Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (www.vdk.gov.tr)
TÜBİTAK-Teydeb (www.tubitak.gov.tr)
Türkiye Teknoloji Geliştirme Vakfı (www.ttgv.org.tr)
T.C. Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı (www.ailevecalisma.gov.tr)
T.C. Ticaret Bakanlığı (www.ticaret.gov.tr)
T.C. Hazine ve Mali Bakanlığı (www.hmb.gov.tr)
T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı (www.sanayi.gov.tr)
Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (www.tcmb.gov.tr – www.tcmbveri.gov.tr)

FORTUNE
TÜRKİYE

MAZARS

MAZARS DENGE