

EY Vergi Rehberi

2023



EY

Building a better
working world

Önsöz

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

Vergilerin toplumsal hayatımız bakımından önemi dikkate alınarak EY uzmanları tarafından hazırlanan EY Vergi Rehberi-2023, ülkede yaşayan herkesin, vergi sistemimizle ilgili olarak merak edebileceği temel soruların cevaplarını ve mükellefleri yakından ilgilendiren bazı vergi uygulamalarına ilişkin ayrıntılı bilgileri içermektedir.

Bu Rehber'in de vergilendirmede çok önemli bir faktör olan, vergi bilincinin yaygınlaştırılması konusunda önemli katkılar sağlayacağına inanıyoruz.

Saygılarımızla,
EY Türkiye

"EY Vergi Rehberi-2023" adlı bu çalışmamız vergi yükümlülükleri ile ilgili genel bilgi vermek amacıyla ve **8 Ocak 2023** tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan vergi yasalarının ilgili hükümleri dikkate alınarak EY uzmanları tarafından hazırlanmıştır. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

İçindekiler

1. Vergilemenin temel kavramları	7
1.1 Verginin tanımı ve dayanağı	7
1.2 Vergi ödeme gücü	7
1.3 Verginin konusu	7
1.4 Matrah	7
1.5 Mükellef	7
1.6 Vergi sorumlusu	7
1.7 İstisna	7
1.8 Muafiyet	8
1.9 Beyan	8
1.10 Tarh	8
1.11 Tebliğ	8
1.12 Tahakkuk	8
1.13 Vergi ziyası	8
1.14 Vergilerin sınıflandırılması	8
1.15 Resim	9
1.16 Harç	9
1.17 Vergi alacaklısı	9
1.18 Vergi borçlusu	9
1.19 Vergiyi doğuran olayın ispatı	9
1.20 Vergi ehliyeti	9
1.21 Vergi mahremiyeti	9
2. Gelir vergisi	11
2.1 Verginin konusu	11
2.2 Gelirin unsurları	11
2.3 Mükellefiyet türleri	11
2.4 Gelir vergisi oranları	12
2.5 Ticari kazançların vergilendirilmesi	12
2.6 Ücretlerin vergilendirilmesi	15
2.7 Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi	17
2.8 Gayrimenkul sermaye iratlarının (kira gelirlerinin) vergilendirilmesi	18
2.9 Menkul kıymet gelirlerinin vergilendirilmesi	26
2.10 Beyan usulü	41
2.11 2022 yılında elde edilen gelirlerin beyanı ve vergilendirilmesine ilişkin örnekler (Tam mükellef gerçek kişiler için)	44
3. Kurumlar vergisi	49
3.1 Konu	49
3.2 Mükellef	49
3.3 Kurum kazancı	49
3.4 Muafıklar	50
3.5 İstisnalar	50
3.6 Kontrol edilen yabancı kurum kazançları	55
3.7 Örtülü sermaye	55
3.8 Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı	57
3.9 Zarar mahsubu	62
3.10 Diğer indirimler	63
3.11 Tam mükellef kurumlarda vergi kesintisi	70
3.12 Dar mükellefiyet ve dar mükellefiyette kurum kazancı	70
3.13 Dar mükellefiyette vergi kesintisi	70
3.14 Kurum vergi yapısı	71
3.15 Geçici vergi	72
3.16 Kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi	73
3.17 Kâr dağıtımı	73
3.18 2022 takvim yılına ilişkin kurumlar vergisi ve kâr payı stopajı hesaplama örneği	75

4. İktisadi kıymetlerin değerlemesi	77
4.1 Değerleme ölçüleri	77
4.2 İktisadi işletmelere dâhil kıymetlerin değerlendirilmesi	78
5. Katma değer vergisi	83
5.1 Verginin konusunu teşkil eden işlemler	83
5.2 Teslim ve teslim sayılan haller	83
5.3 Hizmet ve hizmet sayılan haller	83
5.4 Vergiyi doğuran olay	84
5.5 Mükellef	84
5.6 Vergi sorumluluğu	84
5.7 Matrah	87
5.8 Oran	88
5.9 Vergilendirme dönemi, beyan ve ödeme	88
5.10 KDV'nin fatura ve benzeri belgelerde gösterilmesi	88
5.11 İstisnalar	88
5.12 Vergi indirimi	89
5.13 İndirilemeyecek katma değer vergisi	89
5.14 Vergilendirme usulleri	89
6. Özel tüketim vergisi	91
6.1 Verginin konusunu teşkil eden işlemler	91
6.2 Vergiyi doğuran olay	91
6.3 Mükellef	92
6.4 Vergi sorumlusu	92
6.5 Matrah	92
6.6 Vergi oranı / tutarı	92
6.7 Vergilendirme dönemi ve beyan	97
6.8 ÖTV'nin fatura ve benzeri belgelerde gösterilmesi	97
6.9 Vergi indirimi	97
6.10 Verginin ödenmesi	97
6.11 ÖTV tebliğleri	97
7. Damga vergisi	98
7.1 Konu	98
7.2 Mükellef	98
7.3 Kâğıt nüshalarının birden fazla olması	98
7.4 Bir kâğıtta birden fazla akit ve işlem bulunması	98
7.5 Birden fazla imzalı kâğıtlar	98
7.6 Belli para gösterme mecburiyeti	98
7.7 İstisnalar	99
7.8 Vergileme ölçüleri	103
7.9 Yabancı para üzerinden düzenlenen kâğıtlar	103
7.10 Damga vergisi oran ve tutarları	103
7.11 Ödeme şekilleri	103

8. Harçlar	104
8.1 Konusu	104
8.2 Harç oran ve tutarları	104
9. Motorlu taşıtlar vergisi	105
9.1 Konusu	105
9.2 Mükellef	105
9.3 İstisnalar	105
9.4 Mükellefiyetin başlaması	105
9.5 Mükellefiyetin sona ermesi	105
9.6 Verginin tahakkuku ve ödenmesi	105
9.7 Motorlu taşıtlar vergisi tutarları	105
10. Teşvik mevzuatında öngörülen destek unsurları	106
10.1 Yatırımlarda Devlet yardımları	106
10.2 Teşvik belgesi ve belge ile ilgili hususlar	118
10.3 Yatırım teşvik mevzuatına ilişkin diğer hususlar	119
10.4 Yatırım indirimi istisnası	121
10.5 İhracatı teşvik tedbirleri	121
10.6 Dâhilde işleme rejimi	128
10.7 Teknoloji geliştirme bölgeleri	130
10.8 Ar-Ge/tasarım merkezleri	133
10.9 KOBİ yardımları	140
10.10 Serbest bölgeler	146
10.11 Kültür yatırımları desteği	147
10.12 İstihdam teşvikleri	148
10.13 Diğer teşvikler	152
11. Vergi cezaları	155
11.1 Usulsüzlük ile özel usulsüzlük fiilleri ve cezaları	155
11.2 Vergi kaybı sonucunu doğuran fiiller ve cezaları	157
11.3 Hürriyeti bağlayıcı cezalar	157
11.4 Diğer hususlar	159
12. Vergi alacağının cebren tahsili	160
12.1 Süresinde ödenmeyen vergi borçları ile ilgili olarak vergi idaresinin uygulamaları	160
12.2 Vergi alacağının idarece cebren tahsili	162
13. Vergi uyuşmazlıkları ve çözüm yolları	165
13.1 İdari yollarla çözüm	165
13.2 Yargı yoluyla çözüm	171

14. Vergi oran ve tutarları-2023	177
14.1 Gelir vergisi oranları	177
14.2 Kurumlar vergisi oranları	177
14.3 Geçici vergi oranları	177
14.4 Tevkifat oranları	178
14.5 Motorlu taşıtlar vergisi tutarları	179
14.6 Katma değer vergisi oranları	182
14.7 Azami damga vergisi tutarları	192
14.8 Damga vergisi oran ve tutarları	192
14.9 Harç oran ve tutarları	194
14.10 Veraset ve intikal vergisi oranları	207
15. Pratik bilgiler-2023	208
15.1 Konut kira geliri istisnası	208
15.2 Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı	208
15.3 Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı	208
15.4 Tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı	209
15.5 Enflasyon indirim oranı	209
15.6 Menkul kıymet alım satım kazançlarında istisna tutarı	209
15.7 Değer artış kazançlarında istisna tutarı	209
15.8 Engellilik indirimi tutarları	210
15.9 Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi üst sınırı	210
15.10 Basit usule tabi olmanın şartları	210
15.11 Gelir vergisinden istisna günlük ulaşım bedeli	210
15.12 Binek otomobil giderlerine ilişkin sınırlamalar	210
15.13 Nakdi sermaye indirimi faiz oranları	210
15.14 Usulsüzlük cezaları-VUK md. 352	210
15.15 Özel usulsüzlük cezaları-VUK md. 353	211
15.16 Özel usulsüzlük cezaları-VUK mük. md. 355	211
15.17 Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları	212
15.18 Tecil faizi oranları	212
15.19 Yeniden değerlendirme oranları	212
15.20 Fatura düzenleme ve amortisman sınırı	213
15.21 Bilanço usulüne göre defter tutma hadleri	213
15.22 Reeskont ve avans işlemlerinde uygulanan iskonto ve faiz oranları	213
15.23 Şüpheli alacak alt sınırı	214
15.24 Veraset ve intikal vergisi istisna tutarları	214
15.25 Aylık net asgari ücret hesaplaması	214
15.26 Yıllık asgari ücret tutarları	214
15.27 Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları	214
15.28 TÜİK yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) listesi	215

1. Vergilemenin temel kavramları

1.1 Verginin tanımı ve dayanağı

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

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

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

1.2 Vergi ödeme gücü

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

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

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

1.3 Verginin konusu

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

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

1.4 Matrah

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

1.5 Mükellef

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

1.6 Vergi sorumlusu

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

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

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

1.7 İstisna

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

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

1.8 Muafiyet

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

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

1.9 Beyan

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

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

1.10 Tarh

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

1.11 Tebliğ

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

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

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

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

1.12 Tahakkuk

Tarh ve tebliğ edilen bir verginin, ödenmesi gereken aşamaya gelmesidir. Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Vergi dairesince mükellef veya vergi sorumlusundan beyannamenin alınması üzerine bir

tahakkuk fişi düzenlenir ve bunun bir nüshası mükellefe veyahut beyannameyi mükellef namına vergi dairesine getiren verilir. Bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur. Tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçer.

1.13 Vergi ziyası

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

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

1.14 Vergilerin sınıflandırılması

1.14.1 Dolaylı ve dolaysız vergiler

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

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

1.14.2 Kaynaklarına göre vergiler

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

1.14.2.1 Gelir üzerinden alınan vergiler

Vergileme sistemimizde, gerçek kişilerin elde ettikleri gelirler gelir vergisine, kurumların elde ettikleri gelirler ise kurumlar vergisine tabidir. 31 Aralık 2022 tarihli 1. mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan 2023 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nda vergi gelirlerinin 3 Trilyon 674 Milyar TL olacağı öngörülmektedir. Bu iki verginin toplamı Bütçe Kanunu'nda 1 Trilyon 142 Milyar TL olarak yer almaktadır. Buna göre belirtilen vergilerin, 2023 toplam vergi gelirleri içerisindeki payının %31,10 olması hedeflenmektedir.

1.14.2.2 Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler

Harcamaların, kişilerin ödeme güçlerini gösteriyor olması sebebiyle, mal ve hizmetler de önemli bir vergileme kaynağıdır. Katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin en büyük kalemini oluşturmaktadır. 2023 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nda bu iki verginin toplamı 2 Trilyon 79 Milyar TL olarak yer almaktadır. Buna göre söz konusu vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının %56,59 olması öngörülmektedir.

Bunun yanında BSMV, harç ve damga vergilerinin toplam tutarı da 2023 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nda 239 Milyar TL olarak yer almaktadır. Bu verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ise %6,50 seviyelerindedir.

1.14.2.3 Mülkiyet üzerinden alınan vergiler

Vergi ödeme gücünün bir diğer göstergesi de servetlerdir. Günümüzde de uygulanmakta olan vareset ve intikal vergisi, değerli konut vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi birer servet vergisidir. 2023 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nda 43 Milyar TL olarak yer alan vareset ve intikal vergisi ile motorlu taşıtlar vergisinin, toplam vergi gelirleri içerisindeki payının %1,17 olduğu görülmektedir.

Ret ve iadeler

2023 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nda vergi gelirleri toplamı 3 Trilyon 674 Milyar TL'dir. Kanun'da vergi gelirlerinden yapılacak ret ve iadeler toplamı ise 474 Milyar TL olarak yer almaktadır. İade tutarının içinde en büyük kalemi 431 Milyar TL ile dâhilde alınan KDV'den yapılacak ret ve iadeler oluşturmaktadır. Buna göre Bütçe Kanunu'nda ret ve iadeler sonrası net vergi gelirleri 3 Trilyon 200 Milyar TL olmaktadır.

Aşağıda 2023 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'ndaki vergi gelirleri ile ret ve iadeler sonrası net vergi gelirlerine ilişkin tablo dikkatinize sunulmaktadır:

	2023 Bütçe Vergi Gelirleri	Ret ve İadeler (-)	2023 Bütçe Net Vergi Gelirleri
Gelir vergisi	503.445.710.000	8.405.517.000	495.040.193.000
Kurumlar vergisi	638.975.349.000	19.883.701.000	619.091.648.000
Dâhilde alınan KDV	634.929.716.000	431.369.377.000	203.560.339.000
İthalde alınan KDV	931.517.548.000	111.354.000	931.406.194.000
Özel tüketim vergisi	512.643.174.000	2.028.180.000	510.614.994.000
Harçlar	107.054.602.000	1.830.047.000	105.224.555.000
Damga vergisi	56.615.193.000	1.103.426.000	55.511.767.000
BSMV	75.180.561.000	104.527.000	75.076.034.000
Motorlu taşıtlar vergisi	38.787.287.000	61.298.000	38.725.989.000
Veraset ve İntikal Vergisi	4.065.604.000	127.077.000	3.938.527.000
Şans oyunları vergisi	13.100.775.000	0	13.100.775.000
Özel iletişim vergisi	20.153.395.000	7.888.494.000	12.264.901.000
Dijital hizmet vergisi	7.173.346.000	0	7.173.346.000
Konaklama vergisi	2.300.000.000	0	2.300.000.000
Değerli konut vergisi	69.055.000	0	69.055.000
Gümrük vergileri	122.903.935.000	1.113.177.000	121.790.758.000
Diğer dış ticaret gelirleri	3.664.456.000	19.352.000	3.645.104.000
Başka yerde sınıflandırılmayan vergiler	1.155.772.000	155.772.000	1.000.000.000
Toplam	3.673.735.478.000	474.201.299.000	3.199.534.179.000

1.15 Resim

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

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

1.16 Harç

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

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

1.17 Vergi alacaklısı

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

1.18 Vergi borçlusu

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

1.19 Vergiyi doğuran olayın ispatı

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

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

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

1.20 Vergi ehliyeti

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

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

1.21 Vergi mahremiyeti

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

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

olarak sayılmıştır. Ayrıca 7338 sayılı Kanun'un (RG: 26.10.2021) 13. maddesiyle vergi mahremiyeti kapsamına giren kişilere, Gelir İdaresi Başkanlığının görev alanına ilişkin işlerde hizmet alımı yoluyla çalıştırılanlar ile hizmet alımı yapılanlar ortak ve yöneticileri de dahil edilmiştir.



2. Gelir vergisi

2.1 Verginin konusu

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

2.2 Gelirin unsurları

Gelir vergisine tabi gelir unsurları aşağıda sayıldığı gibidir:

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

2.3 Mükellefiyet türleri

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

2.3.1 Tam mükellefler

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

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

Türkiye'de yerleşmiş sayılır.

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

2.3.2 Dar mükellefler

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

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

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

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

- Ticari kazançlarda;** kazanç sahibinin Türkiye'de iş yerinin bulunması veya daimî temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtası ile sağlanması,
- Zirai kazançlarda;** zirai faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesi,
- Ücretlerde;** hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi,

- d. **Serbest meslek kazançlarında;** serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya değerlendirilmesi,
- e. **Gayrimenkul sermaye iratlarında;** gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya değerlendirilmesi,
- f. **Menkul sermaye iratlarında;** sermayenin Türkiye'de yatırılması,
- g. **Diğer kazanç ve iratlarda;** bu kazanç ve iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi,

olarak belirtilmiştir.

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

2.4 Gelir vergisi oranları

Gelir vergisi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yer alan tarifeye göre hesaplanmaktadır. Bu tarifedeki vergi oranları, vergiye tabi gelirin miktarı yükseldikçe artmaktadır. Artan oranlı vergi tarifesi uygulamasının altında, yüksek gelir gruplarının vergi ödeme güçlerinin daha fazla olduğu ve bu sebeple de daha yüksek miktarda vergi ödemeleri gerektiği düşüncesi yatmaktadır.

2.4.1 Gelir türlerine göre belirlenen gelir vergisi tarifeleri

GVK'nın 103. maddesi uyarınca, ücret gelirleri ile ücret dışındaki gelirler iki ayrı tarifeye göre vergilendirilmektedir. Bu iki tarifenin aslında alt gelir dilimleri aynı olup ücret gelirleri için %27'lik dilim biraz daha geniş olarak uygulanmaktadır.

2.4.2 Gelir dilimlerinin hesaplanma esasları ve uygulanacak tarife

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

2022 yılı yeniden değerlendirme oranı, 24 Kasım 2022 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 542 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile %122,93 olarak açıklanmıştır.

2023 yılına ilişkin gelir vergisi tarife dilimleri, bu oran dikkate alınarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca hesaplanmış ve 30 Aralık 2022 tarihli 2. mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan 323 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile duyurulmuştur. 2023 yılında elde edilen ücret ve ücret dışındaki gelirlere uygulanacak olan gelir vergisi tarifeleri aşağıda dikkatinize sunulmaktadır:

Gelir dilimi	Vergi oranı
70.000 TL'ye kadar	%15
150.000 TL'nin 70.000 TL'si için 10.500 TL, fazlası	%20
550.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL, fazlası	%27
1.900.000 TL'nin 550.000 TL'si için 134.500 TL, fazlası	%35
1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 607.000 TL, fazlası	%40

b. Diğer gelirler

Gelir dilimi	Vergi oranı
70.000 TL'ye kadar	%15
150.000 TL'nin 70.000 TL'si için 10.500 TL, fazlası	%20
370.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL, fazlası	%27
1.900.000 TL'nin 370.000 TL'si için 85.900 TL, fazlası	%35
1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 621.400 TL, fazlası	%40

2.5 Ticari kazançların vergilendirilmesi

Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerinden doğan kazançlar ticari kazançtır.

2.5.1 Ticari kazancın tespit usulleri

Ticari kazanç gerçek veya basit usule göre tespit edilmektedir.

2.5.1.1 Gerçek usulde ticari kazancın tespiti

Gerçek usulde ticari kazancın tespiti iki şekilde yapılabilir:

- Bilanço esasında ticari kazancın tespiti:** Bilanço esasında, ticari kazanç, teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Ticari kazancın tespiti sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve 41. maddeleri uygulanır.
- İşletme hesabı esasında ticari kazancın tespiti:** İşletme hesabı esasında, ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. Bu usulde ticari kazancın tespiti sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve 41. maddeleri uygulanır.

2.5.1.2 Basit usulde ticari kazancın tespiti

Gelir Vergisi Kanunu'nun 46. maddesinde basit usulde ticari kazancın tespitine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Buna göre basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılatın giderler ve satılan malların alış bedellerinin düşülmesi suretiyle tespit edilmektedir.

Basit usule tabi olmanın genel ve özel şartlarına, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.10 Basit usule tabi olmanın şartları" başlığı altında yer verilmiştir.

Aşağıda sayılan işleri yapanların basit usulden faydalanmaları mümkün değildir:

- Kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları;
- İkrazat işleriyle uğraşanlar;
- Sarraflar ile kıymetli maden ve mücevherat alım satımı ile uğraşanlar;
- GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi ve kurumlara karşı inşaat ve onarma işini taahhüt edenler ile bu mükelleflere karşı derece derece taahhütte bulunanlar;
- Sigorta üreticileri;
- Her türlü ilân ve reklâm işleriyle uğraşanlar veya bu işlere tavassut edenler;
- Gayrimenkul ve gemi alım satımı ile uğraşanlar;
- Tavassut işi yapanlar (dayıbaşılar hariç);
- Maden işletmeleri, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları işletenler;

- j. Şehirlerarası yük ve yolcu taşımacılığı yapanlar ile treyler, çekici ve benzerlerinin sahip veya işleticileri; (Yapısı itibarıyla sürücüsünden başka on dört ve daha aşağı oturma yeri olan ve insan taşımaya mahsus motorlu kara taşıtları ile yolcu taşıyanlar hariç);
- k. Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan iş grupları, sektörler, il ve ilçeler, büyükşehir belediyeleri dâhil olmak üzere il ve ilçelerin belediye sınırları (müccavir alanlar dâhil), belediyelerin nüfusları, yöreler itibarıyla veya sabit bir iş yerinde faaliyette bulunulup bulunulmadığına göre gerçek usulde vergilendirilmesi gerekli görülenler.

7338 sayılı Kanun'un (RG: 26.10.2021) 1. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na mükerrer 20/A maddesi eklenmiştir. Söz konusu düzenlemeyle, basit usule tabi mükelleflerin 1 Ocak 2021 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançları gelir vergisi istisnası kapsamına alınmıştır.

Ayrıca Kanun'un 4 ve 5. maddeleriyle bu istisna hükmüne paralel olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 46 ve 89. maddelerinde de gerekli değişiklikler yapılmıştır.

Diğer taraftan 7338 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle GVK'nın 92. maddesinde yapılan değişiklik uyarınca, istisna kapsamındaki bu kazançlar için gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek ve diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir.

Basit usule tabi mükellefler için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilme zorunluluğu kaldırıldığından, 7338 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle GVK'nın 117. maddesindeki basit usule tabi mükellefler tarafından gelir vergisi beyannamesinin şubat ayında verilmesine ilişkin hüküm de madde metninden çıkarılmıştır.

Yukarıda ayrıntısına yer verilen düzenlemeler kapsamında, basit usule tabi mükellefler tarafından 2021 yılına ilişkin kazançlardan başlanmak üzere gelir vergisi istisnası uygulanacak, bu mükellefler gelir vergisi beyannamesi de vermeyeceklerdir.

2.5.2 Ticari kazançtan indirilebilecek giderler

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

- a. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler),
- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması ve çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ait aylık kira bedelinin (2023 yılı için) 17.000 TL'yi aşan kısmı gider kabul edilmemektedir. Ayrıca binek otomobillerinin iktisabına ilişkin ÖTV ve KDV toplamının (2023 yılı için) en fazla 440.000 TL'ye kadar olan kısmı da gider olarak kabul edilmemektedir.
- Yukarıdaki tutarları yıllar itibarıyla gösteren tabloya, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.12 Binek otomobil giderlerine ilişkin sınırlamalar" başlığı altında yer verilmiştir.
- b. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında işe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), Gelir Vergisi Kanunu'nun 27. maddesinde yazılı giyim giderleri,
- c. İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,

- d. İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak şartıyla),
- e. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dâhil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri: Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması ve çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ait giderlerin en fazla %70'i indirilebilmektedir.
- f. İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar,
- g. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (İşletmeye dâhil olan gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, yapıldığı yılda doğrudan gider yazılabilir):

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması ve çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, ÖTV ve KDV hariç ilk iktisap bedeli, 2023 yılı için 500.000 TL'yi, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde, amortismanına tabi tutarı, 2023 yılı için 950.000 TL'yi aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilmektedir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilinin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutarlar dikkate alınmaktadır.

Yukarıdaki tutarları yıllar itibarıyla gösteren tabloya, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.12 Binek otomobil giderlerine ilişkin sınırlamalar" başlığı altında yer verilmiştir.

- h. İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar (Şu kadar ki; ödenen aidatın bir aylık tutarı, iş yerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz),
- i. İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (Ödenen ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını* aşamaz. Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse GVK'nın 63. maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını* aşamaz.),
- j. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli,

- k. Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar (Bu kapsamda işverenler tarafından ticari kazancın tespitinde ücretle ilişkilendirilmeksizin her bir katılımcı itibarıyla indirim konusu yapılacak tutar aylık olarak asgari ücretin brüt tutarının yarısını aşamaz.).

* Yıllık brüt asgari ücret tutarlarını yıllar itibarıyla gösteren tabloya, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.26 Yıllık asgari ücret tutarları" başlığı altında yer verilmiştir.

2.5.3 Ticari kazançtan indirilemeyecek giderler

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

- a. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.),
- b. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,

- c. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,
- d. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler,
- e. Yukarıda yer verilen işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişiler ile emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılmaktadır.

Teşebbüs sahibinin eşi, üst soy ve alt soyu, üçüncü derece dâhil yan soy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler kanun maddesinde ilişkili kişi olarak tanımlanmıştır.

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

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

- f. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.),
- g. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin %50'si (Cumhurbaşkanı, bu oranı %100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir.),

Bakanlar Kurulu, 27 Kasım 1990 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 90/1081 sayılı Karar ile yukarıda yer alan %50 oranını %0 (sıfır) olarak belirlemiştir. Söz konusu Karar kapsamında alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin tamamının kurum kazancının tespiti sırasında indirimi mümkün bulunmaktaydı.

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

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

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

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

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

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

- i. Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanı'nca kararlaştırılan kısmı.

3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı (RG: 04.02.2021) ile söz konusu oran %10 olarak belirlenmiştir. Buna göre 1 Ocak 2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere, 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'u ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmemektedir.

- j. Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.
- k. 5651 sayılı "İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun"un ek 4. maddesi kapsamında hakkında reklam yasağı uygulananlara verilen reklamların giderleri.

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

2.5.4 Genç girişimcilerde kazanç istisnası

Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla 29 yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 75.000 TL'ye kadar olan kısmı, aşağıdaki şartlarla gelir vergisinden müstesnadır.

- İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması,
- Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi (Çıracak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırmak ya da seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak işinde bilfiil çalışmamak bu şartı bozamaz.),
- Faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması halinde tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşımaması,
- Ölüm nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklar tarafından devralınması hali hariç olmak üzere, faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması,
- Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması.

İstisna kapsamındaki faaliyetlerden kazanç elde edilmemesi veya istisna haddinin altında kazanç elde edilmesi hallerinde dahi yıllık beyanname verilir. Bu istisnanın, GVK'nın 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.

2.5.5 Sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştirciliğinde kazanç istisnası

7338 sayılı Kanun'un (RG: 26.10.2021) 2. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na "Sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştirciliğinde kazanç istisnası" başlıklı mükerrer 20/B maddesi eklenmiştir.

Söz konusu madde ile internet ortamında sosyal içerik üretenler ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisi istisnası kapsamına alınmıştır.

İstisnadan faydalanmak isteyen mükelleflerin ikametgâhlarının bulunduğu yerdeki tarha yetkili vergi dairesine başvurarak istisna kapsamındaki faaliyetine ilişkin olarak "İstisna Belgesi" almaları gerekmektedir. Söz konusu belgenin vergi dairesine gitmeden, Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde (gib.gov.tr) bulunan "İnteraktif Vergi Dairesi"nden alınabilmesi de mümkündür. Bu belge ile Türkiye'de kurulu bankalardan birine başvurarak bir hesap açtırılması ve bu faaliyetlere ilişkin tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi şarttır.

Bankalarda yeni hesap açılması halinde hesap açılış tarihinden itibaren, mevcut hesabın kullanılacak olması halinde ise mevcut hesabın bu amaçla kullanılacağına dair istisna belgesinin bankaya ibraz tarihinden itibaren 1 ay içerisinde banka hesaplarına ilişkin bilgilerin (Banka adı, banka şubesi, IBAN numarası) bağlı bulunulan vergi dairesine yazılı olarak verilmesi gerekmektedir. Bu bildirim de "İnteraktif Vergi Dairesi"nden yapılabilmektedir.

Bankalar bu hesaplara aktarılan hasılat tutarı üzerinden aktarım tarihi itibarıyla %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapacaklardır.

Kazanç toplamı gelir vergisi tarifesinin 4. dilimindeki tutarı (2023 yılında 1.900.000 TL) aşanlar ile tüm gelirlerini yukarıda belirtildiği şekilde tahsil etmeyenler bu istisnadan yararlanamazlar.

Bu istisna düzenlemesi, 1 Ocak 2022 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir

2.6 Ücretlerin vergilendirilmesi

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

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

2.6.1 Ücretin gerçek safi değerinin tespitinde indirimler

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

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

* Yıllık brüt asgari ücret tutarlarını yıllar itibarıyla gösteren tabloya, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.26 Yıllık asgari ücret tutarları" başlığı altında yer verilmiştir.

2.6.2 İstisnalar

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

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

Bu maddenin parantez içi hükmünde ise işverenlerce iş yerinde veya müstemilatında yemek verilmediği durumlarda, çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin, her yıl için ayrıca belirlenen tutarı aşmaması ve yemek bedelinin yemek verme hizmetini sağlayan mükellefe ödenmesi şartıyla istisna olarak değerlendirilebileceği belirtilmekteydi.

7420 sayılı Kanun'un (RG: 09.11.2022) 2. maddesiyle yukarıda açıklanan parantez içi hüküm "İşverenlerce, iş yerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 51 Türk lirasını aşmayan kısmı istisna kapsamındadır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde aşan kısım ile bu amaçla sağlanan diğer menfaatler ücret olarak vergilendirilir." şeklinde değiştirilmiştir.

Bu düzenlemeyle iş yerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda yemek bedeli ödemesinin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şartı 1 Aralık 2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kaldırılmış olmaktadır. Böylelikle 51 TL'yi (2023 yılı için 110 TL) aşmayan yemek bedellerinin personelin banka hesabına yatırılması durumunda da gelir vergisi istisnasından yararlanılabilecektir.

Ayrıca ilgili madde gerekçesinde, yemek bedelinin çalışanın banka hesabına yatırılması ve çalışanlarca bu tutarların yemek hizmeti veren işletmeler dışında (örneğin marketlerde) kullanılması durumunda da gelir vergisi istisnasından yararlanılabilecekliği sağlandığı belirtilmektedir.

Yıllar itibarıyla uygulanan istisna tutarlarına, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.2 Gelir vergisinden istisna günlük yemek bedeli" başlığı altında yer verilmiştir.

- Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan hizmet erbabına konut tedariki ve bunların elektrik, ısınma gibi masrafları ile mülkiyeti işverene ait olan ve brüt alanı 100 metrekareyi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Aşan kısma isabet eden menfaat için istisna uygulanmaz),
- İşçilerin işe topluca gidip gelmeleri için işveren tarafından yapılan taşıma giderleri: İşverenlerce çalışanlara servis imkânı sağlanmadığı durumlarda, çalışılan günlere ait bir günlük ulaşım bedelinin (2023 yılı için) 56 TL'yi aşmaması ve buna ilişkin ödemelerin toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının temini şeklinde yapılması şartıyla gelir vergisi istisnası uygulanmaktadır.
- Yıllar itibarıyla uygulanan istisna tutarlarına, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.11 Gelir vergisinden istisna günlük ulaşım bedeli" başlığı altında yer verilmiştir.
- Çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri,
- 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, asgari ücretin aylık brüt tutarının %50'sini 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 oran, 2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (RG: 05.05.2018) ile yayım tarihinden geçerli olmak üzere %15'ten %50'ye çıkarılmıştır.

- l. 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,
- m. Hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt (01.01.2023 tarihinden itibaren 10.008,00 TL) tutarından, işçi sosyal güvenlik kurum prim ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri:

İstisnayı aşan ücret gelirin vergilendirilmesinde ise verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenmektedir. Ödenecek vergi tutarı, bu suretle bulunan vergi tutarının içinde istisna tutara isabet eden kısım düşülmek suretiyle hesaplanır. İstisna nedeniyle alınmayacak olan vergi ilgili ayda aylık asgari ücret üzerinden hesaplanması gereken vergiyi aşamaz. Birden fazla işverenden ücret alanlarda bu istisna sadece en yüksek olan ücrete uygulanır.
- n. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına, fiilen yurt dışındaki çalışmaları karşılığı işverenin yurt dışı kazançlarından karşılanarak yapılan ücret ödemeleri, (Bu hüküm, 7420 sayılı Kanun'un (RG: 09.11.2022) 2. maddesiyle eklenmiştir. Yürürlük: 1 Aralık 2022),
- o. İşle ilgili yapılan seyahatlerdeki gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık hizmet erbabına verilen gündelikler. (Aynı aylık seviyesindeki devlet memuru gündeliğini aşmamak üzere),
- p. Devlet Memurları Kanunu'na göre ödenen yakacak yardımları,
- q. Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları, (Devletçe verilen tutarı aşmayan kısım için) evlenme ve doğum yardımları, (hizmet erbabının iki aylığına tekabül eden tutarı aşmaması koşulu ile),
- r. Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar,
- s. İş Kanunu'na göre ödenmesi gereken kıdem tazminatları, (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 da gelir vergisinden istisnadır.)
- t. Nafakalar,
- u. Demirbaş olarak verilen giyim eşyası,
- v. Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler,
- w. Basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerde görev alan hakemler hariç olmak üzere sadece amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler,
- x. Sosyal sigortalar kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler,
- y. İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri teşvik etmek amacıyla verilen ikramiye ve mükafatlar,
- z. Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları,

aa. 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,

bb. Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler ve zamlar ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarında uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren personele fiilen uçuş hizmetleri ve kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde deniz altına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler,

cc. İşverenler tarafından çalışanlara elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere mevcut ücretlerine ilave olarak, 9 Kasım 2022 tarihi ile 30 Haziran 2023 tarihi arasında yapılan aylık 1.000 TL'yi aşmayan ödemeler. (Bu hüküm, 7420 sayılı Kanun'un (RG: 09.11.2022) geçici 2. maddesinde yer almaktadır. Yürürlük: 9 Kasım 2022).

2.6.3 Engellilik indirimi

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,

sayılr. 2023 yılı için engellilik dereceleri itibarıyla belirlenen ve hizmet erbabının ücretinden indirilebilecek olan tutarlar Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.8 Engellilik indirimi tutarları" başlığı altında dikkatinize sunulmuştur.

2.6.4 Vergilendirme

a. Tevkif (kesinti) yoluyla vergilendirme

Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde esas yöntem tevkif yoluyla vergilemedir. Bu yöntemde ücretin ödenmesi sırasında vergi sorumlusu (işveren) tarafından Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Söz konusu vergi kesintisinin oranı sabit olmayıp gelir arttıkça vergi oranı da yükselmektedir. 2023 yılında alınan ücretlere uygulanacak gelir vergisi tarifesi, Rehber'in "14. Vergi oran ve tutarları-2023" bölümünde "14.1 Gelir vergisi oranları" başlığı altında dikkatinize sunulmuştur. Söz konusu tarife göre kesilen vergiler işveren tarafından muhtasar ve prim hizmet beyannamesine (MPHB) dahil edilerek vergi dairesine ödenmektedir.

b. Beyanname yoluyla vergilendirme

▶ Tek işverenden alınan ücretler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinde gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek olan gelirler sayılmaktadır. Söz konusu maddede, tek işverenden alınan ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücretlerin tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceğine dair hüküm yer almaktaydı. Bu düzenleme, 7194 sayılı Kanun'un (RG: 07.12.2019) 15. maddesiyle değiştirilmiştir. Buna göre tek işverenden alınan ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücretlerin, (2023 yılı için) 1.900.000 TL'yi aşması durumunda beyan edilmesi gerekmektedir.

1 Ocak 2020 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yürürlüğe giren bu hüküm kapsamında, sadece ücret gelirinin beyan edilmesi durumunda aslında fark bir vergi çıkmamaktadır. Diğer taraftan ücretlilerce bu gelir için beyanname verilmesi durumunda, GVK'nın 89. maddesinde sayılan indirimlerden (belirli

sınırlar dahilinde özel okul ücreti, sağlık harcamaları, başlıklar gibi yararlanma imkânı ortaya çıkmaktadır. Bu indirimler Rehber'in "2.10.2 Yıllık gelir vergisi beyannamesinde yararlanılabilecek indirimler" bölümünde dikkatinize sunulmaktadır.

Örnek

(M)'nin 2023 yılında tek işverenden elde ettiği ücret geliri brüt 2.400.000 TL'dir. Bu tutardan, SGK primi ve işsizlik sigortası primi işçi payı olarak 135.108* TL kesildikten sonra kümülatif matrah Aralık/2023 bordrosunda 2.264.892 TL olarak yer almaktadır. İşveren tarafından bu ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi de 2023 ücret tarifesine göre 752.956,80** TL'dir.

* SGK primi işçi payı ve işsizlik sigortası işçi payı tutarları 01.01.2023 tarihinden itibaren geçerli olan 75.060,00 TL'lik SGK tavanı dikkate alınarak hesaplanmıştır.

** Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin (1) numaralı fıkrasının 18. bendinde yer alan asgari ücrete isabet eden vergi istisnası düşülmeden önceki tutardır.

(M), aynı yıl Türkiye'deki özel bir lisede okuyan çocuğu için 180.000 TL okul ücreti ödemiştir. Özel okul kurumlar vergisi mükellefidir ve faturası alınmıştır. (M)'nin başka bir geliri bulunmamaktadır.

Gelirlerin beyanına ilişkin açıklamalar

- GVK'nın 86. maddesi uyarınca tek işverenden alınan ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücretlerin, 2023 yılı için 1.900.000 TL'yi aşması durumunda beyan edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda ücretli (M) tarafından 2023 yılında tek işverenden alınan ücret geliri için beyanname verilmesi gerekmektedir.

Beyanname indirimleri

- (M) tarafından Türkiye'de kurumlar vergisi mükellefi olan bir özel okula ödenen 180.000 TL'lik eğitim ücreti için fatura alındığından, beyan edilen gelirin %10'u ile sınırlı olmak şartıyla, beyanname üzerinde beyan edilen gelirden indirilebilecektir.

Gelirin beyanı ve ödenecek vergi hesabı

Beyan edilen ücret geliri (Kümülatif matrah)	2.264.892,00
İndirime esas tutar	2.264.892,00
Diğer indirimler (-)	180.000,00
- Eğitim masrafları: Ödenen 180.000 TL < (2.264.892 x %10)	
Beyanname gelir vergisi matrahı (2.264.892 - 180.000)	2.084.892,00
Hesaplanan gelir vergisi	680.956,80
1.900.000 TL için 607.000 TL (2.084.892 - 1.900.000) x %40 = 73.956,80 TL	
Yıl içerisinde kesinti yoluyla ödenen vergiler (-)	752.956,80
Ödenecek gelir vergisi (680.956,80 - 752.956,80)	0
İfade alınacak gelir vergisi (752.956,80 - 680.956,80)	72.000

Tek işverenden elde edilen ve 2023 yılı için 1.900.000 TL'yi geçen ücret gelirin beyan edilmesi sadece yukarıdaki avantajlı durumu ortaya çıkarmamaktadır. Özellikle ücret dışındaki gelirleri için (örneğin kira) beyanname veren mükellefler için dezavantajlı bir duruma da sebebiyet vermektedir. Buna göre diğer gelirler (örneğin kira) için verilen beyannameye, yukarıdaki tutarı aşan ücret gelirlerinin de dahil edilmesi durumunda diğer gelirlerin vergisi, tarifedeki en düşük orandan başlayarak hesaplanmak yerine, en yüksek orandan (%40) hesaplanmaktadır.

► Birden fazla işverenden alınan ücretler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinde birden fazla işverenden (aynı anda veya iş değişikliği suretiyle) ücret geliri elde edilmesi durumunda hangi hallerde beyanname verilmesi gerektiği de düzenlenmiştir.

Buna göre çalışanların birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamının 2023 yılı için 150.000 TL'yi veya birinci işverenden alınan dahil ücret gelirleri toplamının, gelir vergisi tarifesinin 4. gelir dilimindeki tutarı (2023 yılı için 1.900.000 TL) aşması durumunda, çalışan tarafından bütün ücret gelirlerinin toplanarak, bu gelir için beyanname verilmesi gerekmektedir.

Birinci işverenin hangi işveren olduğu çalışan tarafından belirlenebilmektedir. Buna göre çalışan ilgili yılda en yüksek ücret aldığı işvereni birinci işveren kabul edebilecektir.

2.7 Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi

Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti ise;

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

faaliyettir.

2.7.1 Serbest meslek erbabı

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

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

serbest meslek erbabı kabul edilmektedir.

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

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

2.7.2 Serbest meslek kazancının tespiti

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

2.7.3 Mesleki giderler

Serbest meslek kazancının tespitinde, hasılattan, aşağıdaki giderler indirilebilmektedir:

- Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (İkametgahlarının bir kısmını iş yeri olarak

kullanıcılar, 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 kullanıcılar amortismanın yarısını gider yazabilirler).

- b. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatındaki işe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmaması üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile demirbaş olarak verilen giyim eşyalarına ait giderler.
- c. Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla).
- d. Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dâhil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortisman tabii tutarı yine 2023 yılı için 950.000 TL'yi aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilecektir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilinin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınacaktır. Söz konusu tutarlar 2022 yılında sırasıyla 230.000 TL ve 430.000 TL olarak uygulanmıştır.
- e. Kiralanan veya envantere dâhil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri: Bu düzenlemede de binek otomobillerin giderlerine ilişkin çeşitli sınırlamalar bulunmaktadır. Buna göre serbest meslek kazancının tespitinde;

- Binek otomobillere ait giderlerin en fazla %70'i,
- Kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ait aylık kira bedelinin (2023 yılı için) 17.000 TL'lik kısmı ile
- Binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının (2023 yılı için) en fazla 440.000 TL'ye kadar olan kısmı,

gider olarak dikkate alınabilecektir. Söz konusu tutarlar 2022 yılında sırasıyla 8.000 TL ve 200.000 TL olarak uygulanmıştır.

Yukarıdaki tutarları yıllar itibarıyla gösteren tabloya, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.12 Binek otomobil giderlerine ilişkin sınırlamalar" başlığı altında yer verilmiştir.

- f. Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller.
- g. Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri.
- h. Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar.
- i. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar.
- j. Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar.

2.7.4 İndirilemeyecek giderler

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

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

2.7.5 Serbest meslek kazançlarında istisnalar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde belirtilen, müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam ve bestekar, bilgisayar programcısı, mucitler ve bunların kanuni temsilcilerinin eserlerini

satmak veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılatın tamamı gelir vergisinden istisna iken 7194 sayılı Kanun'un (RG: 07.12.2019) 10. maddesiyle bu istisnanın kapsamı daraltılmıştır.

Buna göre kazançları toplamı gelir vergisi tarifesinin 4. gelir diliminde yer alan tutarı (2023 yılı için 1.900.000 TL) aşan söz konusu kazançlar gelir vergisi istisnasından yararlanamayacaktır. Diğer bir deyişle, eser sahipleri için mevcut düzenlemedeki sınırsız istisna, 1.900.000 TL'lik üst sınıra bağlı hale getirilmiş ve bu tutarı aşan kazanç sahiplerinin, bu kapsamdaki bütün kazançları vergiye tabii hale gelmiştir. (Söz konusu tutar 2022 yılında 880.000 TL olarak uygulanmıştır.) İlgili düzenleme, 1 Ocak 2020 tarihinden itibaren elde edilen gelirlerle uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca yaptıkları ödemelerden tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler tarafından, 18. madde kapsamındaki serbest meslek erbabına yapılan ödemeler üzerinden %17 oranında tevkifat zorunluluğunda bir değişiklik bulunmamaktadır.

2.7.6 Serbest meslek kazançlarında beyan usulü

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından, serbest meslek erbabının kayıtlarının elektronik ortamda tutulması, defterlerinin bu kayıtlardan hareketle elektronik ortamda oluşturulması ve saklanması, vergi beyannamesi, bildirim ve dilekçelerin elektronik ortamda verilebilmesi ile elektronik ortamda belge düzenlenebilmesi amacıyla "Defter Beyan Sistemi" oluşturulmuştur.

Serbest meslek erbapları (noterler ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar hariç) 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren bu sistemi kullanmaya başlamışlardır. Dolayısıyla 2018 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamelerinden başlamak üzere, serbest meslek erbapları beyannamelerini (Muhtasar, KDV, geçici vergi, gelir vergisi gibi) bu sistem aracılığıyla vermektedirler.

2.7.7 E-Serbest meslek makbuzu düzenleme zorunluluğu

1 Şubat 2020 tarihi itibarıyla faaliyete devam etmekte olan serbest meslek erbaplarının 1 Haziran 2020 tarihine, 1 Şubat 2020 tarihinden (bu tarih dâhil) itibaren faaliyete başlayacak olanların ise işe başladıkları ayı izleyen 3. ayın sonuna kadar e-Serbest Meslek Makbuzu uygulamasına dahil olmaları gerekmektedir. Vergiden muaf serbest meslek erbapları için böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır.

2.8 Gayrimenkul sermaye iratlarının (kira gelirlerinin) vergilendirilmesi

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

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

- Telif hakları.

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

2.8.1 Gayrisafi hasılat

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

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

Buna göre gayrimenkulünü kiraya verenin;

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

hallerinde, kira geliri tahsil edilmiş sayılmaktadır.

2.8.1.1 Geçmiş yıllara ilişkin olarak tahsil edilen kiralardan

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

Örnek

Emekli (T) tarafından kiraya verilen bir konuttan 2023 yılında 81.000 TL kira geliri elde edilmiştir. Bu tutarın;

- 45.000 TL'si 2023 yılına,
- 36.000 TL'si ise 2022 yılına,

ilişkindir. Bir başka deyişle, kiracı 2022 yılında ödemediği kirayı da 2023 yılında ödemiştir.

2022 yılında kiralardan tahsil edilemediği için, 36.000 TL'lik kiranın 2022 yılında beyan edilmesi söz konusu değildir.

Diğer taraftan tahsil edildiği yılın gayrisafi hasılat tutarına önceki yıllara ilişkin olarak tahsil edilen tutarların da dâhil edilmesi gerekmektedir. Buna göre 2022 ve 2023 yılına ilişkin olarak 2023 yılında tahsil edilen toplam 81.000 TL tutarındaki kira bedeli, 2023 yılına ilişkin beyanname ile beyan edilecektir.

Beyan sırasında 81.000 TL tutarındaki toplam gayrisafi hasılatın, 2023 yılı için geçerli olan istisna tutarı (21.000 TL) ile giderler düşülecek, kalan tutar, 2023 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesi ile 1-31 Mart 2024 döneminde beyan edilerek hesaplanan vergi mart ve temmuz aylarında iki taksit halinde ödenecektir.

Gelir vergisinden istisna edilen hasılat tutarlarını yıllar itibarıyla gösteren tabloya, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.1 Konut kira geliri istisnası" başlığı altında yer verilmiştir.

2.8.1.2 Peşin tahsil edilen kiralardan

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

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

Örnek

(B) sahip olduğu gayrimenkulü 2023 yılının başında aylık 4.000 TL'den kiraya vermiş ve kiracıdan 2 yıllık kirayı 2 Ocak 2023 tarihinde peşin olarak tahsil etmiştir. Bu durumda 48.000 TL (4.000 x 12) 2023 yılının, 48.000 TL de 2024 yılının hasılatı kabul edilecektir.

Ancak (B) 2023 yılı içerisinde ölürse veya memleketi terk ederse, tahsil ettiği kira bedelinin tümü (96.000 TL) 2023 yılının hasılatı sayılacaktır.

2.8.1.3 Döviz cinsinden tahsil edilen kiralardan

Kira bedelinin mevzuat kapsamında yabancı para cinsinden belirlendiği durumlarda, gayrisafi hasılat, bedelin tahsil edildiği tarihte geçerli olan T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru kullanılmak suretiyle Türk lirasına çevrilerek hesaplanır.

Örnek

2023/Nisan ayının başında kiraya verilen bir gayrimenkulden, 1 Nisan 2023 tarihinde ilk kira bedeli olarak 1.000 ABD doları tahsil edilmiştir. 1 Nisan 2023 tarihindeki Merkez Bankası döviz alış kurunun 1 \$ = 20,00 TL olduğunu varsayalım.

Buna göre Nisan ayında elde edilen kira bedelinin TL karşılığı 20.000 TL (1.000 x 20,00) olarak hesaplanacaktır.

2.8.1.4 Aynı olarak tahsil edilen kiralardan

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

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

Örnek

Emekli (C)'nin sahibi bulunduğu apartman dairesini konut olarak kiraya verdiğini kabul edelim. (C) uzun yıllardır evinde oturan kiracısı ile 2023 yılı başından itibaren aylık 3.300 TL kiraya anlaşmıştır. Kiracı kendi kusurundan dolayı kullanılamaz hale gelen dairenin ahşap kapısını, 2023/Temmuz ayında değiştirerek yerine çelik kapı taktirmiştir. Ancak kiracının Eylül ayında tayini çıkmış ve çelik kapı bedelini ev sahibinden tahsil etmeden, 30 Eylül 2023 tarihinde evi boşaltmıştır. Kiracı bütün kiralardan zamanında ödemiştir. Ev sahibi 1 Kasım'da evini tekrar kiraya vermiş ve yeni kiracıdan Kasım ve Aralık aylarına ilişkin toplam 9.000 TL kira tahsil etmiştir.

Ev sahibi kiracı tarafından taktırılmış olan çelik kapının değerinin tespiti için Takdir Komisyonuna başvurmuş ve Takdir Komisyonu tarafından çelik kapının değeri 8.000 TL olarak belirlenmiştir. Bu durumda ev sahibi tarafından 2023 yılında elde edilen gayrisafi hasılat aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

İlk kiracıdan tahsil edilen kiralardan (3.300 x 9)	29.700
Çelik kapının emsal bedeli	8.000
İkinci kiracıdan tahsil edilen kiralardan (4.500 x 2)	9.000
Toplam gayrisafi hasılat	46.700

2.8.1.5 Kiranın banka aracılığıyla ödenme zorunluluğu

İş yeri kiralamalarında, herhangi bir tutar sınırlaması olmaksızın

kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerin, banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı (PTT) Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu vardır.

Konutlarda ise bu zorunluluk (her bir konut için) 500 TL ve üzerindeki kira ödeme ve tahsilatları için geçerlidir.

Ancak konutlarını haftalık, günlük veya benzeri şekilde kısa süreli olarak kiraya verenlerin bu konutlardan elde ettikleri kira gelirlerine ilişkin tahsilatlarını tutarına bakılmaksızın banka veya PTT Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri gerekmektedir.

Banka veya PTT Genel Müdürlüğü aracı kılınmak suretiyle, para yatırma veya havale, çek veya kredi kartı gibi araçlar kullanılarak yapılan tahsilat ve ödemeler karşılığında dekont veya hesap bildirim cetvelleri düzenlendiğinde, bu belgeler tevsik edici belge kabul edilmektedir. Bankaların internet şubeleri üzerinden yapılan ödeme ve tahsilatlar da aynı kapsamdadır.

Söz konusu zorunluluklara uymayanlara Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinde mükellefiyet türüne göre ayrı olarak belirlenen tutarlardan az olmamak üzere, her bir işlem için bu işleme konu tutarın %5'i oranında özel usulsüzlük cezası kesilir. VUK'un mükerrer 355. maddesi kapsamında 2023 yılında uygulanacak özel usulsüzlük cezası tutarlarına Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.16.2 Diğer zorunluluklara uymayanlar" başlığı altında yer verilmiştir.

2.8.2 Emsal kira bedeli esası

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

Örneğin emlak vergisine esas değeri 1.200.000 TL olan bir gayrimenkulden, 2023 yılında 12 aylık kira alınmış olması durumunda, beyan edilecek kira gelirinin (Özel yetkili mercilerce veya mahkemelerce kirası takdir veya tespit edilmemişse) kural olarak 60.000 TL'den (1.200.000 x %5) daha az olmaması gerekir.

Gayrimenkulün 12 aydan kısa süreli olarak kiraya verilmesi durumunda ise emsal kira bedeli karşılaştırması yapılırken, kiraya verilen ay sayısının dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin yukarıdaki gayrimenkulün 2023 yılında aylık 8.000 TL'den 9 ay kiraya verilmesi durumunda, elde edilen 72.000 TL'lik kira bedeli, yıllık emsal kira bedeli olan 60.000 TL ile değil, yıllık emsal kira bedelinin 9 aylık kısmı olan 45.000 TL (60.000 / 12 x 9) ile karşılaştırılacaktır. Buna göre beyan edilen 9 aylık kira bedeli olan 72.000 TL, 9 aylık emsal kira bedeli olan 45.000 TL'den daha yüksek olduğundan, vergileme 72.000 TL üzerinden yapılacaktır.

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

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

Yargı organlarınca verilen çeşitli kararlarda da,

- Emsal kira bedeli ölçüsünün, kanuni ölçüt olduğu, bu esasa göre ikmalen tarhiyat yapılması gerekirken, Takdir Komisyonunca yetkisiz olarak matrah takdir edilemeyeceği,

- Beyan edilen kira gelirinin doğru olduğunun ispatlanması halinde, emsal kira bedelinin uygulanmayacağı,

- Beyanda bulunulan kira gelirinden daha fazla gelir elde edildiği saptanmadan, emsal kira bedeline göre tarhiyat yapılamayacağı,

vurgulanmıştır.

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

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

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

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

2.8.3 Konut (mesken) kira gelirlerinde istisna uygulaması

2.8.3.1 İstisnanın uygulanacağı gelirler ve istisna tutarı

Kira gelirlerinde sadece, gayrimenkullerin mesken olarak kiraya verilmesinden sağlanan hasılat için bir istisna uygulaması söz konusudur. Buna göre mesken olarak kiraya verilen gayrimenkullerden 2023 takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 21.000 TL'si gelir vergisinden istisnadır. (Bu tutar 2022 yılı gelirleri için 9.500 TL olarak uygulanmıştır.)

Gelir vergisinden istisna edilen hasılat tutarlarını yıllar itibarıyla gösteren tabloya, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.1 Konut kira geliri istisnası" başlığı altında yer verilmiştir.

Buna göre, kiraya verdikleri meskenlerden 2023 yılında elde ettikleri (tahsil ettikleri) kira gelirleri toplamı 2023 yılı için belirlenen istisna tutarından (21.000 TL) daha düşük olanlar, bu gelirleri için beyanname vermeyeceklerdir. İstisna tutarını aşan konut kira gelirleri elde edilmesi durumunda ise aşan tutarın beyan edilmesi gerekmektedir.

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

2.8.3.2 İstisna uygulamasında özellikli durumlar

2.8.3.2.1 Ortak konuttan elde edilen kiralarda istisna uygulaması

Aynı konuta birden fazla kişinin sahip olması durumunda (karı-koca olmaları durumu değiştirmez), 2023 yılında bunların her birinin hissesine düşen kira payının, 21.000 TL'yi aşması halinde yıllık gelir vergisi beyanname verme zorunluluğu doğmaktadır. Toplam kira bedeli istisna tutarının üzerinde olsa bile, her bir ortağın payına

düşen gelirin 21.000 TL'lik istisnanın altında kalması durumunda, ortaklardan hiçbiri yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeyecektir.

2.8.3.2.2 Birden fazla konuttan elde edilen kiralarda istisna uygulaması

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

Örnek

Sahibi bulunduğu 5 adet konuttan elde ettiği kiradan başka geliri olmayan bir kişi, bu konutlardan 2023 yılında toplam 200.000 TL kira geliri elde etmiştir. 200.000 TL'lik toplam kira tutarı 21.000 TL'lik istisnayı aştığından, istisna sonrası kalan 179.000 TL'den giderleri de düşüktükten sonra kalan tutar üzerinden hesaplanan vergiyi ödeyecektir.

2.8.3.2.3 Yıl içerisinde kiraya verilen konutlarda istisna uygulaması

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

Örnek

2023 yılının ağustos ayında aylık 8.000 TL'ye kiraya verilen bir konuttan, yıl sonuna kadar (5 aylık sürede), 40.000 TL kira geliri elde edilmiş olsun. Gayrimenkul sahibinin bu gelirini, istisna tutarının üzerinde olması sebebiyle beyan etmesi gerekmektedir. Yılın sadece 5 aylık döneminde elde edilmiş olmasına rağmen bu tutardan, 21.000 TL'lik istisnanın tamamını indirebilir.

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

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	40.000
İstisna tutar (-)	21.000
İstisna sonrası kalan konut kira geliri (40.000 - 21.000)	19.000
Götürü gider (19.000 x %15) (-)	2.850
Gelir vergisi matrahı (19.000 - 2.850)	16.150
Hesaplanan (ödenen) gelir vergisi (%15)	2.422,50

2.8.3.3 İstisna uygulamasından yararlanamayacak olan mükellefler

Sadece, gayrimenkullerin mesken olarak kiraya verilmesinden sağlanan hasılat için geçerli olan ve 2023 yılında 21.000 TL olarak uygulanan istisnadan yararlanamayacak olan mükellefleri aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

- Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar,
- İstisna haddi üzerinde konut kira geliri elde edilip beyan etmeyen veya eksik beyan edenler,
- İstisna haddinin üzerinde konut kira geliri elde edenlerden, beyana tabi olup olmadığına bakılmaksızın, elde ettikleri gelirlerin (ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlar) gayrisafi tutarları toplamı 550.000 TL'yi aşanlar.

Örnek 1

(A) 2023 yılında, çalıştığı iş yerinden 260.000 TL ücret geliri elde etmiştir. İşveren tarafından ücret üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır. Bu kişi ayrıca 2023 yılında satın aldığı konutu 1 Ekim 2023 tarihinde aylık 6.000 TL'ye kiraya vermiştir. Beyana tabi başka bir geliri bulunmamaktadır.

Gelirlerin beyanına ilişkin açıklamalar

- Tek işverenden alınan ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücretlerin, 2023 yılı için 1.900.000 TL'yi aşması durumunda beyan edilmesi gerekmektedir. (A)'nın tek işverenden elde ettiği ücret geliri bu tutarın altında olduğundan beyan edilmeyecektir.
- (A)'nın 2023 yılında elde ettiği 18.000 TL'lik (6.000 x 3) konut kira geliri 21.000 TL'lik istisna tutarından düşüktür. Bundan dolayı 2023 yılında elde ettiği toplam gelirin, 550.000 TL'lik sınırı aşmadığından kontrolü yapılmayacaktır.

Sonuç olarak mükellef, istisna haddi altında kalan 18.000 TL'lik konut kira geliri dolayısıyla beyanname vermeyecektir.

Örnek 2

(B), sahibi bulunduğu 10 adet konuttan 2023 yılında 800.000 TL kira geliri elde etmiştir. Başka bir geliri ve kiraya ilişkin belgeli gideri bulunmamaktadır.

Gelirlerin beyanına ilişkin açıklamalar

- Konut kira geliri toplamı, 2023 yılı için geçerli olan 21.000 TL'lik istisna tutarından fazla olduğundan beyan edilmesi gerekmektedir.
- (B)'nin 2023 yılında elde ettiği (beyana tabi olsun olmasın) 800.000 TL'lik toplam gelir, 2023 yılı için geçerli olan 550.000 TL'lik sınırı aştığından, bu gelirin beyanında istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

Gelirin beyanı ve ödenecek vergi hesabı

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	800.000
İstisna tutar (-)	---
Kalan	800.000
Götürü gider (800.000 x %15) (-)	120.000
Gelir vergisi matrahı (800.000 - 120.000)	680.000
Hesaplanan (ödenen) gelir vergisi	194.400
370.000 TL için 85.900 TL (680.000 - 370.000) x %35 = 108.500 TL	

Örnek 3

(C), 1 Kasım 2023'te aylık 8.000 TL'ye kiraya verdiği konuttan 2023 yılında toplam 16.000 TL kira geliri elde etmiştir. Ayrıca, tamamı stopaj yoluyla vergilendirilmiş 5.000 TL mevduat faizi ve tek işverenden 300.000 TL tutarında stopaja tabi tutulmuş ücret geliri de bulunmaktadır.

- 2023 yılında tek işverenden alınan ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücretin, 1.900.000 TL'yi aşması durumunda beyan edilmesi gerekmektedir. (C)'nin tek işverenden elde ettiği ücret geliri bu tutarın altında olduğundan beyan edilmeyecektir.
- Elde edilen konut kira geliri 2023 yılı için geçerli olan 21.000 TL'lik istisna haddinin altında kaldığından bu gelir de beyan edilmeyecektir.

Örnek 4

Bir çalışan 2023 yılında tek işverenden stopaj yoluyla vergilendirilmiş brüt 540.000 TL ücret geliri, bankadan yine stopaj yoluyla vergilendirilmiş 10.000 TL tutarında mevduat faizi, BİST'te yaptığı hisse senedi alım satımlarından 20.000 TL kâr ve konut olarak kiraya verdiği gayrimenkulden 60.000 TL kira geliri elde etmiştir. Bu kişinin başka bir geliri ve kiraya ilişkin belgeli gideri bulunmamaktadır.

Gelirlerin beyanına ilişkin açıklamalar

- Tek işverenden alınan ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücretlerin, 2023 yılı için 1.900.000 TL'yi aşması durumunda beyan edilmesi gerekmektedir. Bu çalışanın tek işverenden elde ettiği ücret geliri söz konusu tutarın altında kaldığından beyan edilmeyecektir.

- ▶ Stopaj yoluyla vergilendirilmiş mevduat faizleri ve hisse senedi işlemlerinden sağlanan kazançlar (BİST'te) tutarı ne olursa olsun yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmez.
- ▶ Konut kira geliri 2023 yılı için belirlenen 21.000 TL'lik istisna tutarından fazla olduğundan, bu gelirin beyan edilmesi gerekmektedir.
- ▶ 2023 yılında elde edilen (beyana tabi olsun olmasın) toplam 630.000 TL'lik (540.000 + 10.000 + 20.000 + 60.000) gelir, 2023 yılı için geçerli olan 550.000 TL'lik sınırı aştığından, konut kira gelirinin beyanında 21.000 TL'lik istisnadan yararlanılamayacaktır.

Gelirin beyanı ve ödenecek vergi hesabı

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	60.000
İstisna tutar (-)	---
Kalan	60.000
Götürü gider (60.000 x %15) (-)	9.000
Gelir vergisi matrahı (60.000 - 9.000)	51.000
Hesaplanan (Ödenecek) gelir vergisi (%15)	7.650

2.8.4 İşyeri kira gelirlerinde beyan sınırı uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca iş yeri olarak kiraya verilen gayrimenkullerden sağlanan kira gelirleri üzerinden, %20 oranında tevkifat (vergi kesintisi) yapılması gerekmektedir.

Gayrimenkul sahibi adına kiracı tarafından yapılan bu tevkifat, gayrimenkul sahibinin izleyen yılda gelir vergisi beyannamesi vermesi halinde, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilmektedir.

Ancak kazancı basit usulde tespit edilen bir mükellefe iş yeri olarak kiralanan gayrimenkulün kira bedeli üzerinden, bu mükellef tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılmaz.

Bir takvim yılı içerisinde elde edilen iş yeri kira gelirlerinin beyanında herhangi bir istisna tutar söz konusu değildir. Ancak tevkifat yoluyla vergilendirilmiş olmak şartıyla, gayrisafi tutarı ilgili yıl uygulanan gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2023 yılı için 150.000 TL) aşmayan iş yeri kira gelirleri beyan edilmemektedir. Bu durumda kesilen vergiler nihai vergi kabul edilmektedir.

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

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

Tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarına ilişkin beyan sınırı tutarlarını yıllar itibarıyla gösteren tabloya Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.3 Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.

Örnek 1

Gerçek kişi (D) kiraya vermiş olduğu konuttan 2023 yılında 50.000 TL kira geliri tahsil etmiştir. Ayrıca (D) sahibi bulunduğu iş yerini de aylık brüt 6.000 TL'den bir şirkete kiralamıştır. 2023 yılında kiracı şirket tarafından her ay kira ödenirken %20 oranında 1.200 TL (6.000 x %20) vergi kesintisi yapılarak, aylık net 4.800 TL kira tutarı (D)'nin banka hesabına yatırılmıştır. Başka geliri olmayan mükellef tarafından götürü gider yöntemi benimsenmiştir.

(D) tarafından konuttan elde edilen 50.000 TL'lik kira geliri 2023 yılı için geçerli olan 21.000 TL'lik istisna tutarından fazla olduğundan, aşan kısım için gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir.

Bu beyannameye iş yeri kira gelirinin dâhil edilip edilmeyeceğine ilişkin olarak; elde edilen brüt iş yeri kira geliri ile istisna sonrası konut kira gelirinin toplamının 2023 yılı için geçerli olan 150.000 TL'lik beyan sınırı ile karşılaştırılması gerekmektedir.

Konut kira geliri	50.000
İstisna tutar (-)	21.000
İstisna sonrası kalan konut kira geliri (1)	29.000
Brüt iş yeri kira geliri (6.000 x 12) (2)	72.000
Beyan sınırı ile karşılaştırılacak toplam gelir (1+2)	101.000

Stopaj yolu ile vergilendirilmiş olan iş yeri kira geliri (brüt) ile istisna sonrası kalan konut kira gelirinin toplamı olan 101.000 TL, 2023 yılı için belirlenen 150.000 TL'lik beyan sınırının altında kaldığından, iş yerinden elde edilen kira geliri, konut kirası için verilen beyannameye dâhil edilmeyecektir. İş yeri kirası üzerinden kesilen vergiler (tevkifat) iş yeri sahibi açısından nihai vergi kabul edilecektir.

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

Konut kira geliri	50.000
İstisna tutar (-)	21.000
İstisna sonrası kalan konut kira geliri (50.000 - 21.000)	29.000
Götürü gider (29.000 x %15) (-)	4.350
Gelir vergisi matrahı (29.000 - 4.350)	24.650
Hesaplanan (Ödenecek) gelir vergisi (%15)	3.697,50

Vergi kesintisine ve istisna uygulamasına konu olmayan (örneğin kazancı basit usulde tespit edilen) mükellefe kiraya verilen iş yerinden elde edilen kira gelirlerinde ise söz konusu beyan sınırı çok daha düşüktür. 2023 yılı gelirleri için bu tutar 8.400 TL olarak hesaplanmıştır. Bu sınırı aşan iş yeri kira gelirlerinin tamamının beyan edilmesi gerekir.

Söz konusu beyan sınırı tutarlarını yıllar itibarıyla gösteren tabloya Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.4 Tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.

Örnek 2

Emekli (E), sahip olduğu gayrimenkulü, kazancı basit usulde tespit edilen bir mükellefe iş yeri olarak aylık 1.600 TL'ye kiraya vermiştir. Bu işlemde dolaylı 2023 yılında 19.200 TL (1.600 x 12) kira geliri elde etmiştir. Kiracı tarafından kira ödenirken herhangi bir vergi kesintisi (tevkifat) yapılmamıştır.

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

Gelirlerin beyanına ilişkin açıklamalar

Kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerin iş yerleri için ödedikleri kiradan tevkifat yapma (vergi kesme) zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu yüzden söz konusu kiracı da kirasını öderken vergi kesintisi yapmamıştır.

İş yeri kira gelirleri için geçerli olan 150.000 TL'lik (2023 yılı için) beyan sınırı, kiracı tarafından vergi kesintisi yapılmış olan kiralara için geçerlidir. Bu nedenle vergi kesintisine tabi olmayan iş yeri kira gelirleri için bu beyan sınırından yararlanılması mümkün değildir. Tevkifata tabi olmayan iş yeri kira gelirlerinde beyan sınırı ise 2023 yılında 8.400 TL olarak uygulanmaktadır.

Emekli (E) tarafından 2023 yılında elde edilen 19.200 TL'lik iş yeri kirası, aynı yıl için belirlenen 8.400 TL'lik beyan sınırını aştığından, tamamının beyan edilmesi gerekmektedir.

Gelirin beyanı ve ödenecek vergi hesabı

İş yeri kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	19.200
İstisna tutar (-) (İş yeri olduğu için)	---
Kalan tutar	19.200
İndirilebilecek giderler (19.200 x %15) (-)	2.880
Gelir vergisi matrahı (19.200 - 2.880)	16.320
Hesaplanan (ödenecek) gelir vergisi (%15)	2.448

2.8.5 İndirilebilecek giderler

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

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

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

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

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

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

2.8.5.1 Götürü gider yöntemi

Götürü gider yönteminde mükellefler, tahsil ettikleri kira bedelinin %15'ini gider olarak indirebilmektedirler. (2017 yılından önce elde edilen gelirler için bu oran %25 olarak uygulanmıştır.) Bu yöntemde gider olarak indirilen tutarın belgelendirilmesine ihtiyaç bulunmamaktadır.

Gayrimenkullerin mesken olarak kiraya verilmesinden sağlanan gelirler için geçerli bir istisna uygulaması bulunmaktadır. Bu istisnadan yararlanma hakkı olan mükellefler konut kira gelirlerinin beyanı sırasında, alınan kira bedelinden önce istisna tutarını (2023 yılı gelirlerinde 21.000 TL) düşecekler, götürü gideri kalan tutar üzerinden hesaplayacaklardır.

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

Götürü gider yönteminin seçilmesi durumunda %15'lik giderden ayrı olarak, Kanun'da sayılan gerçek gider kalemlerinin (boya, badana,

tamir, sigorta, yönetim gideri ya da amortisman gibi) indirimi mümkün bulunmamaktadır.

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

Örnek

Sahibi olduğu konuttan, 2023 yılında, 64.800 TL (5.400 x 12) kira geliri elde eden bir emekli, bu gelirin beyanı sırasında götürü gider yöntemini seçmiştir. Bu kişinin kira geliri ve emekli maaşından başka geliri bulunmamaktadır.

Tahsil edilen kira tutarından, önce 21.000 TL'lik istisna tutarı düşülecek, kalan tutarın da %15'i götürü gider olarak kazançtan indirilecektir.

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	64.800
İstisna tutar (-)	21.000
Kalan (64.800 - 21.000)	43.800
Götürü gider (43.800 x %15) (-)	6.570
Beyan edilecek kira geliri (43.800 - 6.570)	37.230
Hesaplanan (ödenecek) gelir vergisi (%15)	5.584,50

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

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	64.800
İstisna tutar (-)	---
Kalan	64.800
Götürü gider (64.800 x %15) (-)	9.720
Beyannameye dâhil edilecek kira geliri (64.800 - 9.720)	55.080

2.8.5.2 Gerçek gider yöntemi

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

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

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

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

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

Gider fazlalığı sayılan veya sayılmayan giderler aşağıda dikkatinize sunulmaktadır:

2.8.5.2.1 Gider fazlalığı sayılan giderler

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

- Kiraya veren tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri,
- Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün ehemmiyeti ile uyumlu olan idare giderleri,
- Kiraya verilen mal ve haklara ilişkin sigorta giderleri,
- Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri,
- Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerefiyelerle, kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları,
- Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar ile kiraya veren tarafından yapılan ve gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar (Bu harcamalar bir takvim yılı içerisinde amortisman sınırını* aşıyorsa maliyet olarak dikkate alınabilir),
- Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri (Gayrimenkulün iktisadi değerini artıracak surette tevsi, tadili veya bunlara ilaveler yapılması için ihtiyar olunan giderler onarım gideri sayılmaz),
- Kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame giderleri,
- Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler,
- Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak sözleşmeye, Kanun'a veya mahkeme kararına istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.

* Amortisman sınırı tutarlarını yıllar itibarıyla gösteren tabloya Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.20 Fatura düzenleme ve amortisman sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.

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

► Amortisman ve ısı yalıtımı giderleri

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

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

hesaplanmalıdır. Amortisman oranı % 2'dir.

Örneğin 2.000.000 TL'ye alınmış bir konutun kiraya verilmesinden elde edilen 1 yıllık kira bedelinin beyanı sırasında, gayrisafi hasıllattan 40.000 TL (2.000.000 x %2) amortisman gideri düşülebilecektir.

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

Diğer taraftan kiraya veren tarafından yapılan ve gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar da kira gelirinden indirilebilmektedir. Bu harcamaların bir takvim yılı içerisinde amortisman sınırını* aşması durumunda maliyet olarak dikkate alınabilmesi de mümkündür.

* Amortisman sınırı tutarlarını yıllar itibarıyla gösteren tabloya Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.20 Fatura düzenleme ve amortisman sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.

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

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

► Onarım giderleri

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

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

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

► Kiracısı tarafından kiraya verilen gayrimenkul için ödenen kiralar

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

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

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

2.8.5.2.2 Gider fazlalığı sayılmayan giderler

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

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

Söz konusu giderlere ilişkin açıklamalarımız aşağıda dikkatinize sunulmaktadır:

► Gayrimenkulün iktisap bedelinin yüzde beşi

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

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

Örnek

(D), 2023 yılında tek işverenden 520.000 TL brüt ücret geliri elde etmiştir. Bu kişi Nisan/2023'te 3.000.000 TL'ye bir gayrimenkul satın almıştır. Gayrimenkulün badana ve boyasını yaptırmış, bunun için 20.000 TL ödemiş ve faturasını almıştır. Söz konusu gayrimenkulü 1 Haziran 2023 tarihinden itibaren aylık 14.000 TL'den konut olarak kiraya vermiş ve 2023 yılında 7 aylık kira bedelini (98.000 TL) tahsil etmiştir. Beyannameye gerçek gider yöntemini seçmiştir.

Çözüm

- Tek işverenden alınan ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücretlerin, 2023 yılı için 1.900.000 TL'yi aşması durumunda beyan edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda (D) tarafından, 2023 yılında tek işverenden alınan 520.000 TL'lik ücret geliri için beyanname verme zorunluluğu bulunmamaktadır.
- 2023 yılında elde edilen (beyana tabi olsun olmasın) toplam 618.000 TL'lik (520.000 + 98.000) gelir, 2023 yılı için geçerli olan 550.000 TL'lik sınırı aştığından, konut kira gelirinin beyanında 21.000 TL'lik istisnadan yararlanılamayacaktır. (Hangi hallerde istisnadan yararlanılıp yararlanılamayacağı Rehber'in "2.8.3 Konut (mesken) kira gelirlerinde istisna uygulaması" başlıklı bölümünde açıklanmıştır.)

Beyan edilecek gayrimenkul sermaye iradının tespiti sırasında ise indirilebilecek gerçek gider tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır. Bunun için öncelikli yapılan giderlerin gider fazlalığı sayılan ve sayılmayan giderler olarak ayrılması gerekmektedir.

Gider fazlalığı sayılan giderler		80.000
- Boya badana masrafı	20.000	
- Amortisman gideri (3.000.000 x % 2)	60.000	
Gider fazlalığı sayılmayan giderler		150.000
- İktisap bedelinin % 5'i (3.000.000 x % 5)	150.000	
Giderler toplamı		230.000

Elde edilen kira gelirinden öncelikle gider fazlalığı sayılan giderler, ardından diğer giderler düşülecektir. Ancak gider fazlalığı sayılan giderler (80.000 TL) düşüldükten sonra kalan tutarın, diğer giderlerden daha az olması durumunda sadece kalan tutar kadar gider indirimi mümkün olacaktır. Başka bir ifadeyle, gider fazlalığı sayılmayan giderler dolayısıyla oluşan zarar, beyan edilen diğer gelirlerden düşülemeyecek, bu durumda beyana tabi GMSİ sıfır (0) kabul edilecektir. Ayrıca bu tutarın sonraki yıllarda beyan edilecek olan gelirlerden indirimi de söz konusu değildir.

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat) (14.000 x 7)	98.000
İstisna tutar (-)	---
Kalan	98.000
İndirilebilecek giderler (-)	98.000
- Gider fazlalığı sayılanlar	80.000
- Gider fazlalığı sayılmayanlar	18.000
Gelir vergisi matrahı (98.000 - 98.000)	0
Hesaplanan gelir vergisi	0

► Ödenen konut kirası

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

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

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

2.8.5.2.3 İndirilecek gerçek gider tutarının hesaplanması

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

Örneğin bazı mükellefler açısından geçerli olmak üzere gayrimenkullerin mesken olarak kiraya verilmesinden 2023 yılında elde edilen hasılatın 21.000 TL'si gelir vergisinden istisnadır. Buna göre söz konusu istisnadan yararlanma hakkı olan mükellefler konut kira gelirlerinin vergilendirilmesinde, gayrisafi hasılatın indirilebilecek gerçek giderleri, aşağıdaki formüle göre hesaplayacaktır:

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

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

Örnek 1

2023 yılında aylık 12.500 TL'den 150.000 TL kira geliri elde eden kişinin, bu yıl içinde yaptığı indirilebilir nitelikteki giderlerinin toplamı 30.000 TL'dir. Bu kişi, 2023 yılı için 21.000 TL olarak uygulanan istisnadan yararlanabilme şartlarını haizdir.

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

$$\text{İndirilebilecek gider} = \frac{150.000 - 21.000}{150.000} \times 30.000 = 25.800 \text{ TL}$$

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

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	150.000
İstisna tutar (-)	21.000
Kalan (150.000 - 21.000)	129.000
İndirilebilecek gider (-)	25.800
Beyan edilecek kira geliri (129.000 - 25.800)	103.200
Gelir vergisi matrahı	103.200
Hesaplanan (ödenen) gelir vergisi	17.140
70.000 TL için 10.500 TL	
(103.200 - 70.000) x %20 = 6.640 TL	

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

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

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	150.000
İstisna tutar (-)	---
Kalan	150.000
İndirilebilecek gider (-)	30.000
Beyan edilecek kira geliri (150.000 - 30.000)	120.000
Beyan edilecek serbest meslek kazancı	0
Gelir vergisi matrahı	120.000
Hesaplanan (ödenen) gelir vergisi	20.500
70.000 TL için 10.500 TL	
(120.000 - 70.000) x %20 = 10.000 TL	

Örnek 2

Sahibi bulunduğu konuttan 2023 yılında 120.000 TL kira geliri elde eden bir kişinin, bu yıl içinde yaptığı indirilebilir nitelikteki giderlerinin 26.000 TL olduğu varsayımı ile kişinin, gerçek veya götürü gider usulünü seçmesi halinde hesaplanan vergi matrahları ve bunlar üzerinden ödenecek vergi tutarları aşağıdaki gibi olacaktır. Bu kişi, 2023 yılı için 21.000 TL olarak uygulanan istisnadan yararlanma şartlarını haizdir.

► Gerçek gider

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	120.000
İstisna tutar (-)	21.000
Kalan (120.000 - 21.000)	99.000
Gerçek gider [(99.000 / 120.000) x 26.000] (-)	21.450
Gelir vergisi matrahı (99.000 - 21.450)	77.550
Hesaplanan (ödenen) gelir vergisi	12.010
70.000 TL için 10.500 TL	
(77.550 - 70.000) x %20 = 1.510 TL	

► Götürü gider

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	120.000
İstisna tutar (-)	21.000
Kalan (120.000 - 21.000)	99.000
Götürü gider (99.000 x %15) (-)	14.850
Gelir vergisi matrahı (99.000 - 14.850)	84.150
Hesaplanan (ödenen) gelir vergisi	13.330
70.000 TL için 10.500 TL	
(84.150 - 70.000) x %20 = 2.830 TL	

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

► Gerçek gider

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	120.000
İstisna tutar (-)	---
Kalan	120.000
Gerçek gider (-)	26.000
Beyan edilecek kira geliri (120.000 - 26.000)	94.000
Beyan edilecek serbest meslek kazancı	0
Gelir vergisi matrahı	94.000
Hesaplanan (ödenen) gelir vergisi	15.300
70.000 TL için 10.500 TL	
(94.000 - 70.000) x %20 = 4.800 TL	

► Götürü gider

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	120.000
İstisna tutar (-)	---
Kalan	120.000
Götürü gider (120.000 x %15) (-)	18.000
Beyan edilecek kira geliri (120.000 - 18.000)	102.000
Beyan edilecek serbest meslek kazancı	0
Gelir vergisi matrahı	102.000
Hesaplanan (ödenen) gelir vergisi	16.900
70.000 TL için 10.500 TL	
(102.000 - 70.000) x %20 = 6.400 TL	

2.8.6 İndirilemeyecek giderler

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

2.9 Menkul kıymet gelirlerinin vergilendirilmesi

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

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

Bu maddenin yürürlük süresi 31 Aralık 2015 tarihinde sona ermekteydi. Ancak söz konusu maddenin yürürlük süresi önce 6655 sayılı Kanun (RG: 01.01.2016) ile 31 Aralık 2020 tarihine, ardından 7256 sayılı Kanun (RG: 17.11.2020) ile 31 Aralık 2025 tarihine kadar uzatılmıştır. 7256 sayılı Kanun'la ayrıca Cumhurbaşkanı'na bu süreyi beş yıla kadar uzatma yetkisi verilmiştir.

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

2.9.1 Menkul kıymetlerden elde edilen gelirler

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

2.9.1.1 Menkul sermaye iratları

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

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

Menkul sermaye iradının safi tutarının tespiti sırasında aşağıdaki giderler indirilebilir:

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

2.9.1.2 Alım satım kazançları

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

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

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

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

2.9.2 Menkul kıymet gelirinin elde edilme zamanı

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

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

Örneğin, bir bireysel yatırımcı tarafından 21 Aralık 2022 tarihinde satın alınan Devlet tahvili, 14 Mayıs 2023 tarihinde satılmışsa, kazanç 2023 yılında elde edilmiş olur. 2022 yıl sonu itibarıyla oluşan değer artışı, Devlet tahvili henüz satılmadığından 2022 yılı stopaj matrahına dâhil edilmez.

Yine bir bireysel yatırımcı tarafından 31 Ekim 2022 tarihinde açılmış olan altı ay vadeli mevduat hesabına 30 Nisan 2023 tarihinde ödenecek faiz de hesap 2022 yılında açılmış olmasına rağmen 2023 yılı geliri olarak kabul edilir.

2.9.3 Menkul kıymetlerden elde edilen gelirlerde tevkifat (stopaj) uygulaması

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

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

üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapmak zorundadırlar. Ancak değişik tarihlerde gerek Kanun değişikliği gerekse de Kanun'un verdiği yetkiye istinaden Bakanlar Kurulu/Cumhurbaşkanı tarafından mükellefiyet türü veya gelir türüne göre farklı tevkifat oranları belirlenmiş ve bu oranlar uygulanmıştır.

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

2.9.3.1 Tevkifata tabi tutulan gelir ve kazançlar ile tevkifat oranları

Aşağıda bireysel yatırımcıların 2023 yılında elde ettiği ve vergi kesintisine tabi olan menkul kıymet işlemleri ile uygulanan vergi kesintisi oranlarına yer verilmektedir. Kanun, Bakanlar Kurulu Kararı veya Cumhurbaşkanı Kararı ile tevkifat oranı sıfır olarak belirlenen menkul kıymetlerden yatırımcılar tarafından elde edilen gelirlerden kesinti yoluyla vergi ödenmediği için, söz konusu menkul kıymet işlemleri aşağıdaki listeye dâhil edilmemiştir:

Menkul kıymet işlemleri	Stopaj oranı
1 Ocak 2006 tarihinden sonra alınmış olan Borsa İstanbul'da (BİST) işlem gören menkul kıymet yatırım ortaklığı (MKYO) hisse senetlerinin 1 yıldan daha az süre elde tutulduktan sonra satılmasından sağlanan kazançlar	%10

Menkul kıymet işlemleri	Stopaj oranı
1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilmiş olan Devlet tahvili ve Hazine bonolarından elde edilen faiz gelirleri ve alım satım kazançları (Hazine ve Maliye Bakanlığınca ihraç edilen altına dayalı devlet iç borçlanma senetleri ile 22.12.2021-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen Devlet tahvili ve Hazine bonolarından elde edilen faiz gelirleri ve alım satım kazançları hariç)	%10
SPK tarafından onaylanmış finansman bonolarının (24.05.2020 tarihinden itibaren iktisap edilenler) faiz ve alım satım kazançları	%15
23.12.2020-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen, bankalar tarafından ihraç edilen tahvil ve bonolardan elde edilen faiz ve alım satım kazançları (Vadesi/elde tutma süresi 1 yıldan fazla olanlar hariç)	6 aya kadar %5, 1 yıla kadar %3
28.06.2022-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen, ipotek finansmanı kuruluşları (bu şirketlerin kurucusu olduğu varlık finansmanı fonları ve konut finansmanı fonları dahil) tarafından ihraç edilen, varlığa dayalı menkul kıymetler, ipoteğe dayalı menkul kıymetler, ipotek teminatlı menkul kıymetler ve varlık teminatlı menkul kıymetlerden elde edilen faiz ve alım satım kazançları	%5
Türkiye'de ihraç edilen diğer özel sektör tahvil ve bonolarının faiz ve alım satım kazançları, (1 Ocak 2006 tarihinden önce ihraç edilenlerin satışından sağlanan kazançlar hariç)	%10
Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından Türkiye'de ihraç edilen bir yıldan kısa vadeli kira sertifikalarının (24.05.2020 tarihinden itibaren iktisap edilenler) kâr payları ve alım satım kazançları	%15
23.12.2020-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen, fon kullanıcısının bankalar olduğu varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen kâr payı ve alım satım kazançları (Vadesi/elde tutma süresi 1 yıldan fazla olanlar hariç)	6 aya kadar %5, 1 yıla kadar %3
Türkiye'de ihraç edilen diğer kira sertifikalarından elde edilen kâr payları ve alım satım kazançları (Hazine Müsteşarlığı Varlık Kiralama A.Ş. tarafından ihraç edilen; altına dayalı kira sertifikaları ve 22.12.2021-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen kira sertifikalarından elde edilen kâr payı ve alım satım kazançları hariç)	%10
Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen ve vadesi 3 yıldan daha az olan tahvillerden elde edilen faiz gelirleri	1 yıla kadar %7, 1-3 yıl arası %3
Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen ve vadesi 3 yıldan daha az olan kira sertifikalarından elde edilen kâr payları	1 yıla kadar %7, 1-3 yıl arası %3
Menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinin fona iadesinden elde edilen gelirler (Sürekli olarak portföyünün en az %51'i BİST'te işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgelerinin, bir yıldan fazla süreyle elde tutulduktan sonra satılmasından elde edilen gelirler, hisse senedi yoğun fonlardan elde edilen gelirler, iki yıldan fazla süreyle elde tutulan girişim sermayesi yatırım fonu ve gayrimenkul yatırım fonu katılma paylarından elde edilen gelirler ile 23.12.2020-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen portföyünde Türk lirası cinsinden varlıklar bulunan yatırım fonlarından elde edilen gelirler hariç)	%10
Borsa yatırım fonu katılma belgelerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar (Devamlı olarak fon toplam değerinin en az %80'i, MKYO hisse senetleri hariç olmak üzere BİST'te işlem gören hisse senetlerinden oluşan borsa yatırım fonları hariç)	%10

Menkul kıymet işlemleri	Stopaj oranı
Mevduat faizleri	Döviz cinsine ve vadeye göre %0 ile %20 arasında
Katılım bankalarının kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları	Döviz cinsine ve vadeye göre %10 ile %20 arasında
Repo gelirleri	%15
Hisse senedi kâr payları üzerinden kâr payını dağıtan kurum tarafından (MKYO, GYO ve girişim sermayesi yatırım ortaklığı hisse senetleri hariç)	%10
Borsa İstanbul Vadeli İşlem ve Opsiyon Piyasasında (ViOP) veya ViOP dışında (Türkiye'de) banka ve aracı kurum aracılığıyla satın alınan kontratlardan sağlanan kazançlar (Hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı kontratlardan sağlanan kazançlar hariç)	%10
Menkul kıymet (hisse senetleri hariç) veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan getiriler	%10

2.9.3.2 Tevkifata tabi tutulmayan menkul kıymet gelirleri

Aşağıda bireysel yatırımcıların 2023 yılında elde ettiği ve vergi kesintisine tabi tutulmayan menkul kıymet işlemleri yer almaktadır. Kanun, Bakanlar Kurulu Kararı veya Cumhurbaşkanı Kararı ile tevkifat oranı sıfır olarak belirlenen menkul kıymetlerden yatırımcılar tarafından elde edilen gelirlerden kesinti yoluyla vergi ödenmediği için, söz konusu menkul kıymet işlemleri de aşağıdaki listeye dâhil edilmiştir.

- 01.01.2006 tarihinden önce satın alınan tam mükellef kurumlara ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,
- 01.01.2006 tarihinden sonra alınmış olan ve BİST'te işlem gören hisse senetlerinden elde edilen alım satım kazançları, (MKYO hisse senetleri hariç)
- 01.01.2006 tarihinden sonra alınan MKYO hisse senetlerinin, 1 yıldan fazla süreyle elde tutulduktan sonra satılmasından sağlanan kazançlar,
- 01.01.2006 tarihinden sonra alınmış olan ve BİST'te işlem görmeyen tam mükellef kurumlara ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,
- MKYO, GYO ve girişim sermayesi yatırım ortaklığı hisse senedi kâr payları,
- 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonolarından elde edilen faiz geliri ve alım satım kazançları,
- Hazine ve Maliye Bakanlığınca ihraç edilen altına dayalı devlet iç borçlanma senetlerinden elde edilen faiz gelirleri ve alım satım kazançları,
- Darphane sertifikalarından elde edilen gelir ve kazançlar,
- 22.12.2021-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen Devlet tahvili ve Hazine bonolarından elde edilen faiz gelirleri ve alım satım kazançları,
- 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen özel sektör tahvillerinin satışından sağlanan kazançlar,
- 23.12.2020-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen, bankalar tarafından ihraç edilen ve vadesi/elde tutma süresi bir yıldan uzun olan tahvil ve bonolardan elde edilen faiz ve alım satım kazançları,

- ▶ Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen, vadesi 3 yıl ve daha uzun olan tahvillerden elde edilen faiz gelirleri,
- ▶ 23.12.2020-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen, fon kullanıcısının bankalar olduğu varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen ve vadesi/elde tutma süresi bir yıldan uzun olan kira sertifikalarından elde edilen kâr payları ve alım satım kazançları,
- ▶ Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen, vadesi 3 yıl ve daha uzun olan kira sertifikalarından elde edilen kâr payları,
- ▶ Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan alım satım kazançları,
- ▶ Hazine Müsteşarlığı Varlık Kiralama A.Ş. tarafından yurt içinde ihraç edilen altına dayalı kira sertifikalarından elde edilen kâr payları ve alım satım kazançları,
- ▶ Hazine Müsteşarlığı Varlık Kiralama A.Ş. tarafından yurt içinde ihraç edilen ve 22.12.2021 ile 30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen kira sertifikalarından elde edilen kâr payları ve alım satım kazançları,
- ▶ Hazine Müsteşarlığı Varlık Kiralama A.Ş. tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen kâr payları ve alım satım kazançları,
- ▶ Sürekli olarak portföyünün en az %51'i BİST'te işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının, 1 yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinden elde edilen gelirler,
- ▶ Devamlı olarak fon toplam değerinin en az %80'i menkul kıymet yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç olmak üzere BİST'te işlem gören hisse senetlerinden oluşan; yatırım fonlarının (hisse senedi yoğun fon) katılma belgeleri ve borsa yatırım fonlarından elde edilen gelirler,
- ▶ İki yıldan fazla süreyle elde tutulan girişim sermayesi yatırım fonu ve gayrimenkul yatırım fonu katılma paylarından elde edilen gelirler,
- ▶ 23.12.2020-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen, (değişken, karma, eurobond, dış borçlanma, yabancı, serbest fonlar ile unvanında döviz ifadesi geçen yatırım fonları hariç) yatırım fonlarından elde edilen gelirler,
- ▶ Eurobond faizleri, itfa sırasında elde edilen gelirler ile alım satım kazançları,
- ▶ Enflasyon oranına bağlı olarak değişken faiz oranı uygulanan 1 yıldan uzun vadeli mevduat hesaplarından elde edilen faizler,
- ▶ Kur korumalı vadeli mevduat hesapları ile döviz tevdiat hesaplarından dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen mevduat hesaplarından elde edilen faizler,
- ▶ Altın cinsinden mevduat hesaplarından dönüşüm fiyatı üzerinden Türk lirasına çevrilen mevduat hesaplarından elde edilen faizler,
- ▶ Kur korumalı katılma hesapları ile döviz cinsinden katılım fonu hesaplarından dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen katılma hesaplarından elde edilen kâr payları,
- ▶ Altın cinsinden katılım fonu hesaplarından dönüşüm fiyatı üzerinden Türk lirasına çevrilen katılma hesaplarından elde edilen kâr payları,
- ▶ BİST'te işlem gören ve dayanak varlığı hisse senedi veya hisse senedi endeksi olan varantlardan sağlanan kazançlar,
- ▶ Borsa İstanbul Vadeli İşlem ve Opsiyon Piyasasında (VİOP) veya VİOP dışında (Türkiye'de) banka ve aracı kurum aracılığıyla hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı kontratlardan sağlanan kazançlar,
- ▶ Hisse senetlerinin ödünç işlemlerinden sağlanan getiriler,
- ▶ Alacak faizi,
- ▶ Yabancı hisse senedi alım satım kazançları,
- ▶ Yabancı tahvil faiz ve alım satım kazançları,
- ▶ Yurt dışındaki yatırım fonlarından sağlanan kazançlar,
- ▶ Yurt dışındaki bankalardan elde edilen mevduat faizleri.

2.9.4 Enflasyon indirimi uygulaması

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

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

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

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

2023 yılında bireysel yatırımcılar tarafından elde edilen menkul sermaye iratları (kupon faizi ve itfa gelirleri) için enflasyon indirimi uygulaması devam etmektedir. Buna göre yukarıda sayılan gelirlere, 2023 yılı için belirlenen enflasyon indirim oranı uygulandıktan sonra kalan gelirin beyan edilmesi gerekmektedir.

Enflasyon indirim oranı aşağıdaki formüle göre hesaplanarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 2023 yılı sonuna doğru duyurulacaktır.

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

Enflasyon indirim oranlarını yıllar itibarıyla gösteren tabloya Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.5 Enflasyon indirim oranı" başlığı altında yer verilmiştir.

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

2.9.5 Endeksleme uygulaması

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

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

Endekslemede Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından her ay açıklanan yurt içi üretici fiyat endeksinin (Yİ-ÜFE) kullanılması gerekir. Söz konusu endekslere, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.28 TÜİK yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) listesi" başlığı altında yer verilmiştir.

Menkul kıymetin endekslenmiş maliyet bedelinin hesaplanmasında aşağıdaki formül kullanılmaktadır:

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

2.9.5.1 2006'dan önce ihraç edilen veya alınan menkul kıymetler

Endeksleme yöntemi;

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

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

Örnek

Not: Rehber'in yayına hazırlandığı tarih itibarıyla 2023 yılındaki kurlar ile Yİ-ÜFE değerleri belli olmadığından aşağıda 2022 yılına ilişkin örnek verilmiştir. Endeksleme hesaplamaları, 2023 yılında da aynı prensipler çerçevesinde yapılacaktır.

US900123AT75 tanımlı eurobondtan 25 Kasım 2021 tarihinde 500.000 USD nominallık alım yapıldığını varsayalım. 14 Ocak 2004 tarihinde ihraç edilmiş olan bu eurobondun vadesi ise 14 Şubat 2034'tür.

Alımda 525.000 USD (kirli fiyat) ödenmiştir. Primli olarak alınmış olan bu kıymetin, satış tarihi itibarıyla alınmayan kuponlara isabet eden prim tutarı dâhil maliyeti 511.000 USD olarak hesaplanmıştır. Tahvil 21 Ekim 2022'de 530.000 USD'ye satılmıştır.

Alış tarihindeki (25.11.2021) MB döviz alış kuru 1 USD = 12,6082 TL
Satış tarihindeki (21.10.2022) MB döviz alış kuru 1 USD = 18,5687 TL

Alış tarihinden 1 ay önceki Yİ-ÜFE (Ekim/2021)*	780,45
Satış tarihinden 1 ay önceki Yİ-ÜFE (Ekim/2022)*	1.865,09

* Yİ-ÜFE listesi için Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.28 TÜİK yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) listesi"ne bakınız.

TL maliyet bedeli (511.000 x 12,6082) = 6.442.790,20 TL

$$\text{Endekslenmiş maliyet bedeli} = \frac{1.865,09}{780,45} \times 6.442.790,20 = 15.396.737,23 \text{ TL}$$

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

TL satış tutarı (530.000 x 18,5687) =	9.841.411,00 TL
Satış kazancı (9.841.411,00 - 15.396.737,23) =	0,00 TL

Endekslenmiş maliyet bedeli, satış bedelinden yüksek olduğundan söz konusu menkul kıymet satışından sağlanan kazanç 0 (sıfır) olarak dikkate alınacaktır. Endekslemenin avantajının görülebilmesi açısından, yukarıdaki örnekteki eurobond alım satım kazancının endeksleme uygulanmaksızın hesaplandığını varsayalım. Bu durumda alım satım kazancı, satış bedelinden maliyet bedelinin çıkarılması suretiyle 3.398.620,80 TL (9.841.411,00 - 6.442.790,20) olarak hesaplanacaktır.

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

- ▶ 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren ihraç edilen eurobondlarla,

- ▶ Aynı tarihten itibaren iktisap edilmiş olan; yabancı tahviller, hisseleri BİST'te işlem görmeyen tam mükellef kurumlara ait hisse senetleri ile yabancı hisse senetlerinin,

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

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

2.9.6 Menkul kıymet alım satım kazançlarında zarar mahsubu

2.9.6.1 Tevkifata tabi olmayan menkul kıymetlerin satışında zarar mahsubu

Aynı yıl içinde alınıp satılan menkul kıymetlerden sağlanan değer artış kazançlarının tespitinde, menkul kıymetlerden birinin alım satımından doğan zararın, diğerinden sağlanan kârdan mahsup edilebileceğine ilişkin olarak Maliye Bakanlığı 21 Ocak 2003 tarihinde bir basın açıklaması yapmıştır.

Bakanlık bu açıklamasında, bir yıl içinde birden fazla menkul kıymet alım satım işlemi yapılması halinde, bu işlemlerden elde edilen kâr veya zarar tutarlarının birlikte değerlendirileceğini, dolayısıyla işlemler aynı yıl içinde yapılması koşuluyla bir işlem nedeniyle doğan zararın, diğer işlemler dolayısıyla elde edilen kârdan mahsup edilmesinin mümkün olabileceğini ifade etmiştir.

Diğer taraftan İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23 Şubat 2012 tarihli özeldesinin sonuç bölümünde de "... 2006-2009 yılları arasında satın alınan New York borsasına kote edilmiş yabancı şirket hisse senetlerinin elden çıkarılmasında oluşacak zarar ile 2038 vadeli eurobondların elden çıkarılmasından doğacak kâr tutarları birlikte değerlendirilecek olup işlemin aynı yıl içinde yapılması koşuluyla, söz konusu zararın, bahse konu kârdan mahsubu mümkün bulunmaktadır." ifadelerine yer verilmiştir.

Maliye Bakanlığının basın açıklaması ve yukarıdaki yazılı görüşü çerçevesinde, 2023 yılında geçici 67. madde kapsamında stopaja tabi olmayan menkul kıymet alım satım işlemlerinden oluşan zararlar, yine bu kıymetlerin alım satımından sağlanan kârlara mahsup edilebilecektir.

2.9.6.2 Geçici 67. madde kapsamında tevkifata tabi olan menkul kıymetlerin satışında zarar mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamına giren menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, kazancın sağlanmasına aracılık eden banka veya aracı kurum tarafından tevkifata (stopaj) tabi tutulmaktadır. Alım satım aracılık eden banka veya aracı kurum tarafından stopaj matrahı hesaplanırken, menkul kıymetlerin elden çıkarılması sırasında oluşan zarar, aynı türden menkul kıymetlerin alım satımından sağlanan kazançtan indirilebilmektedir.

Aynı tür menkul kıymetten ne anlaşılması gerektiğine ilişkin sınıflandırma 257, 258, 269 ve 282 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yapılmıştır. Buna göre zarar mahsubu açısından menkul kıymetler;

- Sabit getirili menkul kıymetler,
- Değişken getirili menkul kıymetler,

- III. Diğer sermaye piyasası araçları,
IV. Yatırım fonları katılma belgeleri ve yatırım ortaklıkları hisse senetleri,

olarak sınıflandırılmaktadır.

Bu sınıflandırma kapsamında bir yatırımcının üç aylık kazancını (stopaj matrahını) hesaplayacak olan aracı kurum tarafından, yatırımcının yatırım fonu katılma belgelerinden (4. sıra) sağladığı kazançtan, örneğin Devlet tahvili (1. sıra) alım satımından oluşan zararını mahsup etme imkânı bulunmamaktadır.

Banka veya aracı kurum tarafından bu gerçek kişi yatırımcının, yatırım fonu katılma belgelerinden sağladığı kazanç üzerinden stopaj yapılacak, Devlet tahvili satışından oluşan zararı ise ilgili yılı aşmamak üzere, diğer üç aylık dönemlerde, sabit getirili menkul kıymetlerden sağlanan kazançlardan mahsup edilebilecektir. Bu mahsubun ilgili yılda gerçekleştirilememesi durumunda zararın gelecek yıllara taşınması mümkün değildir.

2.9.7 Menkul kıymet gelir türleri itibarıyla vergilendirme esasları

2.9.7.1 Hisse senedi temettü gelirleri

2.9.7.1.1 Tam mükellef gerçek kişiler

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi, hisse senedi kâr paylarını (temettü gelirleri) kapsamamaktadır.

Gerçek kişilerce 2023 yılında elde edilen hisse senedi kâr payları, kârı dağıtan kurum tarafından %10 oranında stopaja tabi tutularak, stopaj sonrası kalan net tutar hisse senedi sahibine ödenmektedir. Bu stopajın oranı; girişim sermayesi yatırım ortaklığı (GSYO), menkul kıymet yatırım ortaklığı (MKYO) ve gayrimenkul yatırım ortaklığı (GYO) hisse senetlerinden elde edilen temettü gelirlerinde %0 (sıfır) olarak uygulanmaktadır.

Tam mükellef gerçek kişilerin elde ettikleri kâr paylarının yarısı gelir vergisinden istisnadır (GVK md. 22). Kâr payının kalan yarısının varsa üzerinden stopaj yapılmış diğer menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile birlikte toplamının, tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için belirlenen beyan sınırını (2023 yılı için 150.000 TL) aşması durumunda, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Yıllar itibarıyla uygulanan beyan sınırı tutarlarını gösteren tabloya Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.3 Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.

Beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kâr payının dağıtım sırasında yapılan stopajın tamamı mahsup edilebilmektedir. Örneğin sahibi olduğu hisse senetlerinden 2023 yılında brüt (stopaj öncesi) 400.000 TL kâr payı elde eden tam mükellef gerçek kişi, bu tutarın yarısının (200.000 TL) 2023 yılı için belirlenen 150.000 TL'lik beyan sınırını aşması nedeniyle, 200.000 TL'yi yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorundadır.

Yukarıda da belirttiğimiz gibi beyan edilecek gelir, kâr payının brüt tutarının yarısı (200.000 TL) olacaktır. Bu tutar üzerinden 2023 yılında geçerli olan vergi tarifesine göre hesaplanacak gelir vergisinden, kâr payını dağıtan kurum tarafından %10 oranında (MKYO ve GYO hariç) yapılan gelir vergisi tevkifatının tamamı olan 40.000 TL (400.000 x %10) mahsup edilebilecektir.

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

"Kurumlar vergisi mükelleflerinin;

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

dağıtım halinde 94. madde uyarınca tevkifat yapılmaz."

2023 yılında, 1998 veya 2002'den önceki yıllara ilişkin kârların dağıtımına rastlanması pek mümkün olmadığından bu konuda açıklama yapılmayacaktır. Ancak GVK geçici 61. madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanan tevkifata tabi tutulmuş kazançların 2023 yılında dağıtılmış olma ihtimali bulunmaktadır.

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

2.9.7.1.2 Tam mükellef kurumlar

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

Kurumların aynı zamanda, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır (KVK 5/1-a). Bu istisna; portföyünde yabancı para birimi cinsinden varlık ve altın ile diğer kıymetli madenler ve bunlara dayalı sermaye piyasası araçları bulunan yatırım fonları hariç olmak üzere tam mükellefiyete tabi diğer yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarından elde edilen kâr payları için de geçerlidir.

Bunlar dışındaki fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları söz konusu istisnadan yararlanamaz. Bu kâr paylarının kurum kazancına dâhil edilmek suretiyle kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

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

2.9.7.1.3 Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar

Kâr dağıtan kurum tarafından, dar mükellef gerçek kişi ve kurumların elde ettiği hisse senedi temettü gelirleri üzerinden %10 oranında stopaj yapılması gerekmektedir. Ancak yatırımcının mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında imzalanmış olan ÇVÖ anlaşması olması durumunda anlaşma hükümleri de dikkate alınabilecektir.

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

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

2.9.7.2 Hisse senedi alım satım kazançları

2.9.7.2.1 Tam ve dar mükellef gerçek kişiler

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

- ▶ Menkul kıymet yatırım ortaklığı hisse senetlerinden 2023 yılında elde edilen alım satım kazançları %10 oranında stopaja tabidir. Bu hisse senetlerinin 1 yıldan fazla elde tutulduktan sonra satılması durumunda stopaj yapılmaz.
- ▶ Diğer hisse senetlerinin satışından 2023 yılında elde edilen alım satım kazançları ise %0 (sıfır) oranında stopaja tabidir.

Bu mükellefler açısından stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

Tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından 2023 yılında, banka ve aracı kurum aracılığı olmaksızın satışı yapılan hisse senetlerinden (örneğin borsaya kayıtlı olmayan hisse senetleri) sağlanan alım satım kazançlarının ise Gelir Vergisi Kanunu'nun genel hükümlerine göre beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak bu mükellefler tarafından, tam mükellef kurumlara ait hisse senetlerinin 2 yıldan fazla bir süre elde tutulduktan sonra satışından 2023 yılında sağlanan kazançlar gelir vergisinden istisna olduğundan, bu kazançlar beyan edilmeyecektir.

2.9.7.2.2 Tam mükellef kurumlar

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

- ▶ Anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler ile yatırım fonları tarafından 2023 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar %0 (sıfır) oranında stopaja tabidir. Bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesine dâhil edilmesi gerekmektedir.
- ▶ Yukarıda sayılanlar dışında kalan kurumlar (kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflar ile iktisadi işletmeleri, iş ortaklıkları gibi) tarafından 2023 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ise %10 oranında stopaja tabidir. (1 yıldan fazla elde tutulandan elde edilen kazanç üzerinden stopaj yapılmaz.) Beyanname vermesi gereken mükellefler tarafından bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesine dâhil edilmesi gerekir. Ödenen stopaj beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

1 Ocak 2006 tarihinden sonra iktisap edilmiş ve BİST'te işlem gören diğer hisse senetlerinin tam mükellef kurumlar tarafından, 2023 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar %0 (sıfır) oranında stopaja tabidir. Bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesine dâhil edilmesi gerekmektedir.

Banka ve aracı kurum aracılığı olmaksızın satılan hisse senetlerinden elde edilen alım satım kazançları geçici 67. madde kapsamına girmediğinden stopaja tabi değildir. Tam mükellef kurumlar, 2023 yılında bu hisse senetlerinin satışından elde ettikleri kazançları kurum kazancına dâhil etmek suretiyle kurumlar vergisine tabi tutacaklardır. Tevkif suretiyle ödenmiş olan vergilerin bulunması durumunda, bu vergiler beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

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

2.9.7.2.3 Dar mükellef kurumlar

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

- ▶ Anonim, limited ve eshamlı komandit şirket niteliğindeki yabancı kurumlar, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlara benzer yabancı fonlar, münhasıran menkul kıymet ve

diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyetette bulunan mükelleflerden Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler (sınırlı sorumlu ortaklıklar, ülke fonları, kurum ve kuruluş fonları ve yatırım kuruluşları gibi yabancı kurumsal yatırımcıların tümü) tarafından 2023 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar %0 (sıfır) oranında stopaja tabidir. Bu mükellefler açısından stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirlerin beyan edilme zorunluluğu yoktur.

- ▶ Yukarıda sayılanlar dışında kalan dar mükellef kurumlar tarafından, 2023 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ise %10 oranında stopaja tabidir. (1 yıldan fazla elde tutulandan elde edilen kazanç üzerinden stopaj yapılmaz.) Bu mükellefler açısından stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirlerin beyan edilme zorunluluğu yoktur.

1 Ocak 2006 tarihinden sonra iktisap edilmiş ve BİST'te işlem gören diğer hisse senetlerinin dar mükellef kurumlar tarafından 2023 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar %0 (sıfır) oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

Banka ve aracı kurum aracılığı olmaksızın satılan hisse senetlerinden elde edilen alım satım kazançları geçici 67. madde kapsamına girmediğinden stopaja tabi değildir. Dar mükellef kurumların, 2023 yılında bu hisse senetlerinin satışından elde ettikleri kazançları için kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi gerekir. Kurumlar vergisi sonrası kalan tutar üzerinden ayrıca %10 oranında gelir vergisi stopaja ödenmesi gerekmektedir. Ancak yatırımcının mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında imzalanmış olan ÇVÖ anlaşması olması durumunda, anlaşma hükümleri de dikkate alınabilecektir.

2.9.7.3 Varantlardan elde edilen kazançlar

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

Söz konusu Tebliğde;

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

olarak tanımlanmıştır.

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

BİST'te işlem gören ve dayanak varlığı hisse senedi veya hisse senedi endeksi olan varantların satışından, tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından 2023 yılında elde edilen kazançlar %0 (sıfır) oranında stopaja tabidir.

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

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

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

2.9.7.4.1 Tam ve dar mükellef gerçek kişiler

1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilmiş olan; Devlet tahvili, Hazine bonusu, Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetler ile Türkiye'de ihraç edilen özel sektör tahvillerinden, tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından 2023 yılında elde edilen faiz gelirleri aşağıdaki oranlarda stopaja tabi tutulmaktadır:

- ▶ 22.12.2021-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen Devlet tahvili ve Hazine bonolarından elde edilen faiz gelirlerinden %0 (sıfır),
- ▶ Hazine ve Maliye Bakanlığınca ihraç edilen altına dayalı devlet iç borçlanma senetlerinden elde edilen faiz gelirlerinden yüzde 0 (sıfır),
- ▶ Hazine ve Maliye Bakanlığı Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü tarafından halka arz yoluyla ihraç gerçekleştirilen Darphane sertifikalarından elde edilen gelirlerden yüzde 0 (sıfır),
- ▶ SPK tarafından onaylanmış finansman bonolarından (24.05.2020 tarihinden itibaren iktisap edilenler) elde edilen faiz gelirlerinden %15,
- ▶ 23.12.2020-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen, bankalar tarafından ihraç edilen tahvil ve bonolardan elde edilen faiz gelirlerinden;
 - ▶ Vadesi 6 aya kadar (6 ay dahil) olanlardan %5,
 - ▶ Vadesi 1 yıla kadar (1 yıl dahil) olanlardan %3,
 - ▶ Vadesi 1 yıldan uzun olanlardan %0,
- ▶ 28.06.2022-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen, ipotek finansmanı kuruluşları (bu şirketlerin kurucusu olduğu varlık finansmanı fonları ve konut finansmanı fonları dahil) tarafından ihraç edilen, varlığa dayalı menkul kıymetler, ipoteğe dayalı menkul kıymetler, ipotek teminatlı menkul kıymetler ve varlık teminatlı menkul kıymetlerden elde edilen faiz gelirlerinden %5,
- ▶ Diğerlerinden elde edilen faiz gelirlerinden %10.

Oranı ne olursa olsun, tam ve dar mükellef gerçek kişiler açısından stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden yukarıdaki menkul kıymetlerden elde edilen gelirler beyan edilmez. Ayrıca başka gelirler dolayısıyla beyanname verilmiş olsa dahi, bu gelirler beyannameye dâhil edilmez.

2.9.7.4.2 Tam mükellef kurumlar

Anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler ile yatırım fonlarının; 1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilen Devlet tahvili, Hazine bonusu ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetler ile Türkiye'de ihraç edilen özel sektör tahvillerinden, banka ve aracı kurum aracılığıyla 2023 yılında elde ettikleri faiz gelirleri %0 (sıfır) oranında stopaja tabidir. Bu gelirlerin kurumlar vergisi beyannamesine dâhil edilmesi gerekmektedir.

Yukarıdakiler dışındaki kurumların (kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflar ile iktisadi işletmeleri, iş ortaklıkları gibi) 2023 yılında söz konusu menkul kıymetlerden elde ettikleri faiz gelirleri aşağıdaki oranlarda stopaja tabidir:

- ▶ 22.12.2021-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen Devlet tahvili ve Hazine bonolarından elde edilen faiz gelirlerinden %0 (sıfır),
- ▶ Hazine ve Maliye Bakanlığınca ihraç edilen altına dayalı devlet iç borçlanma senetlerinden elde edilen faiz gelirlerinden yüzde 0 (sıfır),
- ▶ Hazine ve Maliye Bakanlığı Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü tarafından halka arz yoluyla ihraç gerçekleştirilen Darphane sertifikalarından elde edilen gelirlerden yüzde 0 (sıfır),

- ▶ SPK tarafından onaylanmış finansman bonolarından (24.05.2020 tarihinden itibaren iktisap edilenler) elde edilen faiz gelirlerinden %15,
- ▶ 23.12.2020-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen, bankalar tarafından ihraç edilen tahvil ve bonolardan elde edilen faiz gelirlerinden;
 - ▶ Vadesi 6 aya kadar (6 ay dahil) olanlardan %5,
 - ▶ Vadesi 1 yıla kadar (1 yıl dahil) olanlardan %3,
 - ▶ Vadesi 1 yıldan uzun olanlardan %0,
- ▶ 28.06.2022-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen, ipotek finansmanı kuruluşları (bu şirketlerin kurucusu olduğu varlık finansmanı fonları ve konut finansmanı fonları dahil) tarafından ihraç edilen, varlığa dayalı menkul kıymetler, ipoteğe dayalı menkul kıymetler, ipotek teminatlı menkul kıymetler ve varlık teminatlı menkul kıymetlerden elde edilen gelirlerden %5,
- ▶ Diğerlerinden elde edilen faiz gelirlerinden %10.

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

2.9.7.4.3 Dar mükellef kurumlar

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

1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilen Devlet tahvili, Hazine bonusu ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetler ile Türkiye'de ihraç edilen özel sektör tahvillerinden, banka ya da aracı kurum aracılığıyla 2023 yılında elde ettikleri faiz gelirleri %0 (sıfır) oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler için ayrıca beyanname verilmesine gerek yoktur.

Yukarıdakiler dışındaki dar mükellef kurumların 2023 yılında söz konusu menkul kıymetlerden elde ettikleri faiz gelirleri aşağıdaki oranlarda stopaja tabidir:

- ▶ 22.12.2021-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen Devlet tahvili ve Hazine bonolarından elde edilen faiz gelirlerinden %0 (sıfır),
- ▶ Hazine ve Maliye Bakanlığınca ihraç edilen altına dayalı devlet iç borçlanma senetlerinden elde edilen faiz gelirlerinden yüzde 0 (sıfır),
- ▶ Hazine ve Maliye Bakanlığı Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü tarafından halka arz yoluyla ihraç gerçekleştirilen Darphane sertifikalarından elde edilen gelirlerden yüzde 0 (sıfır),
- ▶ SPK tarafından onaylanmış finansman bonolarından (24.05.2020 tarihinden itibaren iktisap edilenler) elde edilen faiz gelirlerinden %15,
- ▶ 23.12.2020-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen, bankalar tarafından ihraç edilen tahvil ve bonolardan elde edilen faiz gelirlerinden;
 - ▶ Vadesi 6 aya kadar (6 ay dahil) olanlardan %5,
 - ▶ Vadesi 1 yıla kadar (1 yıl dahil) olanlardan %3,
 - ▶ Vadesi 1 yıldan uzun olanlardan %0,

- ▶ 28.06.2022-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen, ipotek finansmanı kuruluşları (bu şirketlerin kurucusu olduğu varlık finansmanı fonları ve konut finansmanı fonları dahil) tarafından ihraç edilen, varlığa dayalı menkul kıymetler, ipoteğe dayalı menkul kıymetler, ipotek teminatlı menkul kıymetler ve varlık teminatlı menkul kıymetlerden elde edilen gelirlerden %5,
- ▶ Diğerlerinden elde edilen faiz gelirlerinden %10.

Dar mükellef kurumlar açısından stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden yukarıdaki menkul kıymetlerden elde edilen gelirler beyan edilmez. Ayrıca başka gelirler dolayısıyla beyanname verilmiş olsa dahi, bu gelirler beyannameye dâhil edilmez.

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

2.9.7.5.1 Tam ve dar mükellef gerçek kişiler

1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilmiş olan; Devlet tahvili, Hazine bonusu, Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetler ile Türkiye'de ihraç edilen özel sektör tahvillerinden, tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından 2023 yılında elde edilen alım satım kazançları aşağıdaki oranlarda stopaja tabi tutulmaktadır:

- ▶ 22.12.2021-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen Devlet tahvili ve Hazine bonolarından sağlanan kazançlardan %0 (sıfır),
- ▶ Hazine ve Maliye Bakanlığınca ihraç edilen altına dayalı devlet iç borçlanma senetlerinden sağlanan kazançlardan yüzde 0 (sıfır),
- ▶ Hazine ve Maliye Bakanlığı Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü tarafından halka arz yoluyla ihracı gerçekleştirilen Darphane sertifikalarından sağlanan kazançlardan yüzde 0 (sıfır),
- ▶ SPK tarafından onaylanmış finansman bonolarından (24.05.2020 tarihinden itibaren iktisap edilenler) sağlanan kazançlardan %15,
- ▶ 23.12.2020-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen, bankalar tarafından ihraç edilen tahvil ve bonolardan sağlanan kazançlardan;
 - ▶ 6 aydan az süreyle (6 ay dahil) elde tutulanlardan %5,
 - ▶ 1 yıldan az süreyle (1 yıl dahil) elde tutulanlardan %3,
 - ▶ 1 yıldan fazla süreyle elde tutulanlardan %0,
- ▶ 28.06.2022-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen, ipotek finansmanı kuruluşları (bu şirketlerin kurucusu olduğu varlık finansmanı fonları ve konut finansmanı fonları dahil) tarafından ihraç edilen, varlığa dayalı menkul kıymetler, ipoteğe dayalı menkul kıymetler, ipotek teminatlı menkul kıymetler ve varlık teminatlı menkul kıymetlerden sağlanan kazançlardan %5,
- ▶ Diğerlerinden sağlanan kazançlardan %10.

Oranı ne olursa olsun stopaj, tam ve dar mükellef gerçek kişiler için nihai vergi olarak kabul edildiğinden yukarıdaki menkul kıymetlerden sağlanan alım satım kazancının tutarı ne olursa olsun beyan edilmez. Ayrıca başka gelirler dolayısıyla beyanname verilmiş olsa dahi bu kazançlar beyannameye dâhil edilmez.

2.9.7.5.2 Tam mükellef kurumlar

Anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler ile yatırım fonlarının; 1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilen Devlet tahvili, Hazine bonusu, Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetler ile Türkiye'de ihraç edilen özel sektör tahvillerinden, banka ve aracı kurum aracılığıyla 2023 yılında elde ettikleri alım satım kazançları %0 (sıfır) oranında stopaja tabidir. Bu gelirlerin kurumlar vergisi beyannamesine dâhil edilmesi gerekmektedir.

Yukarıdakiler dışındaki kurumların (kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflar ile iktisadi işletmeleri, iş ortaklıkları gibi) 2023 yılında söz konusu menkul kıymetlerden elde ettikleri alım satım kazançları aşağıdaki oranlarda stopaja tabidir:

- ▶ 22.12.2021-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen Devlet tahvili ve Hazine bonolarından sağlanan kazançlardan %0 (sıfır),
- ▶ Hazine ve Maliye Bakanlığınca ihraç edilen altına dayalı devlet iç borçlanma senetlerinden sağlanan kazançlardan yüzde 0 (sıfır),
- ▶ Hazine ve Maliye Bakanlığı Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü tarafından halka arz yoluyla ihracı gerçekleştirilen Darphane sertifikalarından sağlanan kazançlardan yüzde 0 (sıfır),
- ▶ SPK tarafından onaylanmış finansman bonolarından (24.05.2020 tarihinden itibaren iktisap edilenler) sağlanan kazançlardan %15,
- ▶ 23.12.2020-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen, bankalar tarafından ihraç edilen tahvil ve bonolardan sağlanan kazançlardan;
 - ▶ 6 aydan az süreyle (6 ay dahil) elde tutulanlardan %5,
 - ▶ 1 yıldan az süreyle (1 yıl dahil) elde tutulanlardan %3,
 - ▶ 1 yıldan fazla süreyle elde tutulanlardan %0,
- ▶ 28.06.2022-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen, ipotek finansmanı kuruluşları (bu şirketlerin kurucusu olduğu varlık finansmanı fonları ve konut finansmanı fonları dahil) tarafından ihraç edilen, varlığa dayalı menkul kıymetler, ipoteğe dayalı menkul kıymetler, ipotek teminatlı menkul kıymetler ve varlık teminatlı menkul kıymetlerden sağlanan kazançlardan %5,
- ▶ Diğerlerinden sağlanan kazançlardan %10.

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

2.9.7.5.3 Dar mükellef kurumlar

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

1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilmiş olan Devlet tahvili, Hazine bonusu, Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetler ile Türkiye'de ihraç edilen özel sektör tahvillerinden 2023 yılında elde ettikleri alım satım kazançları %0 (sıfır) oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

Yukarıdakiler dışındaki dar mükellef kurumların 2023 yılında söz konusu menkul kıymetlerden elde ettikleri alım satım kazançları aşağıdaki oranlarda stopaja tabidir:

- ▶ 22.12.2021-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen Devlet tahvili ve Hazine bonolarından sağlanan kazançlardan %0 (sıfır),
- ▶ Hazine ve Maliye Bakanlığınca ihraç edilen altına dayalı devlet iç borçlanma senetlerinden sağlanan kazançlardan yüzde 0 (sıfır),

- Hazine ve Maliye Bakanlığı Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü tarafından halka arz yoluyla ihracı gerçekleştirilen Darphane sertifikalarından sağlanan kazançlardan yüzde 0 (sıfır),
- SPK tarafından onaylanmış finansman bonolarından (24.05.2020 tarihinden itibaren iktisap edilenler) sağlanan kazançlardan %15,
- 23.12.2020-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen, bankalar tarafından ihraç edilen tahvil ve bonolardan sağlanan kazançlardan;
 - 6 aydan az süreyle (6 ay dahil) elde tutululardan %5,
 - 1 yıldan az süreyle (1 yıl dahil) elde tutululardan %3,
 - 1 yıldan fazla süreyle elde tutululardan %0,
- 28.06.2022-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen, ipotek finansmanı kuruluşları (bu şirketlerin kurucusu olduğu varlık finansmanı fonları ve konut finansmanı fonları dahil) tarafından ihraç edilen, varlığa dayalı menkul kıymetler, ipoteğe dayalı menkul kıymetler, ipotek teminatlı menkul kıymetler ve varlık teminatlı menkul kıymetlerden sağlanan kazançlardan %5,
- Diğerlerinden sağlanan kazançlardan %10.

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

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

Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında döviz cinsinden ihraç edilen tahvillerin faiz gelirlerine uygulanan tevkifat oranı tahvilin vadesine göre değişmektedir. 842 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (RG: 21.03.2019) ile yayım tarihinden itibaren geçerli olmak üzere bu gelirler üzerinden yapılması gereken tevkifat oranları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

Gelir türü	Tevkifat oranı
Vadesi 1 yıla kadar olanlardan elde edilen faizlerden	%7
Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlardan elde edilen faizlerden	%3
Vadesi 3 yıl ve daha uzun olanlardan elde edilen faizlerden	%0

2.9.7.6.1 Tam mükellef gerçek kişiler

Tam mükellef gerçek kişiler tarafından bu tahvillerden 2023 yılında elde edilen faiz gelirleri vadesine göre yukarıda belirtilen oranlarda stopaja tabidir. Yabancı para cinsinden ihraç edilen tahvillerin itfasında oluşan anapara kur farkı gelir sayılmaz.

Bireysel yatırımcılar tarafından bu menkul kıymetlerden 2023 yılında elde edilen brüt faiz gelirinin, tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için belirlenen beyan sınırını (2023 yılı için 150.000 TL) aşması durumunda tamamının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Gelirin beyan sınırının altında kalması durumunda ise beyan edilmesi söz konusu değildir.

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

Yıllar itibarıyla uygulanan beyan sınırı tutarlarını gösteren tabloya Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.3 Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.

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

2.9.7.6.2 Tam mükellef kurumlar

Tam mükellef kurumlar tarafından bu tahvillerden 2023 yılında elde edilen faiz gelirleri, vadesine göre yukarıda belirtilen oranlarda stopaja tabidir. Bu gelirlerin kurumlar vergisi beyannamesine dâhil edilmesi gerekir. Yıl içerisinde kesinti yolu ile ödenen vergiler beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

2.9.7.6.3 Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar

Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından bu tahvillerden 2023 yılında elde edilen faiz gelirleri üzerinden, vadesine göre yukarıda belirtilen oranlarda stopaj yapılır. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

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

2.9.7.7.1 Tam mükellef gerçek kişiler

Bu tahvillerin 2023 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar geçici 67. maddenin kapsamına girmemektedir. Dolayısıyla bu gelirler üzerinden Türkiye'de stopaj yapılmaz.

Tam mükellef gerçek kişilerin 1 Ocak 2006 tarihinden sonra aldıkları söz konusu tahvilleri 2023 yılında satmaları durumunda, kazancın Türk lirası bazında hesaplanması gerekir. Bu kazancın hesaplanması sırasında endeksleme yönteminin kullanılabilmesi için ise Yİ-ÜFE farkının %10'un üzerinde olması şartı vardır. Bu durumda satış kazancı, satış bedelinden endekslenmiş maliyet bedelinin çıkarılması şeklinde hesaplanacaktır.

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

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

Hesaplama kullanılan endekslere, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.28 TÜİK yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) listesi" başlığı altında yer verilmiştir.

2.9.7.7.2 Tam mükellef kurumlar

Bu tahvillerin 2023 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar geçici 67. maddenin kapsamına girmediğinden stopaj yapılmamaktadır. Söz konusu kazançların kurum kazancına dâhil edilmesi ve kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

2.9.7.7.3 Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar

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

2.9.7.8 Eurobond faiz gelirleri

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

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

Tam mükellef gerçek kişiler tarafından 2023 yılında döviz cinsinden elde edilen kupon faizinin öncelikle, kupon tarihindeki Merkez Bankası döviz alış kuru kullanılarak TL karşılığının hesaplanması gerekmektedir. Bu şekilde hesaplanan eurobond faiz gelirlerinin, tevkiyata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için belirlenen beyan sınırını (2023 yılı için 150.000 TL) aşması durumunda tamamının beyan edilmesi gerekmektedir.

Yıllar itibarıyla uygulanan beyan sınırı tutarlarını gösteren tabloya Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.3 Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.

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

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

2.9.7.9 Eurobond alım satım kazançları

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

Tam mükellef gerçek kişiler tarafından eurobondlardan 2023 yılında elde edilen alım satım kazançlarının Türk lirası bazında hesaplanması gerekmektedir. Kazancın hesaplanması sırasında endeksleme yöntemi kullanılabilir. Ancak 1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilen eurobondlardan sağlanan kazancın hesaplanması sırasında endeksleme yönteminin kullanılabilmesi için Yİ-ÜFE farkının %10'un üzerinde olma şartı bulunmaktadır.

Hesaplamada kullanılan endekslere, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.28 TÜİK yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) listesi" başlığı altında yer verilmiştir.

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

Bu tarihten önce ihraç edilen eurobondlardan 2023 yılında sağlanan kazançların ise 129.000 TL'si gelir vergisinden istisna olarak değerlendirilmektedir. Yıllar itibarıyla uygulanan istisna tutarlarını gösteren tabloya, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.6 Menkul kıymet alım satım kazançlarında istisna tutarı" başlığı altında yer verilmiştir. Bu istisna tutarını aşan bir kazanç elde edilmesi durumunda sadece aşan kısmın beyan edilmesi gerekmektedir.

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

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

2.9.7.10 Yabancı ülke tahvillerinden elde edilen faiz gelirleri

Tam mükellef gerçek kişilerin, yabancı ülke hazineleri veya yurt dışındaki şirketler tarafından ihraç edilen tahvillerden 2023 yılında elde ettikleri faiz gelirleri geçici 67. maddenin kapsamına girmemektedir. Dolayısıyla ihraç tarihi ne olursa olsun, bu menkul kıymetlerden sağlanan faiz gelirleri üzerinden stopaj yapılmamaktadır.

2023 yılında elde edilen faiz gelirinin, 8.400 TL'lik beyan sınırını aşması durumunda, tamamının yıllık gelir vergisi beyannameyi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Yıllar itibarıyla uygulanan beyan sınırı tutarlarını gösteren tabloya Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.4 Tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.

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

2.9.7.11 Yabancı ülke tahvillerinden sağlanan alım satım kazançları

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

Tam mükellef gerçek kişiler tarafından söz konusu menkul kıymetlerden 2023 yılında elde edilen alım satım kazançlarının; satış bedelinin Türk lirası karşılığından, alış bedelinin Türk lirası karşılığının düşülmesi suretiyle hesaplanması gerekir. Kazancın hesaplanması sırasında endeksleme yöntemi kullanılabilir. Ancak 1 Ocak 2006 tarihinden sonra satın alınan yabancı tahvillerden sağlanan kazancın hesaplanması sırasında endeksleme yönteminin kullanılabilmesi için Yİ-ÜFE farkının %10'un üzerinde olma şartı bulunmaktadır. Hesaplamada kullanılan endekslere, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.28 TÜİK yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) listesi" başlığı altında yer verilmiştir.

Ayrıca 1 Ocak 2006 tarihinden sonra satın alınan bu menkul kıymetlerden tam mükellef gerçek kişiler tarafından elde edilen kazançlar için herhangi bir istisna söz konusu olmadığından, kazancın tutarı ne olursa olsun beyan edilmesi gerekmektedir.

1 Ocak 2006 tarihinden önce satın alınan yabancı tahvillerden 2023 yılında elde edilen kazançların ise 129.000 TL'si gelir vergisinden istisna olarak değerlendirilmektedir. Bu istisna tutarını aşan bir kazanç elde edilmesi durumunda sadece aşan kısmın beyan edilmesi gerekmektedir. Yıllar itibarıyla uygulanan istisna tutarlarını gösteren tabloya, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.6 Menkul kıymet alım satım kazançlarında istisna tutarı" başlığı altında yer verilmiştir.

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

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

GVK'nın geçici 67. maddesinin 4 numaralı fıkrası uyarınca, tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların 2023 yılında elde ettikleri repo gelirleri üzerinden %15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Mevduat faizi ve katılım hesaplarına ödenen kâr paylarından yapılması gereken tevkifatın oranı ise vadeye ve mevduatın türüne (Döviz veya TL) göre değişiklik arz etmektedir. Buna göre, bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralara yürütülen faizler hariç olmak üzere, mevduat hesaplarına yürütülen faizler ile katılım bankalarının katılım hesaplarına ödenen kâr paylarından yapılması gereken tevkifat oranları aşağıdaki gibidir.

► Döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizler ile katılım bankalarının döviz katılma hesaplarına ödenen kâr payları:

Rehber'in hazırlandığı tarih itibarıyla en son 842 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (RG: 21.03.2019) ile döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizler ile döviz katılma hesaplarına ödenen kâr payları üzerinden yapılacak tevkifatın oranları belirlenmiştir. Buna göre

21 Mart 2019 tarihinden itibaren vadesiz ve özel cari hesaplara ödenen faiz ve kâr payları ile aynı tarihten itibaren açılan veya vadesi yenilenen vadeli hesaplara ödenen faiz ve kâr paylarına uygulanan tevkifat oranları aşağıdadır:

	Tevkifat oranı
Vadesiz ve ihbarlı hesaplar ile 1 yıla kadar (1 yıl dahil) vadeli hesaplarda	%20
1 yıldan uzun vadeli hesaplarda	%18

► **Mevduat faizleri:**

3032 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (RG: 30.09.2020) ile 30 Eylül 2020-31 Aralık 2020 tarihleri arasında vadesiz hesaplara ödenen faizler ile bu tarihler arasında açılan veya vadesi yenilenen hesaplara ödenen faizlere uygulanan tevkifat oranları düşürülmüştü. Çeşitli Cumhurbaşkanlığı Kararları ile bu uygulamanın süresi uzatılmış olup Rehber'in hazırlandığı tarih itibarıyla en son uzatma, 6618 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 30 Haziran 2023 tarihine kadar yapılmıştır. Buna göre 30 Eylül 2020 ile 30 Haziran 2023 (bu tarih dahil) tarihleri arasında; vadesiz hesaplara ödenen faizler ile bu tarihler arasında açılan veya vadesi yenilenen hesaplara ödenen faizler üzerinden aşağıdaki oranlarda tevkifat yapılacaktır:

	Tevkifat oranı
Vadesiz ve ihbarlı hesaplar ile 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda	%5
1 yıla kadar (1 yıl dahil) vadeli hesaplarda	%3
1 yıldan uzun vadeli hesaplarda	%0

Yeni bir uzatma olmadığı takdirde yukarıdaki sürenin sona erdiği tarihi izleyen günden (1 Temmuz 2023) itibaren açılan veya vadesi yenilenen hesaplara ödenen faizlerden ise aşağıdaki oranlarda tevkifat yapılacaktır:

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

Diğer taraftan 1015 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (RG: 01.05.2019) ile enflasyon oranına bağlı olarak değişken faiz oranı uygulanan 1 yıldan uzun vadeli mevduat faizlerine ilişkin tevkifat oranı %0 (sıfır) olarak belirlenmiştir. Söz konusu oran 1 Mayıs 2019 tarihinden itibaren açılan vadeli hesaplara ödenecek faizler için uygulanmaktadır.

Kur korumalı vadeli mevduat hesapları ile döviz tevdiat hesaplarından dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen mevduat hesaplarından elde edilen faizler ile altın cinsinden mevduat hesaplarından dönüşüm fiyatı üzerinden Türk lirasına çevrilen mevduat hesaplarından elde edilen faizlerde ise tevkifat oranı %0 olarak uygulanmaktadır.

► **Katılım bankalarınca katılma hesaplarına ödenen kâr payları:**

3032 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (RG: 30.09.2020) ile 30 Eylül 2020-31 Aralık 2020 tarihleri arasında vadesiz ve özel cari hesaplara ödenen kâr payları ile bu tarihler arasında açılan veya vadesi yenilenen hesaplara ödenen kâr paylarına uygulanan tevkifat oranları düşürülmüştü. Çeşitli Cumhurbaşkanlığı Kararları ile bu uygulamanın süresi uzatılmış olup Rehber'in hazırlandığı tarih itibarıyla en son uzatma, 6618 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 30 Haziran 2023 tarihine kadar yapılmıştır. Buna göre 30 Eylül 2020 ile 30 Haziran 2023 (bu tarih dahil) tarihleri arasında; vadesiz ve özel cari hesaplara ödenen kâr payları ile bu tarihler arasında açılan veya

vadesi yenilenen hesaplara ödenen kâr payları üzerinden aşağıdaki oranlarda tevkifat yapılacaktır

	Tevkifat oranı
Vadesiz ve ihbarlı hesaplar ile 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda	%5
1 yıla kadar (1 yıl dahil) vadeli hesaplarda	%3
1 yıldan uzun vadeli hesaplarda	%0

Yeni bir uzatma olmadığı takdirde yukarıdaki sürenin sona erdiği tarihi izleyen günden (1 Temmuz 2023) itibaren açılan veya vadesi yenilenen vadeli hesaplara ödenen kâr paylarından ise aşağıdaki oranlarda tevkifat yapılacaktır:

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

Kur korumalı katılma hesapları ile döviz cinsinden katılım fonu hesaplarından dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen katılım hesaplarından elde edilen kâr payları ile altın cinsinden katılım fonu hesaplarından dönüşüm fiyatı üzerinden Türk lirasına çevrilen katılım hesaplarından elde edilen kâr paylarında ise tevkifat oranı %0 olarak uygulanmaktadır.

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

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

2.9.7.13 Yurt dışı bankalardaki mevduat hesaplarından elde edilen faizler

Tam mükellef gerçek kişilerin, yurt dışı bankalarda ya da Türkiye'deki bankaların yurt dışındaki şubelerinde açtıkları mevduat hesaplarından 2023 yılında elde ettikleri faiz gelirlerinin 8.400 TL'yi aşması durumunda, tamamının yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Yıllar itibarıyla uygulanan beyan sınırı tutarlarını gösteren tabloya Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.4 Tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.

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

2.9.7.14 Menkul kıymet yatırım fonlarından elde edilen gelirler

2.9.7.14.1 Tam ve dar mükellef gerçek kişiler

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

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

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

İki yıldan fazla süreyle elde tutulan girişim sermayesi yatırım fonu ve gayrimenkul yatırım fonu katılma paylarından elde edilen gelirlerle ilişkin stopajın oranı da %0'a (sıfır) indirilmiştir.

Diğer taraftan, 23 Aralık 2020-31 Mart 2021 tarihleri arasında iktisap edilen, (değişken, karma, eurobond, dış borçlanma, yabancı, serbest fonlar ile unvanında döviz ifadesi geçen yatırım fonları hariç) yatırım fonlarından elde edilen gelir ve kazançlar üzerinden yapılan tevkifatın oranı %0'a (sıfır) indirilmiştir. Rehber'in hazırladığı tarih itibarıyla bu uygulamanın süresi, en son olarak 6618 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 30 Haziran 2023 tarihine kadar iktisap edilen söz konusu fonları da kapsayacak şekilde uzatılmıştır.

Tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından yukarıda belirtilen fonlar dışındaki menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinden 2023 yılında elde edilen gelirler %10 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olduğundan, söz konusu gelirler için ayrıca beyanname verilmesine gerek yoktur.

2.9.7.14.2 Tam mükellef kurumlar

Anonim, limited ve eshamlı komandit şirketlerin gerek hisse senedi yoğun fon katılma belgeleri, gerek diğer menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinden 2023 yılında elde ettikleri gelirler üzerinden %0 (sıfır) oranında stopaj yapılmaktadır.

Portföyünde yabancı para birimi cinsinden varlık ve altın ile diğer kıymetli madenler ve bunlara dayalı sermaye piyasası araçları bulunan yatırım fonları hariç olmak üzere tam mükellefiyete tabi yatırım fonu katılma paylarından elde edilen kâr payları ve katılma paylarının fona iadesinden elde edilen gelirler ile tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarından elde edilen kâr payları ve katılma paylarının fona iadesinden elde edilen gelirler kurumlar vergisinden istisnadır. Diğerlerinden elde edilen gelirlerin kurumlar vergisi beyannamesine dâhil edilmesi gerekir.

Yukarıdakiler dışındaki tam mükellef kurumların (kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflar ile iktisadi işletmeleri, iş ortaklıkları gibi); sürekli olarak portföyünün en az %51'i BİST'te işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgelerini, bir yıldan fazla süreyle elde ettikten sonra satmalarından sağladıkları kazançlar, tevkifat uygulaması kapsamı dışında tutulmuştur.

Söz konusu kurumların, devamlı olarak fon toplam değerinin en az %80'i, BİST'te işlem gören hisse senetlerinden (MKYO hisse senetleri hariç) oluşan hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinden elde ettikleri gelirler üzerinden yapılan stopajın oranı ise %0 (sıfır) olarak belirlenmiştir.

İki yıldan fazla süreyle elde tutulan girişim sermayesi yatırım fonu ve gayrimenkul yatırım fonu katılma paylarından elde edilen gelirlerle ilişkin stopajın oranı da %0'a (sıfır) indirilmiştir.

Diğer taraftan, 3321 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (RG: 23.12.2020) ile 23 Aralık 2020-31 Mart 2021 tarihleri arasında iktisap edilen, (değişken, karma, eurobond, dış borçlanma, yabancı, serbest fonlar ile unvanında döviz ifadesi geçen yatırım fonları hariç) yatırım fonlarından bu kurumlarca elde edilen gelir ve kazançlar üzerinden

yapılan tevkifatın oranı %0'a (sıfır) indirilmiştir. Rehber'in hazırladığı tarih itibarıyla bu uygulamanın süresi, en son olarak 6618 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 30 Haziran 2023 tarihine kadar iktisap edilen söz konusu fonları da kapsayacak şekilde uzatılmıştır.

Bu kurumların, yukarıdakiler dışındaki diğer menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinden 2023 yılında elde ettikleri gelirler ise %10 oranında stopaja tabidir. Tevkifata tabi olsun veya olmasın bu gelirlerin kurumlar vergisi beyannamesi veren kurumlar tarafından beyannameye dâhil edilmesi gerekir. Yıl içerisinde kesinti yolu ile ödenen vergiler varsa, beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

2.9.7.14.3 Dar mükellef kurumlar

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

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

gerek hisse senedi yoğun fon katılma belgeleri, gerek diğer menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinden 2023 yılında elde ettikleri kazançlar %0 (sıfır) oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

Yukarıdakiler dışındaki dar mükellef kurumların, sürekli olarak portföyünün en az %51'i BİST'te işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgelerini, bir yıldan fazla süreyle elde ettikten sonra satmalarından sağladıkları kazançlar, tevkifat uygulaması kapsamı dışında tutulmuştur.

Söz konusu dar mükellef kurumların, devamlı olarak fon toplam değerinin en az %80'i, BİST'te işlem gören hisse senetlerinden (MKYO hisse senetleri hariç) oluşan hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinden elde ettikleri gelirler üzerinden yapılan stopajın oranı ise %0 (sıfır) olarak belirlenmiştir.

İki yıldan fazla süreyle elde tutulan girişim sermayesi yatırım fonu ve gayrimenkul yatırım fonu katılma paylarından elde edilen gelirlerle ilişkin stopajın oranı da %0'a (sıfır) indirilmiştir.

Diğer taraftan, 3321 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (RG: 23.12.2020) ile 23 Aralık 2020-31 Mart 2021 tarihleri arasında iktisap edilen, (değişken, karma, eurobond, dış borçlanma, yabancı, serbest fonlar ile unvanında döviz ifadesi geçen yatırım fonları hariç) yatırım fonlarından bu kurumlarca elde edilen gelir ve kazançlar üzerinden yapılan tevkifatın oranı %0'a (sıfır) indirilmiştir. Rehber'in hazırladığı tarih itibarıyla bu uygulamanın süresi, en son olarak 6618 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 30 Haziran 2023 tarihine kadar iktisap edilen söz konusu fonları da kapsayacak şekilde uzatılmıştır.

Söz konusu dar mükellef kurumların yukarıdakiler dışındaki diğer menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinden 2023 yılında elde ettikleri gelirler ise %10 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, bu kazançlar beyan edilmez.

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

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

Sözü geçen Tebliğ'de;

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

olarak tanımlanmıştır.

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

2.9.7.15.1 Tam ve dar mükellef gerçek kişiler

4749 sayılı "Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun" uyarınca Hazine Müsteşarlığınca kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından Türkiye'de ihraç edilen; altına dayalı kira sertifikaları ile 22.12.2021 ile 30.06.2023 (bu tarih dahil) arasında iktisap edilen kira sertifikalarından tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından elde edilen kâr payları %0 (sıfır) oranında stopaja tabidir.

Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından Türkiye'de ihraç edilen bir yıldan kısa vadeli kira sertifikalarından (24.05.2020 tarihinden itibaren iktisap edilenler) elde edilen gelirlerde ise stopajın oranı %15 olarak belirlenmiştir.

Ayrıca 3321 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (RG: 23.12.2020) ile 23 Aralık 2020-31 Mart 2021 tarihleri arasında iktisap edilen, fon kullanıcısının bankalar olduğu varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirler üzerinden yapılan tevkifatın oranı, kira sertifikasının vadesine bağlı olarak düşürülmüştü. Çeşitli Cumhurbaşkanlığı Kararları ile bu uygulamanın süresi uzatılmış olup Rehber'in hazırlandığı tarih itibarıyla en son uzatma, 6618 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 30 Haziran 2023 tarihine kadar yapılmıştır. Buna göre 23 Aralık 2020 tarihi ile 30 Haziran 2023 tarihleri arasında iktisap edilen söz konusu kira sertifikalarından elde edilen gelirler üzerinden aşağıdaki oranlarda tevkifat yapılacaktır:

- Vadesi 6 aya kadar (6 ay dahil) olanlara sağlanan gelirlerden %5,
- Vadesi 1 yıla kadar (1 yıl dahil) olanlara sağlanan gelirlerden %3,
- Vadesi 1 yıldan uzun olanlara sağlanan gelirlerden %0.

Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından Türkiye'de ihraç edilen diğer kira sertifikalarından tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından 2023 yılında elde edilen kâr payı gelirlerinde ise stopajın oranı %10 olarak uygulanmaktadır.

Oranı ne olursa olsun, kaynaktan kesilen bu vergi tam ve dar mükellef gerçek kişiler için nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler için ayrıca beyanname verilmesine gerek yoktur.

2.9.7.15.2 Tam mükellef kurumlar

Anonim, limited ve eshamlı komandit şirketlerin, kira sertifikalarından 2023 yılında elde ettikleri gelirler %0 (sıfır) oranında stopaja tabidir. Bu gelirlerin kurumlar vergisi beyannamesine dâhil edilmesi gerekmektedir.

Yukarıdakiler dışındaki kurumların (kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflar ile iktisadi işletmeleri, iş ortaklıkları gibi); Hazine Müsteşarlığı Varlık Kiralama A.Ş. tarafından ihraç edilen; altına dayalı kira sertifikaları ile 22.12.2021-30.06.2023 (bu tarih dahil) tarihleri arasında iktisap edilen kira sertifikalarından 2023 yılında elde ettikleri kâr payı gelirleri %0 oranında stopaja tabidir.

Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından Türkiye'de ihraç edilen bir yıldan kısa vadeli kira sertifikalarından (24.05.2020 tarihinden itibaren iktisap edilenler) elde edilen gelirlerde ise stopajın oranı %15 olarak belirlenmiştir.

Ayrıca 3321 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (RG: 23.12.2020) ile 23 Aralık 2020-31 Mart 2021 tarihleri arasında iktisap edilen, fon kullanıcısının bankalar olduğu varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirler üzerinden yapılan tevkifatın oranı, kira sertifikasının vadesine bağlı olarak düşürülmüştü. Çeşitli Cumhurbaşkanlığı Kararları ile bu uygulamanın süresi uzatılmış olup Rehber'in hazırlandığı tarih itibarıyla en son uzatma, 6618 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 30 Haziran 2023 tarihine kadar yapılmıştır. Buna göre 23 Aralık 2020 tarihi ile 30 Haziran 2023 tarihleri arasında iktisap edilen söz konusu kira sertifikalarından elde edilen gelirler üzerinden aşağıdaki oranlarda tevkifat yapılacaktır:

- Vadesi 6 aya kadar (6 ay dahil) olanlara sağlanan gelirlerden %5,
- Vadesi 1 yıla kadar (1 yıl dahil) olanlara sağlanan gelirlerden %3,
- Vadesi 1 yıldan uzun olanlara sağlanan gelirlerden %0.

Kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflar ile iktisadi işletmeleri, iş ortaklıkları gibi kurumların, tam mükellef varlık kiralama şirketlerince Türkiye'de ihraç edilen diğer kira sertifikalarından 2023 yılında elde ettikleri kâr payı gelirlerinde ise stopajın oranı %10 olarak uygulanmaktadır.

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

2.9.7.15.3 Dar mükellef kurumlar

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

kira sertifikalarından 2023 yılında elde ettikleri kâr payı gelirleri %0 (sıfır) oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

Yukarıdakiler dışındaki dar mükellef kurumların, Hazine Müsteşarlığı Varlık Kiralama A.Ş. tarafından ihraç edilen; altına dayalı kira sertifikaları ile 22.12.2021-30.06.2023 (bu tarih dahil) tarihleri arasında iktisap edilen kira sertifikalarından 2023 yılında elde ettikleri kâr payı gelirleri %0 oranında stopaja tabidir.

Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından Türkiye’de ihraç edilen bir yıldan kısa vadeli kira sertifikalarından (24.05.2020 tarihinden itibaren iktisap edilenler) elde edilen gelirlerde ise stopajın oranı %15 olarak belirlenmiştir.

Ayrıca 3321 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı (RG: 23.12.2020) ile 23 Aralık 2020-31 Mart 2021 tarihleri arasında iktisap edilen, fon kullanıcısının bankalar olduğu varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirler üzerinden yapılan tevkifatın oranı, kira sertifikasının vadesine bağlı olarak düşürülmüştü. Çeşitli Cumhurbaşkanı Kararları ile bu uygulamanın süresi uzatılmış olup Rehber’in hazırlandığı tarih itibarıyla en son uzatma 6618 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 30 Haziran 2023 tarihine kadar yapılmıştır. Buna göre 23 Aralık 2020 tarihi ile 30 Haziran 2023 tarihleri arasında iktisap edilen söz konusu kira sertifikalarından elde edilen gelirler üzerinden aşağıdaki oranlarda tevkifat yapılacaktır:

- ▶ Vadesi 6 aya kadar (6 ay dahil) olanlara sağlanan gelirlerden %5,
- ▶ Vadesi 1 yıla kadar (1 yıl dahil) olanlara sağlanan gelirlerden %3,
- ▶ Vadesi 1 yıldan uzun olanlara sağlanan gelirlerden %0.

Söz konusu dar mükellef kurumların, tam mükellef varlık kiralama şirketlerince Türkiye’de ihraç edilen diğer kira sertifikalarından 2023 yılında elde ettikleri kâr payı gelirlerinde ise stopajın oranı %10 olarak uygulanmaktadır.

Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, bu gelirler için ayrıca beyanname verilmesine gerek yoktur.

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

Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirlere uygulanan tevkifat oranı, kira sertifikasının vadesine göre değişmektedir. 842 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı’yla (RG: 21.03.2019), yayım tarihinden itibaren geçerli olmak üzere bu gelirler üzerinden yapılması gereken tevkifat oranları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

Gelir türü	Tevkifat oranı
Vadesi 1 yıla kadar olanlardan sağlanan gelirlerden	%7
Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlardan sağlanan gelirlerden	%3
Vadesi 3 yıl ve daha uzun olanlardan sağlanan gelirlerden	%0

Diğer taraftan 4749 sayılı “Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun” uyarınca Hazine Müsteşarlığı tarafından kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından da kira sertifikası ihraç edilmesi mümkündür. Bu menkul kıymetlerden elde edilen kâr payı gelirleri de stopaja tabidir. Ancak stopajın oranı %0 (sıfır) olarak belirlenmiştir.

2.9.7.16.1 Tam mükellef gerçek kişiler

Tam mükellef varlık kiralama şirketleri veya Hazine Müsteşarlığı Varlık Kiralama A.Ş. tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından 2023 yılında elde edilen kâr payı gelirleri yukarıda belirtilen oranlarda stopaja tabidir.

Tam mükellef gerçek kişiler tarafından gerek Hazine Müsteşarlığı Varlık Kiralama A.Ş. gerekse tam mükellef varlık kiralama

şirketlerince yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından 2023 yılında elde edilen brüt kâr payı gelirlerinin, tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için belirlenen beyan sınırını (2023 yılı için 150.000 TL) aşması durumunda, gelirin tamamının yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Gelirin beyan sınırının altında kalması durumunda ise beyan edilmesi söz konusu olmayacaktır.

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

Yıllar itibarıyla uygulanan beyan sınırı tutarlarını gösteren tabloya Rehber’in “15. Pratik bilgiler-2023” bölümünde “15.3 Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı” başlığı altında yer verilmiştir.

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

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

2.9.7.16.2 Tam mükellef kurumlar

Tam mükellef varlık kiralama şirketleri veya Hazine Müsteşarlığı Varlık Kiralama A.Ş. tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından tam mükellef kurumlarca 2023 yılında elde edilen kâr payı gelirleri, yukarıda belirtilen oranlarda stopaja tabidir. Bu gelirlerin kurumlar vergisi beyannameye dâhil edilmesi gerekir. Tevkif suretiyle ödenen vergiler varsa beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

2.9.7.17 Vadeli işlem ve opsiyon işlemlerinden sağlanan kazançlar

2.9.7.17.1 Tam ve dar mükellef gerçek kişiler

Tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından, Borsa İstanbul Vadeli İşlem ve Opsiyon Piyasasında (VİOP) veya VİOP dışında banka ve aracı kurum aracılığıyla gerçekleştirilen; hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden 2023 yılında sağlanan kazançlar %0 (sıfır) oranında stopaja tabidir.

Yukarıda belirtilenler dışındaki kıymetlere dayalı kontratlardan 2023 yılında sağlanan kazançlara ise %10 oranında tevkifat uygulanmaktadır.

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

2.9.7.17.2 Tam mükellef kurumlar

Borsa İstanbul Vadeli İşlem ve Opsiyon Piyasasında (VİOP);

- ▶ Anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler ile menkul kıymet yatırım fonları tarafından gerçekleştirilen işlemlerden 2023 yılında sağlanan kazançlar %0 (sıfır) oranında stopaja tabidir. Bu kazançların kurumlar vergisi beyannameye dâhil edilmesi gerekmektedir.
- ▶ Yukarıdakiler dışındaki kurumlar (kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflar ile iktisadi işletmeleri, iş ortaklıkları gibi) tarafından 2023 yılında; hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı kontratlardan sağlanan kazançlar üzerinden %0 (sıfır), diğer kontratlardan sağlanan kazançlar üzerinden ise %10 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

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

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

2.9.7.17.3 Dar mükellef kurumlar

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

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

2023 yılında elde ettikleri vadeli işlem ve opsiyon kazançları %0 (sıfır) oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu kazançlar beyan edilmez.

Yukarıdakiler dışındaki dar mükellef kurumların, hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı kontratlardan 2023 yılında elde ettikleri kazançlar üzerinden %0 (sıfır), diğer kontratlardan elde ettikleri kazançlar üzerinden ise %10 oranında stopaj yapılması gerekmektedir. Stopaj nihai vergi olarak kabul edildiğinden, söz konusu gelirler beyan edilmez.

2.9.7.18 Kaldıraçlı (forex) işlemlerden sağlanan kazançlar

Sermaye Piyasası Kurulunca hazırlanan Seri: III No: 37.1 sayılı "Yatırım Hizmetleri ve Faaliyetleri ile Yan Hizmetlere İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ"de kaldıraçlı işlem; yatırılan teminat tutarı karşılığında, döviz ve kıymetli madenler ile Kurulca belirlenecek diğer varlıkların kaldıraçlı olarak elektronik ortamda oluşturulmuş bir platformda alım satımı işlemleri olarak tanımlanmıştır.

7256 sayılı Kanun'un 19. maddesiyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddenin 13. fıkrasının 2. paragrafına "opsiyon sözleşmeleri" ibaresinden sonra gelmek üzere "ile döviz, kıymetli madenler ve Sermaye Piyasası Kurulunca belirlenen diğer varlıklar üzerine yapılan kaldıraçlı işlemlere ilişkin sözleşmeler" ibaresi eklenmiştir. Söz konusu düzenleme 1 Ocak 2021 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Dolayısıyla yatırımcıların 1 Ocak 2021 tarihinden itibaren kaldıraçlı alım satım (forex) işlemlerinden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kazancın sağlanmasına aracılık eden banka ve aracı kurumlar tarafından stopaj yapılması gerekmektedir.

2.10 Beyan usulü

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

2.10.1 Beyanname verilmeyecek haller

Tam mükellefiyet esasında vergilendirilen gerçek kişilerin, 2023 yılında elde ettikleri, aşağıda sayılan gelirleri beyan edilmeyecek, başka gelirleri için beyanname verilse dahi, bu gelirler beyannameye dâhil edilmeyecektir.

2.10.1.1 Tam mükellefiyette

- a. Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar,
- b. Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları (sigorta şirketleri ve bireysel emeklilik şirketlerince sigortalı veya bireysel emeklilik katılımcılarına ödenen irat tutarları),
- c. Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,
- d. 2023 yılı için 1.900.000 TL'yi aşmayan, tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücretler,
- e. Birden fazla işverenden ücret almakla beraber birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı 2023 yılı için 150.000 TL'yi ve birinci işverenden alınan dahil ücret gelirleri toplamı 1.900.000 TL'yi aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri,
- f. Vergiye tabi gelir toplamının (yukarıda belirtilenler hariç), 2023 yılı için 150.000 TL'yi aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,

Yukarıdaki tutarlar 2023 yılı gelir vergisi tarifesinin 2 ve 4. gelir dilimlerinde yer alan tutarlardır. Söz konusu tutarların da yer aldığı gelir vergisi tarifesi, Rehber'in "14. Vergi oran ve tutarları-2023" bölümünde "14.1 Gelir vergisi oranları" başlığı altında yer almaktadır.

- g. 2023 yılında elde edilen ve toplamı 8.400 TL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları. (Yıllar itibarıyla uygulanan beyan sınırı tutarlarını gösteren tabloya Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.4 Tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.)

2.10.1.2 Dar mükellefiyette

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

2.10.2 Yıllık gelir vergisi beyannamesinde yararlanılabilecek indirimler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinde, gelir vergisi matrahının tespitinde, yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirecek gelirlerden bazı indirimlerin yapılabilmesine izin verilmiştir. Bu indirim hakkından, 2023 yılına ilişkin beyan edilen gelir ve kazancın türüne bakılmaksızın, gelir vergisi beyannamesi veren tüm mükellefler yararlanabilmektedirler. Söz konusu indirimlerin bazıları aşağıda yer almaktadır:

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

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

- ▶ Sigortanın Türkiye'de kurulu ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması,

- ▶ Prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması,
 - ▶ Ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunmasıdır. (Eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir.)
- b. Beyan edilen gelirin %10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları,
- c. Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Cumhurbaşkanlığı'na vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin %5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için %10) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar,
- d. Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynı bağış ve yardımların tamamı,
- e. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı,
- f. Cumhurbaşkanlığı'na başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdî bağışların tamamı:
Örneğin 4372 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı (RG: 13.08.2021) ile ülkemizde 2021 yılında meydana gelen yangın ve sel afetleri ile bundan sonra meydana gelebilecek yangın ve sel afetleri sonrasında uygulanmak üzere insani yardım kampanyası başlatılmıştır.
2022 yılında ise 5130 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı (RG: 22.01.2022) ile Afganistan'da açlık ve soğuk kış şartları nedeniyle insani yardıma muhtaç sivil halka destek olunması amacıyla yardım kampanyası başlatılmıştır.
Söz konusu kampanyaların koordinasyonunu yapmak üzere Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı (AFAD) görevlendirilmiştir.
Cumhurbaşkanlığı'na başlatılan yukarıda birkaç örneğine yer verdiğimiz yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan bağışların tamamı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesindeki şartlar dahilinde gerek geçici vergi gerekse de gelir vergisi beyannamelerinde ayrıca gösterilmek şartıyla beyan edilen kazançtan indirilebilmektedir.
- g. İktisadi işletmeleri hariç Türkiye Kızılay Derneği'ne ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne makbuz karşılığı yapılan nakdî bağış ve yardımların tamamı,
- h. Vergi Usul Kanunu'nun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı,
- i. Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, 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 Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine

tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si (Bu indirimden yararlanabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şartı bulunmaktadır.),

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

- k. Tam mükellef gerçek kişilerin Gümrük Kanunu'nun 225. maddesi kapsamında dolaylı temsilci olarak yetkili kılınan Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler tarafından düzenlenen elektronik ticaret gümrük beyannamesi ile gerçekleştirildikleri mal ihracatı kapsamında elde ettikleri kazancın %50'si.

1 Ocak 2021 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanan bu indirimden yararlanmak isteyen mükelleflerin yıllık hasılat tutarına göre çalıştırmaları gereken işçi sayılarına ilgili maddede yer verilmektedir. Bu indirim sadece mal ihracatından sağlanan kazançta uygulanacağından, yazılım, tasarım, proje dahil hizmet ihracatı kapsamında elde edilen gelirler indirim kapsamına girmemektedir.

2.10.3 Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi

6824 sayılı Kanun'un (RG: 08.03.2017) 4. maddesiyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga mükerrer 121. maddesi başlığıyla birlikte değiştirilerek "Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" uygulaması getirilmiştir. Söz konusu indirim, 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinden itibaren uygulanmaktadır.

2.10.3.1 İndirimin kapsamına giren mükellefler

Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükellefleri bu indirim uygulamasının kapsamına girmektedir. Dolayısıyla kira geliri, menkul kıymet geliri, ücret geliri veya diğer kazanç ve irat (arizi kazanç ve değer artış kazancı) nedeniyle gelir vergisi beyannamesi veren mükellefler bu indirim uygulamasından yararlanamayacaklardır.

Kanun'da kurumlar vergisi mükellefleri açısından da bazı sınırlamalar bulunmaktadır. Buna göre finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları da indirim uygulaması kapsamına girmemektedir.

Kapsama giren mükelleflerden aşağıda belirtilen şartları taşıyanlar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'ini, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirebilmektedirler.

2.10.3.2 Vergi indiriminden yararlanma şartları

a. Vergi beyannamelerinin süresinde verilmiş olması

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 gerekmektedir.

Bu düzenlemede geçen vergi beyannameleri ibaresinden, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığınca bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannameleri anlaşılmaktadır.

b. Tarhiyat yapılmamış olması

İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması şartı vardır.

7338 sayılı Kanun'un (RG: 26.10.2021) 10. maddesiyle, 1 Ocak 2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinden itibaren uygulanmak üzere, yapılan tarhiyatların kesinleşmesi şartı getirilmiştir. Buna göre söz konusu indirimden yararlanabilmek için, yukarıdaki süre içerisinde, kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyatın bulunmaması gerekmektedir. Bir başka deyişle tarhiyat yapılmış olsa bile bu tarhiyat kesinleşmemişse, vergiye uyumlu mükellef indiriminden yararlanılabilecektir.

7338 sayılı Kanun'la bu konuda bir başka düzenleme daha yapılmıştır. Buna göre kesinleşen tarhiyatlar, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan indirim tutar üst sınırının (2023 yılında verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri için 4.400.000 TL) %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmayacaktır.

c. Vergilerin ödenmiş olması

İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması ayrıca vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması gerekmektedir.

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 15. günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmamaktadır.

d. Kaçakçılık fiillerinin işlenmemiş olması

Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması gerekmektedir.

Mükellefler bu indirimden yararlanıp yararlanamayacaklarına ilişkin sorgulamayı, Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde (gib.gov.tr) bulunan "İnteraktif Vergi Dairesi"nden yapabilirler.

2.10.3.3 İndirim tutarı

Yukarıdaki şartları taşıyanların yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilmektedir. Ancak hesaplanan indirim tutarı her hâlükârda, 2023 yılında verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri için 4.400.000 TL'den fazla olamaz. (Bu tutar, 2022 yılında verilmesi gereken beyannameler için 2.000.000 TL olarak uygulanmıştır.)

Yıllar itibarıyla uygulanan, vergiye uyumlu mükellef indirim üst sınır tutarlarını gösteren tabloya Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.9 Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi üst sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.

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 edilmektedir.

2.10.3.4 İade uygulaması

Yukarıdaki şekilde hesaplanan indirim tutarının 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.

2.10.3.5 Şartların ihlalinin sonuçları ve zamanaşımı

Vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın tarh edilir.

Bu hüküm, 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.

2.10.4 Beyannamenin verilme şekli

Ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri, hiçbir hadle sınırlı kalmaksızın 2023 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar.

Diğer taraftan Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ve basit usule tabi olan mükelleflerin, kayıtlarının elektronik ortamda tutulması, defterlerinin bu kayıtlardan hareketle elektronik ortamda oluşturulması ve saklanması, vergi beyannamesi, bildirim ve dilekçelerin elektronik ortamda verilebilmesi ile elektronik ortamda belge düzenlenebilmesi amacıyla "Defter Beyan Sistemi" oluşturulmuştur.

Basit usule tabi mükellefler ile serbest meslek erbapları (noterler ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar hariç) 1 Ocak 2018 tarihinden, kapsama giren diğer mükellefler ise 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren sistemi kullanmaya başlamışlardır.

Ticari, zirai ve serbest meslek kazancı dışındaki gelirler dolayısıyla mükellef olanlar ise beyannamelerini elden verebilecekleri gibi isterlerse posta ile de gönderebilirler. Taahhütlü posta ile gönderilmesi halinde, beyanname verme tarihi olarak, postaya verildiği tarih kabul edilmektedir. Adi posta ile gönderilmesi halinde ise beyannamenin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih, verilme tarihi olarak dikkate alınmaktadır.

Bunun yanında ticari, zirai ve serbest meslek kazancı dışındaki gelirler dolayısıyla beyanname veren mükelleflerin "Hazır Beyan Sistemi"ni kullanarak, vergi dairesine gitmeden de beyanname vermeleri mümkündür.

Buna göre 2023 yılında elde ettiği gelirleri sadece ücret, kira geliri (gayrimenkul sermaye iradı-GMSİ), menkul sermaye iradı (MSİ) ile diğer kazanç ve iratlardan (DKİ) veya bunların birkaçından veyahut tamamından ibaret olan gelir vergisi mükellefleri, bu gelirlerine ilişkin beyannamelerini "Hazır Beyan Sistemi"ni kullanarak internetten verebilmektedirler. Eskiden mükellefiyeti olanların yanında, bu yıl ilk kez mükellefiyet tesis ettirip beyanname verecek olan gelir vergisi mükellefleri de bu sistemden yararlanabilirler.

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

"Defter Beyan Sistemi" veya "Hazır Beyan Sistemi"ne Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesi (gib.gov.tr) üzerinden ulaşılabilir.

2.10.5 Yıllık beyannamenin verilme zamanı ve ödeme süreleri

2.10.5.1 Kazançları basit usulde tespit edilen mükellefler

Geliri sadece, basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan oluşan mükelleflerin beyannamelelerini, izleyen yılın şubat ayının başından sonuna kadar (1-28 Şubat) vermeleri gerekmektedir. Ancak 7338 sayılı Kanun'un (RG: 26.10.2021) 1. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na mükerrer 20/A maddesi eklenmiş ve basit usule tabi mükelleflerin 1 Ocak 2021 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançları gelir vergisi istisnası kapsamına alınmıştır.

Diğer taraftan aynı Kanun'la GVK'nın 92. maddesinde yapılan değişikliklerle, istisna kapsamındaki bu kazançlar için gelir vergisi beyanname verilme zorunluluğu da kaldırılmıştır.

Yukarıda ayrıntısına yer verilen düzenlemeler kapsamında, basit usule tabi mükelleflerin bu kazançlarına (2021 yılına ilişkin kazançlarından başlamak üzere) gelir vergisi istisnası uygulanacak, bu mükellefler gelir vergisi beyanname de vermeyeceklerdir.

2.10.5.2 Diğer gelir vergisi mükellefleri

Kazançları basit usulde tespit edilen mükellefler dışındaki gelir vergisi mükelleflerinin (Ticaret ve serbest meslek erbabı, kira geliri veya menkul kıymet gelirlerini beyan etmek zorunda olanlar gibi) bir takvim yılına ait beyannamelelerini izleyen yılın mart ayının başından sonuna kadar (1-31 Mart) vermeleri gerekmektedir.

Takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleleri ise memleketi terke takaddüm eden (terk tarihinden önceki) 15 gün, ölüm halinde ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilir.

Buna göre basit usul dışındaki gelir vergisi mükelleflerinin 2023 yılında elde ettikleri gelirler üzerinden hesaplanan vergiler aşağıdaki tabloda yer alan tarihlerde beyan edilip ödenecektir.

Beyan tarihi	Ödeme tarihleri
1 Nisan 2024 Pazartesi (31 Mart 2024 hafta sonuna geldiği için)	- 1. taksit: 1 Nisan 2024 Pazartesi - 2. taksit: 31 Temmuz 2024 Çarşamba

2.11 2022 yılında elde edilen gelirlerin beyanı ve vergilendirilmesine ilişkin örnekler (Tam mükellef gerçek kişiler için)

Örneklerde kullanılacak olan ve 2022 yılında elde edilen gelirlerle (ücret gelirleri hariç) uygulanan gelir vergisi tarifesi aşağıdaki gibidir:

Gelir dilimi	Vergi oranı
32.000 TL'ye kadar	%15
70.000 TL'nin 32.000 TL'si için 4.800 TL, fazlası	%20
170.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL, fazlası	%27
880.000 TL'nin 170.000 TL'si için 39.400 TL, fazlası	%35
880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 287.900 TL, fazlası	%40

Örnek 1

(Y) A.Ş. Türk Ticaret Kanunu uyarınca ayrılması gereken yedek akçeler ayırdıktan sonra kalan 2021 takvim yılına ilişkin kârın tamamının ortaklara dağıtılmasına karar vermiş ve söz konusu temettü ortaklara 6 Nisan 2022'de ödenmiştir.

Bu kâr dağıtımından, (Y) A.Ş.'nin gerçek kişi ortağı olan (B)'nin hissesine 216.000 TL net temettü düşmüş ve bu tutar (B)'nin banka hesabına yatırılmıştır. 216.000 TL, (Y) A.Ş. tarafından dağıtılan brüt temettü üzerinden %10* oranında gelir vergisi tevkifatı yapıldıktan sonra kalan net tutardır. (B)'nin beyana tabi başka geliri bulunmamaktadır.

* Yüzde 15 olarak uygulanan bu oran 4936 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (RG: 22.12.2021) ile 22.12.2021 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %10'a düşürülmüştür.

Net tutardan, brüt tutarın hesaplanmasında kullanılan formül aşağıdaki gibidir.

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

Buna göre 216.000 TL'lik net temettünün brüt tutarı, %10'luk tevkifat oranına göre aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

$$\text{Brüt temettü tutarı} = \frac{216.000}{(1 - 0,10)} = \frac{216.000}{0,90} = 240.000 \text{ TL}$$

Elde edilen temettü geliri (Brüt)	240.000 TL
İstisna tutar (240.000 / 2) (-)	120.000 TL
İstisna sonrası kalan temettü*	120.000 TL
Gelir vergisi matrahı	120.000 TL
Hesaplanan gelir vergisi	25.900 TL
70.000 TL için 12.400 TL (120.000 - 70.000) x %27 = 13.500 TL	
Mahsup edilecek stopaj (240.000 x %10) (-)	24.000 TL
Ödenecek gelir vergisi (25.900 - 24.000)	1.900 TL

* İstisna sonrası kalan 120.000 TL, 70.000 TL'lik beyan sınırını aştığından, 120.000 TL'nin tamamının beyan edilmesi gerekmektedir. (Yıllar itibarıyla uygulanan beyan sınırı tutarlarını gösteren tabloya Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2022" bölümünde "15.3 Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.)

Örnek 2

(C)'nin 2022 yılında elde ettiği gelirler aşağıdaki gibidir.

Mevduat faizi (Stopajlı)	30.000 TL
Repo (Stopajlı)	20.000 TL
Hisse senedi alım-satım kazancı (Aracı kurum tarafından %0 oranında stopaj yapılmıştır)	80.000 TL
Devlet tahvili kupon faiz geliri (Aracı kurum tarafından %10 oranında stopaj yapılmıştır)	60.000 TL

- (C)'nin repo ve mevduat faiz gelirleri, GVK'nın geçici 67. maddesinin 4. fıkrası hükümlerine göre stopaja tabi tutulduğundan beyan edilmeyecektir.
- Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi uyarınca 1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilen Devlet tahvillerinden tam mükellef gerçek kişilerce elde edilen gelirler üzerinden, banka ve aracı kurumlar tarafından %10 (altına dayalı devlet iç borçlanma senetleri ile 22.12.2021-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen

Devlet tahvillerinden elde edilen faiz gelirlerinde (%0) oranında stopaj yapılması gerekmektedir. Stopaj yoluyla vergilendirilen bu gelirler için gelir vergisi beyanamesi verilmesine gerek yoktur. Başka gelirler nedeniyle beyanname verilmiş olsa dahi bu gelirler beyannameye dâhil edilmeyecektir.

- Aynı şekilde BİST'te gerçekleştirilen hisse senedi satışından sağlanan kazançlar geçici 67. maddenin 1. fıkrası kapsamında stopaja tabidir. Bu stopajın oranı Bakanlar Kurulu Kararı %0 (sıfır) (yatırım ortaklığı hisse senetlerinde %10) olarak belirlenmiştir. Stopaj yoluyla vergilendirilen bu kazançlar için gelir vergisi beyanamesi verilmesine gerek yoktur.

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

Örnek 3

(D)'nin 2022 yılında elde ettiği gelirler aşağıdaki gibidir.

Tek işverenden ücret geliri (Stopaja tabi tutulmuş)	78.000 TL
Mevduat faizi (Stopajlı)	11.000 TL
Brüt temettü (Stopajlı)	90.000 TL

- 2022 yılında tek işverenden alınan, tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ve 880.000 TL'yi aşmayan ücretler beyan edilmemektedir. GVK geçici 67. madde kapsamında yine stopaj suretiyle vergilendirilmiş mevduat faizleri, tutarı ne olursa olsun yıllık gelir vergisi beyanamesi ile beyan edilmeyecektir.
- (D) tarafından elde edilen brüt temettü tutarının yarısı olan 45.000 TL, 70.000 TL'lik beyan sınırının altında kaldığından bu gelir de beyan edilmeyecektir.

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

Örnek 4

(E)'nin 2022 yılında elde ettiği gelirler aşağıdaki gibidir.

Birinci işverenden ücret geliri (Stopaja tabi tutulmuş)	100.000 TL
İkinci işverenden ücret geliri (Stopaja tabi tutulmuş)	20.000 TL
Repo kazancı (Stopajlı)	22.000 TL
Mevduat faizi (Stopajlı)	40.000 TL
Brüt iş yeri kira geliri (Stopajlı)	30.000 TL

- (E) tarafından elde edilen repo ve mevduat faiz geliri, stopaja tabi tutulduğu için tutarı ne olursa olsun beyannameye dâhil edilmeyecektir. (GVK geçici 67. madde)
- İkinci işverenden alınan 20.000 TL tutarındaki ücret geliri, 70.000 TL'lik beyan sınırının altında olduğundan, ücret gelirleri beyan edilmeyecektir. (GVK 86. madde)
- Stopaj yoluyla vergilendirilmiş brüt 30.000 TL'lik yeri kirası, 70.000 TL'lik beyan sınırının altında kaldığından beyan edilmeyecektir. (GVK 86. madde)

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

Örnek 5

Gerçek kişi (F)'nin 2022 yılında elde ettiği kira gelirleri, bu gelirler üzerinden ilgili kişi veya kurumlarca yapılan stopaj tutarları ve elde edilen net gelirlere ilişkin bilgilere aşağıda yer verilmiştir. Bu kişinin başka bir geliri ve kiraya ilişkin belgeli gideri bulunmamaktadır (götürü gider yöntemi kullanılacaktır).

Gelir türü	Brüt kira (TL)	Stopaj (TL)	Net kira (TL)
Konut kira geliri	24.000	---	24.000
İşyeri kira geliri	60.000	12.000	48.000
Toplam	84.000	12.000	72.000

Gelirlerin beyanına ilişkin açıklamalar

- Konut olarak kiraya verilen gayrimenkulden 2022 yılında elde edilen 24.000 TL'lik kira geliri, 9.500 TL'lik istisna tutarından fazla olduğundan, istisnayı aşan tutarın beyan edilmesi gerekmektedir.
- 2022 yılında elde edilen gelirler toplamı olan 84.000 TL, 2022 yılı için geçerli olan 250.000 TL'lik sınırı aşmadığından, konut kira gelirinin beyanı sırasında 9.500 TL'lik istisnadan yararlanılabilecektir.
- Götürü gider olarak kira gelirinin %15'ini indirebilecektir.

Beyan sınırı ile karşılaştırma

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	24.000
İstisna tutar (-)	9.500
İstisna sonrası kalan konut kira geliri (1)	14.500
Brüt iş yeri kira geliri (2)	60.000
Beyan sınırı ile karşılaştırılacak toplam gelir (1+2)	74.500

İş yerinden elde edilen stopaj yoluyla vergilendirilmiş (brüt) kira tutarı, tek başına, 2022 yılında 70.000 TL olarak uygulanan beyan sınırının altında kalmaktadır. Ancak iş yeri kira gelirinin beyannameye dâhil edilip edilmeyeceğinin tespiti sırasında, stopaj yolu ile vergilendirilmiş olan iş yeri kira geliri (brüt) ile istisna sonrası kalan konut kira gelirinin toplamının dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre 74.500 TL (14.500 + 60.000), 2022 yılı için belirlenen 70.000 TL'lik beyan sınırını aştığından, konut kira geliri dolayısıyla verilen beyannameye, iş yeri kirası da dâhil edilecektir.

Gelirin beyanı ve ödenecek vergi hesabı

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	24.000
İstisna tutar (-)	9.500
İstisna sonrası kalan konut kira geliri (24.000 - 9.500)	14.500
Brüt iş yeri kira geliri	60.000
Toplam GMSİ (14.500 + 60.000)	74.500
Götürü gider (74.500 x %15) (-)	11.175
Gelir vergisi matrahı (74.500 - 11.175)	63.325
Hesaplanan gelir vergisi	11.065
32.000 TL için 4.800 TL (63.325 - 32.000) x %20 = 6.265 TL	
Yıl içerisinde kesinti yolu ile ödenen vergiler (tevkifat) (-)	12.000
Ödenecek gelir vergisi (11.065 - 12.000)	0
İade alınacak gelir vergisi (12.000 - 11.065)	935

Örnek 6

Serbest meslek erbabı (G), 2022 yılında serbest meslek faaliyeti kapsamında 160.000 TL tahsil etmiş ve bu tutar üzerinden ödemeyi yapanlarca %20 oranında 32.000 TL (160.000 x %20) vergi kesintisi (tevkifat) yapılmıştır. Mükellefin bu faaliyeti ile ilgili olarak yapmış olduğu ve GVK'nın 68. maddesi kapsamında indirebileceği giderleri 50.000 TL'dir.

(G) ayrıca konut olarak kiraya verdiği gayrimenkulden 2022 yılında 36.000 TL ve iş yeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulden de 2022/1-8 döneminde brüt 48.000 TL kira geliri elde etmiştir. Kiracı tarafından iş yeri için söz konusu dönemde ödenen kiralardan 9.600 TL (48.000 x %20) gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır. 8. aydan yıl sonuna kadar iş yeri boş kalmıştır. Kira gelirlerinin beyanında götürü gider yöntemini kullanacaktır.

Gelirlerin beyanına ilişkin açıklamalar

- Mükellef (G) serbest meslek kazancını beyan etmek zorundadır. Serbest meslek erbabı olduğu için konut kira gelirleri için uygulanan 9.500 TL'lik istisnadan da yararlanamaz.

- Mükellef (G) tarafından konut ve brüt iş yeri kira gelirlerinin toplamı olan 84.000 TL'lik (36.000 + 48.000) gayrimenkul sermaye iradının da serbest meslek faaliyeti dolayısıyla verilen beyannameye dâhil edilmesi gerekmektedir.
- Götürü gider olarak konut ve iş yeri kira gelirinin %15'ini indirebilecektir.

Gelirin beyanı ve ödenecek vergi hesabı

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	36.000
İstisna tutar (-)	---
İstisna sonrası konut kirası	36.000
İş yeri kira bedeli (Brüt)	48.000
Toplam GMSİ (36.000 + 48.000)	84.000
Götürü gider (84.000 x %15) (-)	12.600
Beyana tabi gayrimenkul sermaye iradı (84.000 - 12.600)	71.400
Beyana tabi serbest meslek kazancı (160.000 - 50.000)	110.000
Gelir vergisi matrahı (71.400 + 110.000)	181.400
Hesaplanan gelir vergisi 170.000 TL için 39.400 TL (181.400 - 170.000) x %35 = 3.990 TL	43.390
Mahsup edilecek vergiler (32.000 + 9.600) (-)	41.600
Ödenecek gelir vergisi (43.390 - 41.600)	1.790

Örnek 7

(H), 2021 yılında satın aldığı gayrimenkulü aynı yıl iş yeri olarak bir şirkete kiraya vermiş ve bu gelirini beyan ederken "götürü gider" yöntemini seçmiştir. 2022 yılı için söz konusu iş yerinin kirası aylık brüt 5.000 TL olarak belirlenmiştir. Kiracı tarafından her ay kira üzerinden 1.000 TL tevkifat yapılmış ve (H)'ye aylık net 4.000 TL kira ödenmiştir.

(H) ayrıca elinde bulundurduğu (Y) A.Ş. hisse senetlerinden 2022 yılında 70.000 TL tutarında brüt kâr payı (temettü) elde etmiştir. (Y) A.Ş. tarafından bu kâr dağıtımı sırasında brüt kâr payı üzerinden %10* oranında vergi kesintisi yapılmış, kesinti sonrası kalan 63.000 TL tutarındaki net kâr payı (H)'nin banka hesabına yatırılmıştır.

* Yüzde 15 olarak uygulanan bu oran 4936 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (RG: 22.12.2021) ile 22.12.2021 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %10'a düşürülmüştür.

Gelirlerin beyanına ilişkin açıklamalar

- Mükellefler tarafından kira gelirlerinin beyanı sırasında götürü gider yönteminin seçilmesi durumunda bu usulden 2 yıl dönülemezdir. (H), 2021 yılında "götürü gider" yöntemini seçmiş olduğundan, 2022 yılında, gerçek gider usulüne göre daha fazla indirebileceği bir gider olsa dahi, yine "götürü gider" yöntemini seçmek zorundadır. Bu kapsamda (H), götürü gider olarak kira gelirinin %15'ini düşebilecektir.
- 2022 yılında hisse senetlerinden elde edilen brüt temettü gelirlerinin %50'si gelir vergisinden istisnadır. Bu gelirlerin yarısı istisna olarak değerlendirildikten sonra kalan tutar, stopaja tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile birlikte 70.000 TL'lik beyan sınırı ile karşılaştırılır. 70.000 TL'lik beyan sınırından daha az ise beyan edilmesine gerek yoktur. Fazla olduğu takdirde, istisna sonrası kâr payı tutarının tamamının beyan edilmesi gerekir.

Beyan sınırı ile karşılaştırma

Brüt temettü tutarı	70.000
İstisna tutar (70.000 / 2) (-)	35.000
İstisna sonrası kalan temettü (MSİ) (1)	35.000
Yıllık brüt iş yeri kira geliri (5.000 x 12) (GMSİ) (2)	60.000
Beyan sınırı ile karşılaştırılacak toplam gelir (1+2)	95.000

Tek tek bakıldığında, brüt iş yeri kira gelirinin de istisna sonrası kalan temettü gelirinin de 70.000 TL'lik beyan sınırının altında olduğu görülmektedir. Ancak bu gelirlerin beyannameye dâhil edilip edilmeyeceğinin tespiti sırasında, yukarıdaki şekilde hesaplanan toplam tutarın (95.000 TL) dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre 95.000 TL, 2022 yılı için belirlenen 70.000 TL'lik beyan sınırını aştığından, bu iki gelirin de beyannameye dâhil edilmesi gerekmektedir.

Gelirin beyanı ve ödenecek vergi hesabı

Yıllık brüt iş yeri kira geliri (GMSİ)	60.000
İstisna tutar (-) (İş yeri olduğu için)	---
Kalan kira geliri	60.000
Götürü gider (60.000 x %15) (-)	9.000
Beyana tabi GMSİ (60.000 - 9.000)	51.000
İstisna sonrası kalan brüt temettü (MSİ)	35.000
Gelir vergisi matrahı (51.000 + 35.000)	86.000
Hesaplanan gelir vergisi 70.000 TL için 12.400 TL (86.000 - 70.000) x %27 = 4.320 TL	16.720
Yıl içerisinde kesinti yoluyla ödenen vergiler (-) - İş yeri kirasından (60.000 x %20 = 12.000) - Kâr payından (70.000 x %10 = 7.000)	19.000
Ödenecek gelir vergisi (16.720 - 19.000)	0
İade alınacak gelir vergisi (19.000 - 16.720)	2.280

Örnek 8

Mükellef (İ);

- 2022 yılı içinde 4.000 TL tutarında repo geliri elde etmiş, banka tarafından bu gelir üzerinden %15 oranında 600 TL stopaj yapılmıştır.
- 2022 yılı içerisinde menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinin satışından 21.000 TL gelir elde etmiş, çalıştığı banka tarafından bu gelir üzerinden %10 oranında 2.100 TL stopaj yapılmıştır.
- 2020 yılında ihraç edilen Devlet tahvilinden 29 Mayıs 2021 tarihinde alım yapmıştır. Aldığı tahvilin tamamını, 15 Ocak 2022 tarihinde satmıştır. Satışa aracılık eden banka tarafından söz konusu satıştan oluşan 60.000 TL'lik kazanç üzerinden %10 oranında (6.000 TL) stopaj yapılmıştır.
- Yurt dışındaki bir bankada bulunan hesabının vadesi 20.09.2022 tarihinde dolmuş ve 1.200 USD faiz geliri elde etmiştir.

Gelirlerin beyanına ilişkin açıklamalar

- 2022 yılında stopaj yolu ile vergilendirilmiş olmak koşuluyla; repo gelirleri ile menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinin elden çıkarılmasından (fona iade) sağlanan kazançlar, tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir. Bireysel yatırımcılar açısından stopaj nihai vergidir.
- 1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilen Hazine bonusu ve Devlet tahvillerinden elde edilen alım satım kazançları üzerinden, kazancın sağlanmasına aracılık eden banka ve aracı kurumlar tarafından %10 (altına dayalı devlet iç borçlanma senetleri ile 22.12.2021-30.06.2023 tarihleri arasında iktisap edilen Devlet tahvillerinin satışından sağlanan kazançlarda %0) oranında stopaj yapılmaktadır. Bu stopaj bireysel yatırımcılar açısından nihai vergi olup, sağlanan gelir ve kazancın ayrıca beyan edilmesine gerek yoktur.
- Yurt dışı bankalarda ya da Türkiye'deki bankaların yurt dışındaki şubelerinde bulunan döviz veya TL cinsinden mevduat hesaplarından elde edilen faiz gelirleri stopaja tabi değildir. 2022 yılında elde edilen bu gelirlerin 3.800 TL'lik beyan sınırını aşması halinde tamamının yıllık gelir vergisi beyannameyi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Gelirin beyanı ve ödenecek vergi hesabı

Yurt dışı banka faiz geliri-USD	1.200,00
Merkez Bankası döviz alış kuru (20.09.2022)	18,2658
Yurt dışı banka faiz geliri-TL (1.200 x 18,2658)	21.918,96

2022 yılında yurt dışı bankalardan elde edilen 21.918,96 TL'lik faiz geliri, 2022 yılında 3.800 TL olarak uygulanan beyan sınırını aştığından, tamamının gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Yurt dışı banka faiz geliri-TL (Menkul sermaye iradi)	21.918,96
Gelir vergisi matrahı	21.918,96
Hesaplanan (ödenen) gelir vergisi (%15)	3.287,84

Örnek 9

(J), 2022 yılında tek işverenden 180.000 TL brüt ücret geliri elde etmiştir. Aynı yıl, 12 aylık toplam 48.000 TL (4.000 x 12) konut kirası tahsil etmiştir. (J)'nin kiraya verdiği konuta ilişkin olarak 2022 yılında indirim kabul edilebilir türden gerçek giderleri toplamı 12.000 TL'dir.

Söz konusu konuttan 2021 yılında tahsil ettiği kiraların beyanında gerçek gider yöntemini tercih etmiştir.

Gelirlerin beyanına ilişkin açıklamalar

- ▶ (J)'nin 2022 yılında tek işverenden elde ettiği ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücret geliri, 880.000 TL'nin altında olduğundan beyan edilmeyecektir.
- ▶ 2022 yılında elde ettiği konut kira geliri 9.500 TL'lik istisna tutarından fazla olduğundan bu gelirin beyan edilmesi gerekmektedir.
- ▶ Beyana tabi olsun olmasın, toplam 228.000 TL'lik (180.000 + 48.000) gelir, 2022 yılı için geçerli 250.000 TL'lik sınırı aşmadığından, kira gelirinin beyanı sırasında 9.500 TL'lik istisnadan yararlanılabilecektir.
- ▶ (J) 2021 yılına ilişkin kira gelirini beyan ederken gerçek gider yöntemini seçmiş olduğundan, bu yıl gider yönteminin seçimi konusunda tamamen serbesttir. Gerçek veya götürü gider yöntemlerinden kendisi için avantajlı olan yönteme göre beyannamesini hazırlayabilir.
- ▶ Götürü gider yöntemini seçtiği durumda, kira gelirinden önce istisna tutarı (9.500 TL) düşecek kalan tutarın %15'ini gider olarak indirebilecektir.
- ▶ Gerçek gider yönteminin seçilmesi halinde, sadece istisna dışındaki gayrisafi hasılatla isabet eden giderleri düşebilecektir. Bu durumda gerçek gider tutarı aşağıdaki formüle göre hesaplanacaktır:

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

Götürü gider usulü seçildiğinde vergi hesabı

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	48.000
İstisna tutar (-)	9.500
Kalan (48.000 - 9.500)	38.500
İndirilebilecek götürü gider (38.500 x %15) (-)	5.775
Gelir vergisi matrahı (38.500 - 5.775)	32.725
Hesaplanan (ödenen) gelir vergisi	4.945
32.000 TL için 4.800 TL	
(32.725 - 32.000) x %20 = 145 TL	

Gerçek gider usulü seçildiğinde vergi hesabı

$$\text{İndirilebilecek gider} = \frac{48.000 - 9.500}{48.000} \times 12.000 = 9.625 \text{ TL}$$

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	48.000
İstisna tutar (-)	9.500
Kalan (48.000 - 9.500)	38.500
İndirilebilecek gerçek giderler (-)	9.625
Gelir vergisi matrahı (38.500 - 9.625)	28.875
Hesaplanan (ödenen) gelir vergisi (%15)	4.331,25

Örnek 10

Emekli (K), aylık 6.000 TL'den konut olarak kiraya verdiği gayrimenkulden 2022 yılında 72.000 TL (6.000 x 12) kira almıştır. 2022 yılındaki emekli maaşı olarak toplam 84.000 TL alan (K)'nin bu maaşı ve kiradan başka geliri bulunmamaktadır. (K) beyan sırasında götürü gider yöntemini kullanmaktadır.

(K) aynı yıl Türkiye'deki bir özel okulda okuyan çocuğu için 30.000 TL okul ücreti ödemiştir. Özel okul kurumlar vergisi mükellefidir ve faturası alınmıştır. Ayrıca aynı yılda kendisi, eşi ve çocukları için 6.000 TL tutarında sağlık sigortası primi ödemiştir.

Gelirlerin beyanına ilişkin açıklamalar

- ▶ Konut olarak kiraya verilen gayrimenkulden (K)'nin 2022 yılında elde ettiği kira geliri, 9.500 TL'lik istisna tutarından fazla olduğundan beyan edilmesi gerekmektedir.
- ▶ 2022 yılında elde edilen gelirler toplamı olan 156.000 TL (72.000 + 84.000), 2022 yılı için geçerli olan 250.000 TL'lik sınırı aşmadığından, kira gelirinin beyanı sırasında 9.500 TL'lik istisnadan yararlanılabilecektir.
- ▶ Götürü gider oranı %15'tir.

Beyannamede indirimler

- ▶ (K) tarafından ödenen 30.000 TL'lik okul ücreti yukarıda sayılan şartları taşıdığından beyan edilen gelirin %10'u ile sınırlı olmak şartıyla, beyanname üzerinde beyan edilen gelirden indirilebilecektir.
- ▶ Ödenen 6.000 TL'lik sağlık sigortası primi 2022 yılında uygulanan yıllık asgari ücret tutarından (68.850 TL) az olduğundan, beyan edilen gelirin %15'ini aşmamak şartıyla, beyanname üzerinde beyan edilen gelirden indirilebilecektir.

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	72.000
İstisna tutar (-)	9.500
İstisna sonrası kalan konut kira geliri (72.000 - 9.500)	62.500
Götürü gider (62.500 x %15) (-)	9.375
Beyan edilecek gayrimenkul sermaye iradi (62.500 - 9.375)	53.125
İndirime esas tutar	53.125
İndirimler (-)	11.312,50
- Eğitim masrafları (53.125 x %10 = 5.312,50 TL)	
- Sağlık sigortası (6.000 TL)*	
Gelir vergisi matrahı (53.125,00 - 11.312,50)	41.812,50
Hesaplanan (ödenen) gelir vergisi	6.762,50
32.000 TL için 4.800 TL	
(41.812,50 - 32.000) x %20 = 1.962,50 TL	

* Ödenen 6.000 TL'lik sağlık sigortası primi; beyan edilen gelirin %15'i olan 7.968,75 TL'den (53.125 x %15) ve yıllık asgari ücret tutarından daha az olduğundan tamamı (6.000 TL) indirim olarak dikkate alınabilecektir.



3. Kurumlar vergisi

3.1 Konu

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

3.2 Mükellef

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

Buna göre,

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

elde ettikleri kazançlar üzerinden kurumlar vergisi ödemekle yükümlüdürler.

3.3 Kurum kazancı

Kurumlar vergisi, yukarıda sıralanan mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Ticari kazancın tespitinde indirilecek ve indirilmeyecek giderlere ilişkin açıklamalarımız Rehber'in "2.5.2 Ticari kazançtan indirilebilecek giderler" ve "2.5.3 Ticari kazançtan indirilmeyecek giderler" başlıklı bölümlerinde dikkatinize sunulmuştur.

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

3.3.1 İndirilecek giderler

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

3.3.2 İndirilemeyecek giderler

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

faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri,

- f. Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler,
 - g. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları,
 - h. Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderleri,
 - i. Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri,
 - j. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'si, (Cumhurbaşkanı bu oranı %100'e kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye yetkilidir.) Bu konu hakkındaki ayrıntılı açıklamalarımız Rehber'in "2.5.3 Ticari kazançtan indirilemeyecek giderler" başlıklı bölümünde dikkatinize sunulmuştur.
 - k. Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanı'nca kararlaştırılan kısmı.
- Finansman gider kısıtlaması olarak adlandırılan bu düzenleme, 2013 yılında yürürlüğe girmiş olmasına rağmen bugüne kadar uygulanmamıştır. Çünkü uygulanabilmesi için aynı zamanda, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin ne kadarının kazançtan indirilemeyeceğinin Cumhurbaşkanı tarafından belirlenmiş olması gerekiyordu.
- 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı (RG: 04.02.2021) ile söz konusu oran 1 Ocak 2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere %10 olarak belirlenmiştir. Buna göre, 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'u ticari kazanç ve kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir.
- l. 5651 sayılı "İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun"un ek 4. maddesi kapsamında hakkında reklam yasağı uygulananlara verilen reklamların giderleri.

3.4 Muafliklar

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

3.5 İstisnalar

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

3.5.1 İştirak kazancı istisnası

Kurumların;

- ▶ Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,
- ▶ Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,
- ▶ Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları ile katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler,
- ▶ Tam mükellefiyete tabi diğer yatırım fonu katılma paylarından elde ettikleri kâr payları ile katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler (portföyünde yabancı para birimi cinsinden varlık ve altın ile diğer kıymetli madenler ve bunlara dayalı sermaye piyasası araçları bulunan yatırım fonlarından elde edilen kazançlar hariç),

kurumlar vergisinden istisnadır.

Yukarıda yer alan yatırım fon ve ortaklıklarına ilişkin istisna kazançlara kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesi kapsamında değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artış kazançları da kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirilmektedir.

Diğer yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları bu istisnadan yararlanmamaktadır.

3.5.2 Yurt dışı iştirak kazancı istisnası

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

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

3.5.3 Yurt dışı şube kazancı istisnası

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

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

3.5.4 Yurt dışında iştirak edilen kurumların iştirak hisselerinin satış kazancı istisnası

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

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

Örnek

Türkiye'de tam mükellef olan (A) A.Ş.'nin aktifinde aşağıdaki kıymetler yer almaktadır. Şirket, anonim şirket niteliğinde olan ve yurt dışında faaliyette bulunan aşağıdaki iştiraklere sahiptir. 15 Mayıs 2023 tarihi itibarıyla söz konusu iştiraklerin satılması planlanmaktadır. Bu satışın gerçekleştirilmesi halinde, vergiden istisna olarak değerlendirilecek kazanç ile vergiye tabi olacak kazançlar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Tutar (TL)	Alım Tarihi	İştirak Oranı
Nakit varlıklar	200.000		
Demirbaşlar	80.000		
Yurt dışı iştirak (B)	50.000	14.09.2022	%20
Yurt dışı iştirak (C)	370.000	12.03.2021	%30
Yurt dışı iştirak (D)	260.000	12.03.2021	%20
Yurt dışı iştirak (E)	40.000	24.02.2021	%5
Aktif toplamı	1.000.000		

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

(A) A.Ş. aktifinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin satışının planlandığı 15 Mayıs 2023 tarihi itibarıyla, aralıksız en az 1 yıl süreyle, nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının %78,75'i ile yurt dışında kurulu anonim şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin (İştirak C, D) en az %10'una iştirak etmiş olmakla %10 ve %75'lik şartları sağlamış olmaktadır.

Buna göre 15 Mayıs 2023 tarihinde söz konusu iştirak hisselerinin tamamının satılması durumunda;

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

3.5.5 Emisyon primi istisnası

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

3.5.6 Portföy kazancı istisnası

Türkiye'de kurulu;

- ▶ Menkul kıymet yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- ▶ Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- ▶ Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- ▶ Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları (Esas faaliyet konusu itibarıyla gayrimenkul, gayrimenkul projeleri ve gayrimenkule dayalı haklardan oluşan portföyü işletmek amacıyla kurulanlar dışında kalanların kazançları hariç),
- ▶ Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- ▶ Konut finansman fonları ile varlık finansman fonlarının kazançları,

kurumlar vergisinden istisnadır.

3.5.7 Taşınmaz veya iştirak hissesi satış kazancı istisnası

Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlarının %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisnadır. 7394 sayılı Kanun'un (RG: 15.04.2022) 22. maddesiyle bu hükmü KVK'nın 5. maddesinin 1 numaralı fıkrasının (a) bendi (İştirak kazançları istisnası) kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançların %75'inin kurumlar vergisinden istisna olduğuna ilişkin hüküm eklenmiştir. Bu düzenleme 15 Nisan 2022 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların (gayrimenkullerin) satışından doğan kazançların ise %50'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirilmektedir.

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

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

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

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

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama

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

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

Örnek

Ticari mal alım satımı işi ile iştigal eden (B) A.Ş. bu faaliyetinden 2023 yılında 3.000.000 TL kâr elde etmiştir. Mükellef kurum ayrıca 2023 yılında sattığı arsasından 900.000 TL kâr elde etmiştir. 15 Nisan 2023 tarihinde 2.700.000 TL'ye üçüncü bir kişiye satışı yapılan bu arsa 5 Ocak 2020 tarihinde 1.800.000 TL'ye satın alınmıştır. Elde ettiği kazancı gelir olarak kayıtlara almış ve Şubat/2024'te %50'lik kısmını özel fonlar hesabına aktarmıştır.

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

Ticari bilanço kârı		3.900.000 TL
- Mal alım satımı işinden kâr	3.000.000	
- Gayrimenkul satışından kâr	900.000	
Gayrimenkul satış kazancı istisnası (KVK 5/1-e) (-) (900.000 x % 50)		450.000 TL
Kurumlar vergisi matrahı		3.450.000 TL
Hesaplanan kurumlar vergisi (% 20*)		690.000 TL

* 2022 yılı vergilendirme dönemine ilişkin kurum kazançları için %23 olarak uygulanan kurumlar vergisi oranı, 2023 yılından itibaren %20'ye indirilmiştir. Ancak bankalar, 6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri için ise kurumlar vergisi oranı %25 olarak uygulanmaktadır.

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

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1 numaralı fıkrasının (f) bendi uyarınca;

- 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 ile,
- Bankaların, finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerden taşınmazların (6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla kiralaanın her türlü tasarruf hakkını devraldığı finansal kiralama konusu taşınmazlar dâhil) satışından doğan kazançların %50'lik, diğerlerinin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı,

kurumlar vergisinden istisnadır.

7061 sayılı Kanun'un (RG: 05.12.2017) 89. maddesiyle değişmeden önce bu hüküm sadece bankalara olan borçlar için geçerliydi. 7061 sayılı Kanun'la finansal kiralama ve finansman şirketlerine olan borçlar da eklenerek istisnanın kapsamı genişletilmiştir.

Ayrıca söz konusu Kanun'la gayrimenkul satış kazancına ilişkin istisna oranında olduğu gibi yukarıdaki hüküm kapsamında söz

konusu kurumlar (Banka, finansal kiralama ve finansman şirketleri) tarafından gerçekleştirilen taşınmaz satışlarında uygulanan yüzde 75'lik istisna oranı da yüzde 50'ye indirilmiştir.

İstisnanın kapsamını finansal kiralama ve finansman şirketlerini içerecek şekilde genişleten düzenleme 1 Ocak 2018 tarihinde, istisna oranını %75'ten %50'ye düşüren düzenleme ise Kanun'un yayım tarihinde (05.12.2017) yürürlüğe girmiştir.

7061 sayılı Kanun'un 89. maddesiyle ayrıca; 6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla kiralaanın her türlü tasarruf hakkını devir aldığı finansal kiralama konusu taşınmazların da bu istisnadan (%50 oranında) yararlanacağına ilişkin hüküm eklenmiştir. Bu hüküm de 1 Ocak 2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

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

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

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

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1 numaralı fıkrasının (i) bendi uyarınca;

- Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının,
- Özel kreş ve gündüz bakımevlerinin,
- Cumhurbaşkanı'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin,

işletilmesinden elde edilen kazançlar 5 vergilendirme dönemi kurumlar vergisinden istisnadır.

Özel kreş ve gündüz bakım evleri yukarıdaki düzenlemeye 6745 sayılı Kanun'un (RG: 07.10.2016) 64. maddesi ile eklenmiştir. Bu istisnanın kapsamına, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının açılış izni ile faaliyet gösteren özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar girmektedir. Diğer taraftan bu istisnanın sadece 1 Ocak 2017 tarihinden itibaren faaliyete başlayan özel kreş ve gündüz bakım evleri için geçerli olduğu da unutulmamalıdır. Daha önceden kurulup faaliyetine devam etmekte olan özel kreş ve gündüz bakım evlerinin bu istisnadan yararlanması mümkün değildir.

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan; dersaneler, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi çeşitli kurslar ya da üniversitelere veya liselere hazırlık kursları ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değildir.

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

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

Cumhurbaşkanı'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezi dışındaki sağlık tesislerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara anılan istisnadan uygulanması söz konusu değildir.

İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin rehabilitasyon faaliyetlerinden, kreş ve gündüz bakımevlerinin ise bu hizmetlerinden elde edilen kazançlar için geçerli olduğundan; bu tesis ve merkezlerde yer alan büfe, kantin, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir.

Yemek ve konaklama hizmetlerinin okul, kreş ve gündüz bakımevi bünyesinde verildiği ve bu hizmetlere ilişkin bedelin okul, kreş ve gündüz bakımevi ücretine dâhil olduğu durumlarda, elde edilen kazanç herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın istisna uygulamasına konu olacak, yemek hizmetinin dışarıdan satın alınması istisna uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

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

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

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

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

3.5.11 Kooperatif risturn istisnası

Kooperatif risturn istisnasının tanımlandığı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1 numaralı fıkrasının (i) bendi uyarınca, 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 olarak değerlendirilmektedir.

3.5.12 Sat geri kirala işlemlerine ilişkin istisna

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

İstisnadan yararlanan satış kazancı, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulur ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kiracı tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu

varlıkların kiralaan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılır. İstisna edilen kazançtan herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Kurumların tasfiyesi (KVK'ya göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) hâlinde de bu hüküm uygulanır.

Söz konusu varlıkların,

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

üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, kiralaan 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, satış gerçekleştirilen kurum nezdinde vergilendirme yapılır.

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

3.5.13 Varlık kiralama işlemlerine ilişkin istisna

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

İstisnadan yararlanan satış kazancı, kaynak kuruluş tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulur ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kaynak kuruluş tarafından varlık kiralama 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 (KVK'ya göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) hâlinde de bu hüküm uygulanır.

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

Söz konusu varlıkların varlık kiralama şirketleri tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda ise varlık kiralama şirketlerinin bu satış işleminden doğan kazançları varlık kiralama şirketleri nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulur ve istisna uygulaması dolayısıyla kaynak kuruluş adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

3.5.14 Sınai mülkiyet haklarında kurumlar vergisi istisnası

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna" başlıklı "5/B" maddesi, 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren elde edilen kazanç ve iratlara ve bu tarihten itibaren yapılacak vergi kesintilerine uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

3.5.14.1 İstisna kapsamındaki kazançlar

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

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

%50'si, 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisna gelir vergisi mükellefleri için de geçerlidir.

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

3.5.14.2 İstisnadan yararlanma şartları

- İstisna uygulamasına konu buluşun, 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname veya 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 olumlu araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması,
- İstisna uygulamasından yararlanabilecek kişilerin, 551 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 2. maddesinde veya 6769 sayılı Kanun'un 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.

3.5.14.3 İstisnadan yararlanma süresi istisna uygulaması

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

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

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

İstisna uygulamasının kesinti suretiyle alınan vergilere şümulü yoktur. Ancak, bu madde kapsamında 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.

3.5.15 Yabancı para ve altın hesaplarının TL mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülmesinden elde edilen kazançlara ilişkin kurumlar vergisi istisnası

3.5.15.1 31 Aralık 2021 tarihli bilançolarda yer alan yabancı paraların

a. Yabancı paraların 2021 yılına ilişkin 4. geçici vergi beyannamesinin verilme tarihine kadar dönüştürülmesi

Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen hesaplar ile ilgili olarak; kurumların 31 Aralık 2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, 2021 yılına ilişkin dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı, bu kapsamda açılan en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirilmeleri durumunda aşağıda belirtilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır:

- ▶ Bu kapsamdaki yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının 1 Ekim 2021 ila 31 Aralık 2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmı,
- ▶ 2021 yılı dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevrilen hesaplarla ilgili oluşan kur farkı kazançları ile söz konusu hesaplardan dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirilmektedir.

b. Yabancı paraların 2021 yılına ilişkin 4. geçici vergi beyannamesinin verilme tarihinden sonra dönüştürülmesi

Yukarıdaki kapsama girmemekle birlikte, kurumların 31 Aralık 2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 31 Aralık 2023 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirilmeleri durumunda oluşan kur farkı kazançlarının, geçici vergi dönemi sonu değerlemesiyle Türk lirasına çevrildiği tarih arasında isabet eden kısmı ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

c. Altın hesap bakiyelerinin dönüştürülmesi

Kurumların 31 Aralık 2021 tarihli bilançolarında yer alan altın hesabı ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerini 31 Aralık 2023 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm fiyatı üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirilmeleri durumunda Türk lirasına çevrildiği tarihte oluşan kazançlar ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

3.5.15.2 30.03.2022, 30.06.2022 ve 30.09.2022 tarihli bilançolarda yer alan yabancı paraların dönüştürülmesi

Kurumların 31 Mart 2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 31 Aralık 2023 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirilmeleri durumunda, söz konusu hesapların dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere

vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar için kurumlar vergisi istisnası getirilmiştir. Yasa metninde ayrıca Cumhurbaşkanı'nın bu istisnayı 31 Aralık 2023 tarihine kadar her bir geçici vergi veya yıllık hesap dönemleri sonu itibarıyla kurumların bilançolarında yer alan yabancı paralar için ayrı ayrı veya birlikte uygulamaya yetkili olduğuna dair hüküm de bulunuyordu.

Cumhurbaşkanı söz konusu yetkisini 5872 sayılı ve 6297 sayılı Kararlar ile kullanmış ve bu istisnanın, kurumların 30 Haziran 2022 ve 30 Eylül 2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralar itibarıyla da uygulanmasına karar vermiştir.

Yukarıdaki istisnalar 31 Aralık 2023 tarihine kadar vade sonunda yenilenen hesaplara da uygulanmaktadır. Ayrıca söz konusu istisnalar aynı şartlarla geçerli olmak üzere bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin kazançları hakkında da uygulanmaktadır.

Türk lirası mevduat veya katılma hesabından vadeden önce çekim yapılması durumunda bu madde kapsamında istisna edilen tutarlar nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır.

3.6 Kontrol edilen yabancı kurum kazançları

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

3.6.1 Şartları

a. Asgari %50 iştirak oranı

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

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

b. Pasif nitelikli gelir

Yurt dışı kurumun gayrisafi hasılatının %25 veya daha fazlasının;

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

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

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

Vergi yükünün hesaplanması aşağıdaki şekilde olacaktır.

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

Bu durumda toplam vergi yükü;

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

formülüyle hesaplanacaktır.

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

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

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

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

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

3.6.2 Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uygulamaya etkisi

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

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

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

3.7 Örtülü sermaye

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

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

3.7.1 Tanım ve şartları

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

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

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

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

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

3.7.2 Ortak ve ortakla ilişkili kişi

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

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

3.7.3 Örtülü sermaye hesabında kullanılan özsermaye tutarı

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

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

3.7.4 Örtülü sermaye sayılmayan borçlanmalar

Aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz.

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

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

3.7.5 Örtülü sermaye uygulamasının sonuçları

- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmez. Örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda TL'nin değer kazanması sonucu oluşan kur farkı gelirlerinin bulunması durumunda, söz konusu gelirler de vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmaz.
- Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltme işlemleri ise örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde gerçekleştirilir.

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

Borcu veren nezdinde yapılacak düzeltme işlemleri ise;

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

şeklinde gerçekleştirilir.

Örnek

Mükellef kurum (A) A.Ş. tarafından 2023 yılında ortaklarından kullanılan USD ve TL kredilerin toplamı, kullanıldıkları günkü kurlar dikkate alınarak 1.280.000 TL'dir. Kredilerle ilgili olarak 2023 yılında bir geri ödeme yapılmadığından 31 Aralık 2023 tarihi itibarıyla söz konusu krediler bilançoda yer almaktadır. Kurumun 2023 dönem başı özsermayesi 200.000 TL'dir. Ortaklardan kullanılan borçlar ile bu borçlanmalara ilişkin faiz ve kur farkı giderleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

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

Krediyi veren ortak	Kredi tutarı (TL)	Kur farkı (TL)	Faiz gideri (TL)	Toplam (TL)
(B) tam mükellef gerçek kişi	500.000	0	90.000	90.000
(C) A.Ş. tam mükellef kurum	500.000	0	90.000	90.000
(D) dar mükellef kurum	280.000 (14.000\$ x 20,00)	22.000	20.000	42.000
Toplam	1.280.000	22.000	200.000	222.000

Ortağa isabet eden örtülü sermaye tutarının hesabı

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

$$\text{Ortağa isabet eden örtülü sermaye tutarı} = \frac{\text{Verdiği borç}}{\text{Örtülü sermaye hesabındaki toplam borç}} \times \text{Örtülü sermaye tutarı}$$

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

Ortak bazında örtülü sermayeye isabet eden finansman giderlerinin hesabı

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

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

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

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

Kâr payı kabul edilen tutarlar ve ödenecek stopajların hesabı

► (B) tam mükellef gerçek kişi

Dağıtıldığı kabul edilen net temettü	47.812,50
Brütleştirme (47.812,50 / 0,90*)	53.125,00
Hesaplanan (Ödenecek) stopaj (%10*)	5.312,50

► (C) A.Ş. tam mükellef kurum

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

► (D) dar mükellef kurum

Dağıtıldığı kabul edilen net temettü (faiz)	10.625,00
Brütleştirme (10.625 / 0,90*)	11.805,56
Hesaplanan stopaj (%10*)	1.180,56
Mahsup edilecek stopaj (10.625 x %10**) (-)	1.062,50
Ödenecek stopaj	118,06

* Yüzde 15 olarak uygulanan temettü stopajı oranı 4936 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (RG: 22.12.2021) ile 22.12.2021 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %10'a düşürülmüştür. Bu kapsamda brütleştirme işleminde 0,90 oranı (1,00 - 0,10) kullanılmıştır.

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

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

3.8 Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı

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

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

Rehber'in bu bölümünde ayrıca, 7 Aralık 2017 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 3 seri numaralı 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 bölümünde yapılan değişikliklere de yer verilmiştir. OECD'nin BEPS aksiyon planları çerçevesinde 25 Şubat 2020 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2.151 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar'da bazı değişiklikler yapılmıştır. Konunun detaylarını izah eden 4 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği 1 Eylül 2020 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Bu Tebliğ ile birlikte ilgili düzenlemeler 2020 yılı itibarıyla uygulamaya başlanmıştır.

3.8.1 İlişkili kişi

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

Bir kurum açısından ilişkili kişi;

- Kurumların kendi ortaklarını,
- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,

- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Ortakların eşlerini,
- Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını,

ifade etmektedir.

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

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

6728 sayılı "Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" (RG: 09.08.2016) ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin ikinci fıkrasına; "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 aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır." cümleleri eklenmiştir. Bu hüküm yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir.

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

1 Eylül 2020 tarihli 4 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği ile daha önce 6728 sayılı Kanun ile KVK'nın 13. maddesinin ikinci fıkrasına eklenen "ilişkili kişi" tanımı (doğrudan veya dolaylı ortaklık oranının hesaplamasına ilişkin çeşitli varyasyondaki örnekler ile birlikte) 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği metnine işlenmiştir.

3.8.2 Emsallere uygunluk ilkesi

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

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

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

Emsallere uygunluğun değerlendirilmesi ya da bir işlemin fiyatının emsallere uygun olup olmadığının test edilmesi genellikle ilişkili

kişiler ile yapılan işlemlerin fiyatlarının ve koşullarının, bağımsız kişiler arasında gerçekleşen işlemler ile karşılaştırılması esasına dayanmaktadır.

3.8.3 Karşılaştırılabilirlik analizi

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

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

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

3.8.3.1 Mal veya hizmetlerin nitelikleri

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

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

3.8.3.2 Ekonomik koşullar

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

3.8.3.3 İşlev analizi

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

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

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

3.8.3.4 İş stratejileri

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

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

3.8.4. Emsal fiyat aralığı

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

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

3.8.5 Transfer fiyatlandırması yöntemleri

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

Emsallere uygun fiyata karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yönteminden herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri de kullanabilir. Bu şekilde OECD tarafından 2010 yılında revize edilen "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nde öngörülen, işlemsel kar yöntemleri ile geleneksel yöntemler arasındaki hiyerarşi kaldırılmış, yerel mevzuatımıza adapte edilmiştir.

4 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği ile 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'nin ilgili metni güncellenmiş buna karşın elenen; "...işlemin mahiyetine en uygun olan yöntem kullanılarak tespit edilir. Bu yöntemler arasında herhangi bir öncelik sırası yoktur. Bununla birlikte, yöntemlerin eşit şekilde uygulanabilir olduğu durumlarda geleneksel işlem yöntemleri işlemsel kâr yöntemlerine tercih edilir." ifadesi, yöntemler arası hiyerarşinin hâlâ uygulanabileceği yorumlarına sebebiyet vermiştir.

3.8.5.1 Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi

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

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

3.8.5.2 Maliyet artı yöntemi

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

Kontrol altındaki bir işlem için uygulanacak en uygun makul brüt kâr oranı, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak, ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr oranı olacaktır (iç emsal).

Böyle bir brüt kâr oranı mevcut değilse ya da karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, karşılaştırılabilir işlemler arasında belirlenen fiyatı etkileyen bir farklılık bulunmaması veya var olan farklılıkların düzeltililebilir nitelikte olması şartıyla ilişkisiz kişilerin karşılaştırılabilir işlemlerine ait brüt kâr oranları da (dış emsal) bu yöntemin uygulamasında kullanılabilir.

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

3.8.5.3 Yeniden satış fiyatı yöntemi

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

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

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

3.8.5.4 Kâr bölüşüm yöntemi

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

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

3.8.5.5 İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi

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

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

3.8.6 Peşin fiyatlandırma anlaşması

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

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

Buna göre;

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

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

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

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

7061 sayılı Kanun'un (RG: 05.12.2017) 32. maddesiyle Harçlar Kanunu'na bağlı (8) sayılı Tarifede yer alan Peşin Fiyatlandırma Anlaşması başvuru harcı ve yenileme harcı kaldırılmıştır. Yayın tarihinde yürürlüğe giren bu düzenleme ile Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları'nın teşvik edilmesi amaçlanmaktadır.

Öte yandan, 3 seri numaralı "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ" (RG: 07.12.2017) ile peşin fiyatlandırma anlaşması başvuru sürecinde aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır. Buna göre;

- ▶ Tek taraflı, çift taraflı ve çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları tanımlanmıştır.
- ▶ Peşin fiyatlandırma anlaşması sürecine "Ön Görüşme" aşaması eklenmiştir.
- ▶ Peşin fiyatlandırma anlaşmasının başvuru ve değerlendirme süreçleri için öngörülen süreler net olarak belirlenmiştir.
- ▶ Peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile vergi incelemesi süreçlerine ilişkin açıklamalar getirilmiştir.
- ▶ Peşin fiyatlandırma anlaşmasının geçmişe yönelik uygulanmasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

4 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği (RG: 01.09.2020) ile Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının süresinin en fazla beş yıl olduğu, imzalandığı tarihten itibaren anlaşmada belirlenen süre ve şartlar dahilinde hüküm ifade edeceği belirtilmiş, örneklerle açıklamalar yapılmıştır.

3.8.7 Dokümantasyon

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

Mükelleflerin, transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirmeye dair yükümlülüklerine 1 Seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ'de ve 4 seri numaralı "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'de yer verilmiştir.

Buna göre transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülükleri; genel rapor, yıllık transfer fiyatlandırması raporu, ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formu ve ülke bazlı rapor ile transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin formdan oluşmaktadır. Mevcut düzenlemeler kapsamında mükelleflerin ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlere dair belgelendirme yükümlülüklerine aşağıda yer verilmektedir.

6728 sayılı Kanun ve 4 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği ile mükellefin transfer fiyatlandırmasına yönelik belgelendirme yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmesi halinde, örtülü olarak dağıtılan kazanç sebebiyle zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk ettirilmiş olan vergiler için, vergi ziyai cezasının %50 indirimli olarak uygulanacağı hükmü getirilmiştir.

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

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak "Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form"u (Ek-3 formu) doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

Formun doldurulmasında, her bir ilişkili kişi bazında yıllık toplam net tutarı 30.000 TL'nin altında olan mal veya hizmet alım ya da satım işlem bilgileri ile söz konusu ilişkili kişi bilgilerine yer verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Bu yükümlülük gereği, 2022 yılına ilişkin olarak ilişkili kişiler ile gerçekleştirilen işlemlere ilişkin bilgilerin yer aldığı formun 2022 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesi ekinde 2 Mayıs 2023 Salı günü (30 Nisan hafta sonu ve 1 Mayıs resmî tatil olduğu için) akşamına kadar bağlı bulunulan vergi dairesine gönderilmesi gerekmektedir.

Aynı şekilde 2023 yılındaki işlemlere ilişkin formun da kurumlar vergisi beyannamesi ekinde 30 Nisan 2024 Salı günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir.

3.8.7.2 Yıllık transfer fiyatlandırması raporu

2022 yılında ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlere dair hazırlanacak olan transfer fiyatlandırması raporlarının en geç 2 Mayıs 2023 Salı günü (30 Nisan hafta sonu ve 1 Mayıs resmî tatil olduğu için), 2023 yılına ilişkin söz konusu raporların ise en geç 30 Nisan 2024 Salı gününe kadar hazırlanması gerekmektedir.

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

3.8.7.2.1 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükellefler

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

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

3.8.7.2.2 Serbest bölgede faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri

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

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

3.8.7.2.3 Diğer kurumlar vergisi mükellefleri

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

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

3.8.7.3 Genel rapor

4 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği ile çok uluslu işletmeler grubu kapsamında bulunan ve bir önceki hesap dönemi sonu bilançosundaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satış hasılatı tutarı 500 milyon TL ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, "Genel Rapor"un, ilgili hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonuna kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda, İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi gerekmektedir.

Genel rapor, tüm grup şirketleri açısından organizasyon yapısı, ticari faaliyetlerin tanımı, sahip olunan gayrimaddi varlıklar, grup içi finansal işlemler ile grubun finansal ve vergi durumu şeklinde beş ana kategoriden oluşmaktadır.

3.8.7.4 Ülke bazlı rapor

4 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği ile mevzuatımıza giren yeni bir dokümantasyon yükümlülüğü de "Ülke Bazlı Rapor"dur.

4 seri numaralı Tebliğ ile nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin Türkiye'de bulunmadığı durumlarda belirlenen haddin aşılması ve aşağıdaki koşullardan birinin gerçekleşmesi halinde Türkiye'de mukim işletme (çok uluslu işletme grubunun Türkiye'de birden fazla işletmesi bulunması durumunda diğerleri adına biri), ülke bazlı raporu elektronik ortamda İdareye sunar:

- ▶ Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülkede, ülke bazlı raporlamaya ilişkin zorunluluğun bulunmaması,
- ▶ Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülkede ülke bazlı raporlamaya ilişkin zorunluluk bulunması ve İdare ile nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülke idaresi arasında uluslararası bir anlaşmanın olması ancak ülke bazlı rapor bilgilerinin paylaşımına ilişkin yürürlükte olan bir yetkili makam anlaşmasının* bulunmaması,
- ▶ Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülkede ülke bazlı raporlamaya ilişkin zorunluluk bulunması, İdare ile nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülke idaresi arasında uluslararası bir anlaşmanın ve ayrıca ülke bazlı raporların değişimine ilişkin yetkili makam anlaşmasının olması, ancak bilgi paylaşımında sistemik bir hata olması.

* *Ülke Bazlı Raporların Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması, Türkiye tarafından 30 Aralık 2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere imzalanmıştır. Anlaşmayı imzalayan diğer ülkeler ile bilgi değişimi gerçekleştirilebilmesi için ilgili ülkeler ile söz konusu anlaşmaya ilişkin aktivasyon işleminin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Aktivasyon sürecinin tamamlandığı ülkelere ilişkin liste OECD'nin internet sitesinde güncel olarak yer almaktadır. Haziran 2022 itibarıyla bu kapsamda Türkiye'den bilgi değişimi yapılabilecek (59 ülke) veya Türkiye'ye bilgi değişimi yapabilecek (72 ülke) ülkelere ilişkin listeye OECD'ye ait internet sitesi üzerinden aşağıdaki linkten ulaşabilmektedir. <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange-relationships.htm>*

"Ülke Bazlı Rapor", aşağıdakileri bilgileri içeren bir rapordur:

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

4 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'ne göre; bir önceki hesap döneminin konsolide edilmiş finansal tablolarına göre toplam konsolide grup geliri 750 milyon Euro karşılığı Türk lirası üzerinde olan çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye'de mukim nihai ana işletmesi tarafından, raporlanan hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar, elektronik ortamda verilmesi gerekmektedir. 750 milyon Euro karşılığında raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap dönemi için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından duyurulan döviz alış kurlarının yıllık ortalaması dikkate alınacaktır. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında farklı para biriminin kullanılması durumunda buna ilişkin açıklamalara da ülke bazlı raporda yer verilmelidir.

Kapsama giren çok uluslu işletmeler grubu üyeleri tarafından; nihai ana işletme veya vekil işletme olup olmadıkları ve grup adına hangi işletmenin raporlama yapacağı ile hesap dönemi hakkındaki bilgiler, her yıl, raporlanacak hesap dönemini takip eden yılın haziran* ayı sonuna kadar Ek-5'teki içeriğe ve İnternet Vergi Dairesinde yer alan açıklamalara uygun şekilde "ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formu" doldurularak elektronik ortamda İnternet Vergi Dairesi üzerinden verilecektir. Raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap dönemine ilişkin konsolide finansal tabloları, bu tarihler itibarıyla henüz oluşturulmamış çok uluslu işletmeler grubu, bu durumu İdareye bildirerek ek süre için başvuruda bulunabilir.

2022 hesap dönemine ilişkin ülke bazlı raporlara ait bildirim 30 Haziran 2023 Cuma gününe kadar 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ'de değişiklikler yapan 4 seri numaralı Tebliğ'in Ek-5'indeki içeriğe ve İnternet Vergi Dairesinde yer alan açıklamalara uygun şekilde "ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formu" doldurularak elektronik ortamda İnternet Vergi Dairesi üzerinden verilmesi gerekmektedir.

3.8.8 Grup içi hizmetler ve gayri maddi hak yaklaşımı

4 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği ile 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'nde yer alan "11.3-Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi" başlıklı bölümün altına; "...Öte yandan, sağlanan grup içi hizmet nedeniyle yapılan ödemeler, alınan hizmetin mahiyetine göre, iç mevzuat hükümleri ve ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma hükümleri de dikkate alınmak suretiyle vergilendirilir. Örneğin, (A) ülkesinde mukim (AB) şirketi tarafından satın alınan bir gayri maddi hakka ilişkin kullanım hakkının grup şirketlerine masraf paylaşımı kanalıyla dağıtıldığı, Türkiye'de mukim grup şirketi (B)'nin de faaliyetleri kapsamında bu hizmetten faydalandığı ve (B) şirketi tarafından söz konusu gayri maddi hakkın kullanımı karşılığında grup içi hizmet ödemesi yapıldığı anlaşılmıştır. Bu durumda, yurt dışındaki ilişkili kişiye yapılan ödeme, gayri maddi hak ödemesi olarak kabul edilir ve ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma hükümleri dikkate alınarak iç mevzuat hükümleri uyarınca vergilendirilir." fıkrası eklenmiş ve verilen örnek uygulama ile Tebliğ'de ilk defa İdare'nin gayri maddi hak stopajları açısından yaklaşımına yer verilmiştir. Böylece sağlanan grup içi hizmet nedeniyle yapılan ödemelerin, alınan hizmetin mahiyetine göre, iç mevzuat hükümleri ve ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirileceğine ilişkin düzenleme yapılmıştır.

3.8.9 Düzeltme işlemleri

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

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

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

3.8.10 Hazine zararı

Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki iş

yeri veya daimî temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

3.8.11 Katma değer vergisi indirimi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30. maddesinin (d) bendinde "5520 sayılı Kanun'un 13. maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi hariç." hükmü yer almaktadır. Bu hüküm uyarınca transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin ödenen KDV'ler indirim konusu yapılabilmektedir. Böylelikle, transfer fiyatlandırmasına yönelik olarak yapılan her vergi tarhiyatının aynı zamanda dolaylı vergiler açısından da bir sonuç doğurması engellenmiştir.

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

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

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

Öte yandan, 7104 sayılı Kanun'un (RG: 06.04.2018) 9. maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki hükmün kapsamı genişletilerek transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisinin yanı sıra Türkiye'deki işlemler nedeniyle satıcıya ödenen ve satıcı tarafından da ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen katma değer vergisinin alıcı tarafından indirilmesine imkân tanınmıştır. Bu düzenleme 6 Nisan 2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

3.9 Zarar mahsubu

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

Buna göre hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler tarafından 2023 yılına ilişkin olarak verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde, 2018-2022 yıllarına ilişkin mali zararlar yukarıdaki şartlarla kurum kazancından mahsup edilebilecektir.

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

3.9.1 Devir ve bölünme hallerinde devralınan kurumun zararları mahsubu

Devralınan kurumlar, kendi bünyelerinde oluşan zararların yanı sıra;

- ▶ Devir halinde, devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye (aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark) tutarını geçmeyen zararlarını,

- Tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumun öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarını,

kazançlarından indirebilirler. Bu indirimin yapılabilmesi için;

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

gerekmektedir.

3.9.2 Yurt dışı faaliyetlerden kaynaklanan zararların mahsubu

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

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

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

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

Örneğin tam mükellef bir kurumun 2018, 2019, 2020 ve 2021 hesap dönemlerinde yurt dışı faaliyetlerinden kâr edip, 2022 hesap döneminde zarar etmesi halinde, son beş yıla ait raporlarını ilgili yıllarda bağlı olduğu vergi dairesine ibraz etmiş olması halinde, 2022 hesap dönemine ilişkin yurt dışı zararlarını, Türkiye’de (kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere) indirim konusu yapması mümkün olacaktır.

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

3.10 Diğer indirimler

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

- Ar-Ge indirimini (6728 sayılı Kanun ile 09.08.2016 tarihinden geçerli olmak üzere Ar-Ge indirimini tanımlayan KVK’nın 10. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge ve tasarım indirimi uygulaması devam etmektedir.),
- Sponsorluk harcamaları,
- Bağış ve yardımlar,
- Girişim sermayesi fonu,
- Yurt dışına verilen mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım gibi hizmet kazançlarına ilişkin indirim,
- Korumalı iş yeri indirimi,
- Yatırım indirimi istisnası (6009 sayılı Kanun’la yapılan düzenlemeler çerçevesinde 2005 yılından devreden)

h. Nakdi sermaye artışında faiz indirimi,

- İstanbul Finans Merkezi’nde (İFM) faaliyette bulunan kurumların transit ticaret kazançlarına ilişkin indirim.

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

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

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

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

3.10.1 Ar-Ge ve tasarım indirimi

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

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

Ar-Ge faaliyetlerini teşvik etmek amacıyla çıkarılan ve 1 Nisan 2008 tarihinden itibaren uygulanmakta olan 5746 sayılı “Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun” kapsamında Ar-Ge indirimi uygulaması devam etmektedir. Öte yandan, 6676 sayılı Kanun kapsamında 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Hakkında Kanun’da ve 5746 sayılı Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun’da gerekli değişiklikler yapılarak, tasarım faaliyetlerinin de Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile aynı kapsamda desteklenmesi tüm destek ve teşviklere (Ar-Ge ve tasarım indirimi, gelir vergisi stopaj teşviki, sigorta primi işveren hissesi desteği, damga vergisi istisnası, gümrük istisnası) konu edilmesi sağlanmıştır.

Mükellefler 5746 sayılı Kanun çerçevesinde belirlenen düzenlemeleri dikkate alarak hesapladıkları Ar-Ge ve tasarım indirimi tutarlarını kurumlar vergisi beyannamelerinde ayrıca göstermek şartıyla indirim olarak dikkate alabileceklerdir.

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

Buna göre, 9 Ağustos 2016 tarihinden itibaren 5746 sayılı Kanun’un 3/A maddesi kapsamında yapılan başvurulara konu yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme projeleriyle ilgili indirim uygulamasında 5746 sayılı Kanun ve buna ilişkin düzenlemeler dikkate alınmak suretiyle Ar-Ge indirimi uygulamasından faydalanılacaktır. Diğer taraftan, 9 Ağustos 2016 tarihinden önce Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde yapılan başvurulara konu projelerle ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 6728 sayılı

Kanun'la değiştirilmeden önceki hükümlerine göre Ar-Ge indiriminden yararlanılmaya devam edilebilecektir.

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

İNDİRİMİN KAPSAMI	<ul style="list-style-type: none"> - Teknoloji merkezi işletmelerinde, - Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde, - Ar-Ge, yenilik veya tasarım projelerinde, - Rekabet öncesi iş birliği projelerinde, - Teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca, <p>gerçekleştirilen Ar-Ge, yenilik veya harcamalarını kapsar.</p> <p>İndirimden yararlanılabilmesi için değerlendirme ve denetim komisyonu kararı/Ar-Ge veya tasarım merkezi belgesi/proje sözleşmesinin yürürlüğe girmesi gerekmektedir.</p>
UYGULAMA DÖNEMİ	01.04.2008-31.12.2028
İNDİRİM ORANI	%100 (01.04.2008 - 31.12.2028)
İLAVE AR-GE İNDİRİMİ	<p>10 Ağustos 2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2016/9092 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, aşağıdaki göstergelerden herhangi birinde bir önceki yıla göre en az %20 artış sağlayan Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde Ar-Ge harcamalarının bir önceki yıla göre artan kısmının %50'si kadar ilave indirim hakkı kazanılacaktır. (Yürürlük: 10 Ağustos 2016)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ar-Ge veya tasarım harcamasının toplam ciro içindeki payı, - Tescil edilen ulusal veya uluslararası patent sayısı, - Uluslararası destekli proje sayısı, - Lisansüstü dereceli araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı, - Toplam araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı, - Ar-Ge sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranı.
İNDİRİM HAKKININ SONRAKİ DÖNEMLERE DEVRİ	Matrahın yetersiz olması dolayısıyla indirilemeyen tutar sonraki dönemlere devreder. Devreden tutarlar izleyen yıllarda yeniden değerlendirme oranında artırılır.
AR-GE İNDİRİMİ UYGULAMA SÜRECİ	<ul style="list-style-type: none"> - Ar-Ge merkezleri, tasarım merkezleri ve rekabet öncesi iş birliği projeleri dışında Ar-Ge indirimini uygulamasından yararlanacak olan işletmelerin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi ekinde Yönetmelikte belirtilen belgeleri bağlı oldukları vergi dairesine sunmaları gerekmektedir. - Ar-Ge merkezleri, tasarım merkezleri ve rekabet öncesi iş birliği projelerinde Ar-Ge indirimini uygulanabilmesi için YMM tasdik raporu ekinde belgelerin sunulması yeterlidir. - Kanun kapsamında ilk defa Ar-Ge ve tasarım indiriminden yararlanacak olan; <ul style="list-style-type: none"> * Ar-Ge merkezlerinden "Ar-Ge Merkezi Belgesi" * Tasarım merkezlerinden "Tasarım Merkezi Belgesi" * Proje esaslı Ar-Ge indiriminden yararlanacak olanlardan ise teknik kuruluşlarca düzenlenmiş olan "Ar-Ge ve Yenilik Projesi Değerlendirme Raporu", "Tasarım Projesi Değerlendirme Raporu" veya "Rekabet Öncesi İşbirliği Projesi Değerlendirme ve Denetim Komisyonu Kararı" veya proje sözleşmesi, <p>istenir. Ar-Ge indirimine devam eden işletmelerden, izleyen vergilendirme dönemlerinde bu belgelerin yeniden ibrazı istenmez.</p> <p>- Yönetmelikte belirtilen belgelere tam tasdik raporu ekinde yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.</p>
DİĞER KURUMLARDAN SAĞLANAN DESTEKLER	Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan alınan destekler 5 yıl süresince özel bir fon hesabında takip edilecektir. Bu süre içerisinde sermayeye ilave dışında kullanılan tutarlar için zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır. Bu fonda yer alan tutarlar, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmaz.
İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	Amortismanı tabi olmayan gayrimaddi kıymet iktisaplarına ilişkin giderler kapsam dâhilinde sayılmamıştır.

PERSONEL GİDERLERİ	Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan Ar-Ge veya tasarım personeliyle ilgili olarak tahakkuk ettirilen ve gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması kapsamında bulunan ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir. Tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının %10'unu aşmamak kaydıyla, destek personeli maliyetleri de kapsam dâhilindedir.
DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER	Normal bakım ve onarım giderleri hariç olmak üzere, Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan alınan; mesleki veya teknik destek, test, laboratuvar ve analiz hizmetleri, hukuki veya bilimsel danışmanlık hizmetleri ile bu mahiyetteki diğer hizmet alımları kapsamında yapılan ödemelerdir. Söz konusu harcamalar Ar-Ge ve yenilik harcaması kapsamında gerçekleştirilen toplam proje harcama tutarının %50'sini geçemez.
AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI	Doğrudan ve sürekli olarak Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan iktisadi kıymetler dışında diğer işletme faaliyetlerinde de kullanılan iktisadi kıymetlerin amortisman giderleri gün hesabı yapılarak dikkate alınır.
GENEL GİDERLER	Ar-Ge veya tasarım merkezlerinin kira, su, enerji, bakım-onarım, haberleşme, nakliye giderleri ile bu merkezlerde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi bu merkezlerde yürütülen faaliyetin devamlılığını sağlamak için yapılan giderleri kapsar. Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine ilişkin sigorta giderleri, kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır. Bunun yanı sıra, "Ancak, büro ve kırtasiye gibi sarf malzemelerine ilişkin giderler bu kapsamda değerlendirilmez." ifadesi yürürlükten kaldırılarak bu harcamaların da Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilebilmesinin önü açılmıştır. Ar-Ge veya tasarım merkezlerine ilişkin olarak hesaplanan kira veya amortisman, su ve enerji giderleri hariç olmak üzere çeşitli kıstaslara göre ortak genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmez.
VERGİ, RESİM VE HARÇLAR	Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olan ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan vergi, resim ve harçlar kapsam dâhilindedir.
FİNANSMAN GİDERLERİ	Finansman giderleri kapsama dâhil değildir.

3.10.2 Sponsorluk harcamaları

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

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla,

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

sponsorluk harcaması olarak kabul edilmektedir.

Yapılan harcamanın sponsorluk için yapıldığı aşağıdaki şekilde tevsik edilebilir:

- ▶ Sponsorluk hizmeti alan ile sponsor arasında her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşme yapılması gerekir.
- ▶ Nakdi sponsorluk desteği için banka dekontu veya ödeme

makbuzu, nakdi desteğin elden teslim edilmiş olması halinde ise alındı makbuzu temin edilmelidir.

- ▶ Tevsik edici belge üzerinde "sponsorluk amacıyla" yatırıldığına dair bir ifadeye mutlaka yer verilmelidir.

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

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

3.10.3 Bağış ve yardımlar

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

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

- ▶ Kamu kurumları, vergiden muaf vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere yapılan ve kurum kazancının %5'ini aşmayan bağış ve yardımlar,

- Kamu kurumlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezleri ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası ve bunların faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağış ve yardımlar,
- Kamu kurumları, vergiden muaf vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere yapılan kültürel amaçlı bağışlar,
- Cumhurbaşkanı'nca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışlar,
- İktisadi işletmeleri hariç Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine yapılan nakdi bağış ve yardımlar.

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

3.10.3.1 Kurum kazancın %5'i ile sınırlı bağışlar

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

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

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

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

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

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

şeklinde formüle edilebilmektedir.

3.10.3.2 Eğitim ve sağlık tesisleri ile ibadethanelere yapılan bağışları

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

- Okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezleri ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamaların,

- Bu tesislerin inşası için yukarıda belirtilen kamu kuruluşlarına yapılan her türlü bağış ve yardımların,
- Mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan nakdi ve aynı bağış ve yardımların,

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

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

3.10.3.3 Yardım kampanyaları

Cumhurbaşkanı'nca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilir.

Örneğin 4372 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı (RG: 13.08.2021) ile ülkemizde 2021 yılında meydana gelen yangın ve sel afetleri ile bundan sonra meydana gelebilecek yangın ve sel afetleri sonrasında uygulanmak üzere insani yardım kampanyası başlatılmıştır.

2022 yılında ise 5130 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı (RG: 22.01.2022) ile Afganistan'da açlık ve soğuk kış şartları nedeniyle insani yardıma muhtaç sivil halka destek olunması amacıyla yardım kampanyası başlatılmıştır.

Söz konusu kampanyaların koordinasyonunu yapmak üzere Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı (AFAD) görevlendirilmiştir.

Cumhurbaşkanı'nca başlatılan yukarıda birkaç örneğine yer verilen yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan bağışların tamamı, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesindeki şartlar dahilinde gerek geçici vergi gerekse de kurumlar vergisi beyannamelerinde ayrıca gösterilmek şartıyla beyan edilen kurum kazancından indirilebilmektedir.

3.10.3.4 Kızılay Derneği ve Yeşilay Cemiyetine yapılan bağışlar

Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilir.

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

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

3.10.3.5 Türkiye Yeşilay Vakfına yapılan bağışlar

6487 sayılı Kanun'un (RG: 11.06.2013) 33. maddesinde, Türkiye Yeşilay Cemiyeti tarafından Kanun'un yayım tarihinden itibaren üç ay içinde Türkiye Yeşilay Cemiyeti ile aynı amaçları gerçekleştirmek üzere merkezi İstanbul'da olan "Türkiye Yeşilay Vakfı" adında bir vakıf kurulmasına ilişkin hüküm yer almaktadır. Aynı madde uyarınca bu vakfa yapılacak nakdi bağış ve yardımların tamamı gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından beyannameleri üzerinde bildirilen gelir veya kazançtan indirilebilecektir.

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

3.10.3.6 Üniversitelere yapılan bağışlar

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

3.10.4 Girişim sermayesi fonu

6322 sayılı Kanun'un 15. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'na "Girişim sermayesi fonu" başlıklı 325/A maddesi eklenmiştir. 15 Haziran 2012 tarihinde yürürlüğe giren söz konusu düzenleme uyarınca, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen gelirden girişim sermayesi fonu ayrılabilir. Bu fon, kurum kazancının veya beyan edilen gelirin %10'unu ve özsermayenin %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 6 ay içinde bu maddede belirtilen amaçla yeniden kullanılmaması halinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde vergiye tabi tutulur.

Yukarıdaki düzenleme kapsamında girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilmektedir.

3.10.5 Yurt dışına verilen hizmetlere ilişkin indirim

3.10.5.1 İndirim kapsamındaki hizmetler

Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanan;

- ▶ Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme ve veri analizi alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmelerinin,
- ▶ İlgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmelerinin,
- ▶ İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin,

münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın % 50'si kurum kazancından indirilebilmektedir.

Bakanlık tarafından mesleki eğitimin kapsamına giren hizmetler aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir:

- Planlama, tanıtım, satış, satış sonrası hizmetler, marka yönetimi, finansal yönetim, teknik destek, Ar-Ge, tasarım, dış tedarik, yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi, laboratuvar, araştırma ve analiz,

- Sanayi, turizm, inşaat, tarım, savunma, reklam, internet ve e-ticaret, çevre, sağlık, basın, kültür-sanat, sigorta, enerji, spor ve denizcilik, iç ve dış ticaret, lojistik ve ulaştırma.

3.10.5.2 İndirimden faydalanma şartları

- a. İndirimden faydalanabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi, mesleki eğitim, eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak olması,
- b. Hizmetin, Türkiye'den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olması,
- c. Faturanın yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi,
- d. Türkiye'den verilen, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme ve veri analizi hizmetlerinden yurt dışında yararlanması,
- e. İlgili bakanlığın izin ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetleri ile mesleki eğitim hizmetlerinin yararlanıcısının yurt dışında olması,

gerekmektedir.

3.10.6 Korumalı işyeri indirimi

5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanun'a göre kurulan korumalı iş yerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının yüzde 100'ü oranında korumalı iş yeri indirimi tutarı, gelir vergisi mükellefleri tarafından beyan edilen gelirden, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ise kurum kazancından indirilebilmektedir.

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

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

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

gerekmektedir.

Korumalı iş yeri statüsünün kazanılabilmesi için iş yerinde, yukarıda belirtilen niteliklere sahip en az sekiz engelli bireyin istihdam edilmesi ve bu iş yerlerinde çalışacak engelli bireylerin sayısının toplam işçi sayısına oranının yüzde 75'ten az olmaması şartları bulunmaktadır. Bu şartları sağlayan iş yerinin işvereni, Aile ve Sosyal Politikalar İl Müdürlüğüne başvuruda bulunabilmektedir. İlgili komisyon tarafından yapılan değerlendirme sonucunda uygun görülen iş yerlerine Valilikçe, Korumalı İş Yeri Statüsü Belgesi verilmektedir.

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

5479 sayılı Kanun'un (RG: 08.04.2006) 2. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası" başlıklı 19. maddesi yürürlükten kaldırılarak; yatırım indirimi istisnasına 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren son verilmiştir.

Ancak yapılan bir düzenleme (GVK geçici 69. madde) ile mükelleflerin yeni hükmün yürürlüğünden önce gerçekleştirmiş oldukları yatırımlar nedeniyle indirimine hak kazandıkları yatırım indirimi istisnası tutarlarını ilerleyen yıllarda kazançlarından indirebilmeleri sağlanmıştır.

Söz konusu geçici madde uyarınca; gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, 31 Aralık 2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

- 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6. maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1 Ocak 2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,
- Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga 19. maddesi kapsamında 1 Ocak 2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları,

nedeniyle, 31 Aralık 2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri çerçevesinde kazançlarından indirebileceklerdir. Bu hüküm çerçevesinde 2023 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinde, herhangi bir oran veya süre sınırlaması olmaksızın, varsa kazancın tamamı kadar yatırım indirimi istisnasından yararlanılabilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61. maddesi uyarınca, 24 Nisan 2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına istinaden (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadi kıymetler için yapılan harcamalar hariç), yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükelleflerin, söz konusu istisna kazançları üzerinden %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapma yükümlülükleri de bulunmaktadır.

Stopaj yükümlülüğünün kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihte yerine getirilerek, takip eden ayın 26'sına kadar muhtasar prim hizmet beyannamesi (MPHB) ile beyan edilmesi gerekmektedir. Buna göre hesap dönemi takvim yılı olan kurumlar tarafından nisan ayına ilişkin muhtasar beyanname ile mayıs ayının 26'sına kadar beyan edilecektir. Bu stopajın beyanname süresi içinde tek seferde ödenmesi gerekmektedir.

3.10.8 Nakdi sermaye artışlarında faiz indirimi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde, nakdi sermaye artışları üzerinden Kanun'da yer alan oranda hesaplanan faizin yarısının kurumlar vergisi matrahından indirilmesine ilişkin düzenleme yer almaktadır.

3.10.8.1 Uygulama esasları

Yasa hükmü uyarınca, sermaye şirketlerinin ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları ile yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan faiz tutarının %50'si kurumlar vergisi matrahından indirilebilecektir. Söz konusu faiz, T.C. Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan "Bankalarca Açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak hesaplanacaktır.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ise indirim uygulamasında TCMB tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan "Bankalarca Açılan Kredilere Uygulanan Ağırlıklı Ortalama Faiz Oranları"ndan "Ticari Krediler (TL Üzerinden Açılan) (Tüzel Kişi KMH ve Kurumsal Kredi Kartları Hariç)" faiz oranının dikkate alınacağı belirtilmiştir.

En son olarak 2022 hesap dönemine ilişkin indirim uygulamasında TCMB tarafından açıklanan %13,54 oranı kullanılmıştır. 2023

yılına ilişkin orana ise Rehber'in hazırlandığı tarih itibarıyla belli olmadığından burada yer verilememiştir. Yıllar itibarıyla uygulanan indirim oranlarını gösteren tabloya, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.13 Nakdi sermaye indirimi faiz oranları" başlığı altında yer verilmiştir.

Bu indirimden; finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, varlık kiralama şirketleri, bankalar ve sigorta şirketleri gibi finans, bankacılık ve sigortacılık sektöründe faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri yararlanamamaktadırlar.

İndirimden, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap döneminden itibaren başlamak üzere izleyen her bir dönem için ayrı ayrı yararlanılma imkânı varken, 7417 sayılı Kanun'un (RG: 05.07.2022) 49. maddesiyle bu uygulamadan yararlanma süresi 5 yıl ile sınırlandırılmıştır.

Buna göre söz konusu indirimden sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap dönemi ile bu dönemi izleyen 4 hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanılacaktır. Bu dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde azaltılan sermaye tutarı indirim hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

Diğer taraftan 7417 sayılı Kanun'un 50. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 15. maddenin 13 numaralı fıkrasıyla, Kanun'un yayım tarihinden (5 Temmuz 2022) önce gerçekleştirilen nakit sermaye artırımlarına ilişkin uygulama hakkında düzenleme yapılmıştır. Buna göre 5 Temmuz 2022 tarihinden önce sermaye artırımını yapan veya ilk defa kurulan şirketler, bu indirimden, 2022 yılı hesap dönemi dahil olmak üzere 5 hesap dönemi için yararlanabileceklerdir.

İndirim tutarı, nakdi sermayenin ödendiği ay kesri tam ay sayılmak suretiyle hesap döneminin kalan ay süresi kadar hesaplanır. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirilemeyen tutarlar sonraki hesap dönemlerine devreder.

Taahhüt edilen sermaye payının nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırıldığına ilişkin onaylı banka hesap özeti, kurumlar vergisi beyan süresi içinde vergi dairesine ibraz edilmelidir.

İndirim tutarının hesaplanmasında TCMB tarafından yararlanan yıl için en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alındığından, geçici vergi dönemlerinden sadece dördüncü geçici vergilendirme dönemi itibarıyla bu indirimden yararlanması mümkün bulunmaktaydı. Ancak 7338 sayılı Kanun'un (RG: 26.10.2021) 9. maddesiyle GVK'nın mükerrer 120. maddesinin birinci fıkrasında bazı değişiklikler yapılmıştır. Bunlardan biri de "... ilgili hesap döneminin ilk 9 ayı için belirlenen üçer aylık dönem kazançları üzerinden..." ibaresinin eklenmesi olmuştur. Bu değişiklik 4. dönem geçici vergi beyannameleri kaldırılmıştır. Bu hüküm 2022 yılına ilişkin olarak verilecek beyannamelerden itibaren uygulanmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir.

7338 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen yukarıdaki değişiklik uyarınca 2022 yılına ilişkin olarak verilecek beyannamelerden itibaren uygulanmak üzere nakdi sermaye artışına ilişkin indirimden sadece kurumlar vergisi beyannamelerinde yararlanılabilecektir.

Bu açıklamalar çerçevesinde kurum kazancından indirilebilecek tutar aşağıdaki formüle göre hesaplanacaktır:

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre

3.10.8.2 İndirim oranı

Kanun'da indirim oranı %50 olarak belirlenmiş olmakla birlikte, Bakanlar Kurulu'na/Cumhurbaşkanı'na bu oranı sifıra kadar indirme ve %100'e kadar artırma, halka açık sermaye şirketleri için halka açıklık oranına göre %150'ye kadar farklı uygulama konusunda yetki verilmiştir.

2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (RG: 30.06.2015) ile yukarıdaki yetki kullanılarak 1 Temmuz 2015 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere aşağıdaki kurumlar için daha yüksek oranlar belirlenmiştir. Buna göre Kanun'da belirlenen %50 oranına;

- a. Payları borsada işlem gören halka açık sermaye şirketlerinden, indirimden yararlanan yılın son günü itibarıyla, Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. nezdinde borsada işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen payların nominal tutarının ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermayeye oranı;
- %50 ve daha az olanlar için 25 puan,
 - %50'nin üzerinde olanlar için 50 puan,
- 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.

3.10.8.3 İndirimden yararlanamayacak olan sermaye artışları

- ▶ Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları,
- ▶ Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,
- ▶ Bilançoda yer alan özsermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları,
- ▶ Ortaklarca veya Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
- ▶ Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
- ▶ Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışları,

indirim tutarının hesaplamasında dikkate alınmamaktadır.

Örnek

(B) A.Ş.'nin sermayesinin nakdi olarak 6.000.000 TL artırılmasına ilişkin 14.03.2021 tarihinde karar alınmıştır. Ortaklar taahhüt edilen tutarın %25'i olan 1.500.000 TL'yi 31.03.2021 tarihinde şirketin banka hesabına yatırmış ve daha sonra sermaye artırımı kararı 03.04.2021 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir.

Şirket ortakları taahhüt ettikleri sermayenin kalan kısmı olan 4.500.000 TL'yi, sermaye artırımına ilişkin kararın tescil tarihinden sonra, 05.06.2021 tarihinde şirketin banka hesabına yatırmışlardır.

(B) A.Ş.'nin yararlanabileceği indirim oranı %50'dir. TCMB tarafından 2021 ve 2022 yıl sonları itibarıyla açıklanan ticari krediler faiz oranları sırasıyla %24,51 ve %13,54'tür. Buna göre 2021 ve 2022 yıllarına ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinde yararlanılabilecek indirim tutarları aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

a. 2021 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde indirilecek tutar

Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce (B) A.Ş.'nin banka hesabına yatırılan sermaye taahhüdünün %25'lik kısmı için bu kararın tescil tarihi (03.04.2021) esas alınmak suretiyle indirimden faydalanılması mümkündür.

Kararın tescil tarihinden sonra ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılan sermaye taahhütleri için ise bu tutarların şirketin banka hesabına yatırıldığı tarih dikkate alınarak indirim tutarı hesaplanacaktır.

▶ Tescilden önce yapılan sermaye ödemeleri için indirim hesabı

Nakden artırılan sermaye tutarı	1.500.000 TL
Sermaye artışının tescil tarihi	3 Nisan 2021
Süre (Nisan-Aralık ay sayısı, Nisan dâhil)	9 Ay
TCMB tarafından açıklanan yıllık faiz oranı (2021)	%24,51
Hesaplanan faiz (1.500.000 x %24,51 / 12 x 9)	275.737,50 TL
İndirilecek tutar (275.737,50 x %50)	137.868,75 TL

▶ Tescilden sonra yapılan sermaye ödemeleri için indirim hesabı

Nakden artırılan sermaye tutarı	4.500.000 TL
Nakdi sermayenin ödendiği tarih	5 Haziran 2021
Süre (Haziran-Aralık ay sayısı, Haziran dâhil)	7 Ay
TCMB tarafından açıklanan yıllık faiz oranı (2021)	%24,51
Hesaplanan faiz (4.500.000 x %24,51 / 12 x 7)	643.387,50 TL
İndirilecek tutar (643.387,50 x %50)	321.693,75 TL

▶ Toplam indirim tutarı

Tescilden önce yapılan ödemelere ilişkin indirim tutarı	137.868,75 TL
Tescilden sonra yapılan ödemelere ilişkin indirim tutarı	321.693,75 TL
2021 beyannamesinde indirilecek toplam tutarı	459.562,50 TL

b. 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde indirilecek tutar

Bu sermaye artışı 2021 yılında (7417 sayılı Kanun'un yayım tarihi olan 5 Temmuz 2022 tarihinden önce) gerçekleştirildiğinden, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 15. maddenin 13 numaralı fıkrası uyarınca 2022 yılı hesap dönemi dahil olmak üzere 5 hesap dönemi için uygulanabilecektir. Ancak bu dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde azaltılan sermaye tutarı indirim hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

Nakden artırılan sermaye tutarı	6.000.000 TL
Süre (Ocak-Aralık)	12 Ay
TCMB tarafından açıklanan yıllık faiz oranı-2022	%13,54
Hesaplanan faiz (6.000.000 x %13,54)	812.400 TL
2022 beyannamesinde indirilecek toplam tutar (812.400 x %50)	406.200 TL

3.10.9 İstanbul Finans Merkezi'nde (İFM) faaliyette bulunan kurumların transit ticaret kazançlarına ilişkin indirim

7421 sayılı Kanun'un (RG: 26.11.2022) 20. maddesiyle KVK'nın 10. maddesine (i) bendi eklenmiştir. Buna göre İstanbul Finans Merkezi Kanunu hükümlerine göre katılımcı belgesi olarak İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların, münhasıran bu faaliyet kapsamında yurt dışından satın alınan malları Türkiye'ye getirmeksizin yurt dışında satmalarından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımına aracılık etmelerinden sağladıkları kazancın %50'si kurumlar vergisi matrahından indirilebilmektedir.

26 Kasım 2022 tarihinde yürürlüğe giren bu indirim hükmünden yararlanılabilmesi için;

- ▶ Kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,
- ▶ Aracılık faaliyetine ilişkin malların satıcısı ve alıcısının Türkiye'de olmaması,

gerekmektedir.

Ayrıca aynı maddeyle Cumhurbaşkanı'na, yukarıdaki %50 oranını sifıra kadar indirme veya bir katına kadar artırma yetkisi verilmektedir.

Yukarıda belirtilen indirim kalemlerinin sırayla indirilmesinden sonra kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre (2022 yılı kazançları için %23, 2023 yılı kazançları için %20) kurumlar vergisi hesaplanmaktadır. Bu oran; bankalar, 6361 sayılı "Finansal Kiralama, Faktoring, Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanunu" kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri için %25 olarak uygulanmaktadır.

3.11 Tam mükellef kurumlarda vergi kesintisi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca; kamu idare ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı ile ziraî kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler, kurumlara, avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları belirli ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben %15 oranında vergi kesintisi yapmak zorundadırlar.

Ancak Cumhurbaşkanı'nın vergi kesintisi oranlarını her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye ve kurumlar vergisi oranına kadar artırma yetkisi bulunmaktadır. Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 1. maddesi uyarınca, GVK geçici 67. madde kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden KVK uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacaktır.

Buna göre Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi kapsamında istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben yapılacak tevkifata tabi bazı ödemeler ve bu ödemeler üzerinden yapılacak tevkifat oranları aşağıdaki gibi olmaktadır.

- 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 %5,
- Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden %20,
- Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden %10. (22.12.2021'den önce dağıtılan kâr paylarından %15 oranında tevkifat yapılmıştır.)

Vergi kesintisi yapmak zorunda olanların, kesilen bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine, vergilendirme dönemini izleyen ayın 26. günü akşamına kadar muhtasar ve prim hizmet beyannamesi (MPHB) ile bildirerek aynı süre içerisinde ödemeleri gerekmektedir.

Her türlü tahvil faizleri, mevduat faizleri, katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları, kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve repo gelirleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla bu gelirler üzerinden GVK geçici 67. maddenin yürürlükte olduğu süre boyunca Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Söz konusu menkul kıymet gelirleri üzerinden GVK geçici 67. madde uyarınca yapılacak tevkifatlar hakkında açıklamalarımız Rehber'in "2.9.7 Menkul kıymet gelir türleri itibarıyla vergilendirme esasları" bölümünde yer almaktadır.

3.12 Dar mükellefiyet ve dar mükellefiyette kurum kazancı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3. maddesine göre, aynı Kanun'un 1. maddesinde sayılan sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarından kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar dar mükellefiyete tabi olup, tam mükellef kurumlardan farklı olarak sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilmektedirler.

Dar mükellefiyete tabi kurumların ticari ve zirai kazançları dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanunu'nun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanmaktadır. Ancak bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler (ticari kazanç hakkındaki hükümler) çerçevesinde tespit edilir. Bu durumda, dar mükellef kurumların safi kurum kazancının tespitinde ilgili kanun maddelerinde belirtilenlerin yanında ayrıca aşağıdaki indirimlerin yapılması da kabul edilmemektedir:

- Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin Türkiye'deki dar mükellef kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için, dar mükellefin ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verdiği faizler, komisyonlar ve benzeri giderler.
- Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelere gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleri hariç olmak üzere, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar.

Dar mükellef kurumlar, iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının beyanı ile ilgili olarak tam mükellef kurumların tabi oldukları hükümlere tabidirler. Ancak dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergiye tabi kazancının Gelir Vergisi Kanunu'nda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren on beş gün içinde vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır.

3.13 Dar mükellefiyette vergi kesintisi

Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak vergi kesintisi ile ilgili düzenlemeler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde yer almaktadır.

Buna göre, dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen ve kurumlar vergisi stopajına tabi kazanç ve iratlar şunlardır:

- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri
- Serbest meslek kazançları
- Gayrimenkul sermaye iratları
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) no.lu bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları
- Ticari veya zirai kazanç dâhil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller
- Türkiye'de bir iş yeri ya da daimî temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlara tam mükellef kurumlar tarafından dağıtılan kâr payları
- Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutarlar

h. Türkiye'de iş yeri ve daimî temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayirlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar,

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca, yukarıda sayılan kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen ya da tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Cumhurbaşkanı belirtilen vergi kesintisi oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye ve belirlenen oranın bir katına kadar yükseltmeye yetkilidir.

Bakanlar Kurulu'nun, 3 Şubat 2009 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2009/14593 sayılı Kararı uyarınca, Rehber'in hazırlandığı tarih itibarıyla, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi kapsamında dar mükellefiyete tabi kurumlara yapılacak tevkifata tabi bazı ödemeler ve bu ödemeler üzerinden yapılacak tevkifat oranları aşağıdaki gibi olmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara yapılan hakediş ödemeleri üzerinden	%5*
Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak serbest meslek kazançlarından	%5
Diğer serbest meslek kazançlarından	%20
Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından	%1
Diğer gayrimenkul sermaye iratlarından	%20
Telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden	%20
Dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden	%10**
Türkiye'de iş yeri ve daimî temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayirlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden	%0
Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım kurumlarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kâr payları dâhil)	%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	%10**
İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden	%15

* 3491 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (RG: 04.02.2021) ile tevkifat oranı %3'ten %5'e çıkarılmıştır. Bu oran 1 Mart 2021 tarihinden itibaren, avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yapılan ödemeler için geçerlidir.

** 4936 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (RG: 22.12.2021) ile tevkifat oranı %15'ten %10'a düşürülmüştür. Bu oran 22 Aralık 2021 tarihinden itibaren dağıtılan kâr payları/ana merkeze aktarılan tutarlar için geçerlidir.

Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin 7. fıkrasında, vergi cennetleriyle mücadele amacıyla getirilmiş özel bir hüküm yer almaktadır. Buna göre kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanlığı'nca ilan edilen diğer ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dâhil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk

ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %30 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Cumhurbaşkanı'nın bu ülke ve bölgelere yapılacak olan bazı ödemelerle (emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri, deniz ve hava araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler gibi) ilgili olarak %30 olan stopaj oranını, sifıra kadar indirme yetkisi bulunmaktadır.

Diğer taraftan yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri %30 oranındaki stopajın kapsamı dışında bulunmaktadır.

Söz konusu düzenleme, 2006 yılı başından itibaren yürürlüğe girmiştir. Ancak Rehber'in hazırlandığı tarih itibarıyla hangi ülkelerin bu kapsamda değerlendirileceği ve stopaj oranları konusunda Cumhurbaşkanlığı tarafından herhangi bir belirleme yapılmadığından, yukarıda açıklanan %30 oranındaki stopajın uygulama alanı bulunmamaktadır.

3.14 Kurum vergi yapısı

3.14.1 Oran

3.14.1.1 Kurumlar vergisi oranı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde kurumlar vergisi oranı %20 olarak belirlenmiştir. Ancak son yıllardaki yasal düzenlemeler çerçevesinde kurumlar vergisi oranları aşağıdaki şekilde uygulanmıştır:

a. 2018, 2019 ve 2020 yıllarına ilişkin kurum kazançlarına uygulanan oran

7061 sayılı Kanun'un (RG: 05.12.2017) 91. maddesiyle, KVK'ya eklenen geçici 10. madde uyarınca, kurumların 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine ilişkin kurum kazançları üzerinden %22 oranında kurumlar vergisi hesaplanmıştır.

b. 2021 ve 2022 yıllarına ilişkin kurum kazançlarına uygulanan oran

► Banka ve finans kurumları dışındaki kurumlar

Kurumlar vergisi oranı, 7316 sayılı Kanun'un (RG: 22.04.2021) 11. maddesiyle, KVK'ya eklenen geçici 13. madde ile 2021 yılı vergilendirme dönemine ilişkin kurum kazançları için %25, 2022 yılı vergilendirme dönemine ilişkin kurum kazançları için %23 olarak belirlenmiştir.

Bu hüküm, 1 Temmuz 2021 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak ve 1 Ocak 2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemine (özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için 1 Ocak 2021 tarihinden itibaren başlayan hesap dönemine) ait kurum kazançları için geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

► Banka ve finans kurumları

7394 sayılı Kanun'un (RG: 15.04.2022) 25 ve 26. maddeleriyle, bankalar, 6361 sayılı "Finansal Kiralama, Faktoring, Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanunu" kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri için kurumlar vergisi oranı %25'e yükseltmiştir.

Bu hüküm, 1 Temmuz 2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak ve 1 Ocak 2022 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemine ait kurum kazançları için geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

c. 2023 ve takip eden yıllara ilişkin kurum kazançlarına uygulanan oran

Geçici süreyle kurumlar vergisi oranını artıran yasa hükmüne ilişkin herhangi bir süre uzatımı veya yeni bir yasal düzenleme olmadığı taktirde 2023 yılına ilişkin kurum kazançları üzerinden %20 oranında kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

Ancak bankalar, 6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri için kurumlar vergisi oranı %25 olarak uygulanmaya devam edilecektir.

3.14.1.2 İndirimli kurumlar vergisi oranı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar için geçerli olan indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamasına ilişkin hüküm yer almaktadır.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalarımız, Rehber'in "10.1.3.4 İndirimli kurumlar vergisi uygulaması" bölümünde dikkatinize sunulmaktadır.

3.14.1.3 KOBİ birleşmesinde kurumlar vergisi oranı

6770 sayılı Kanun'un (RG: 27.01.2017) 29. maddesiyle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesine 5. fıkraya eklenmiştir. Buna göre Cumhurbaşkanı'na; KVK'nın 19. maddenin birinci fıkrası kapsamında birleşen sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştiğal eden küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin (KOBİ), birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları ile bu kapsamda birleşen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına kurumlar vergisi oranını %75'e kadar indirimli uygulama konusunda yetki verilmiştir.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalarımız, Rehber'in "10.9.5 KOBİ birleşmelerinde indirimli kurumlar vergisi oranı" bölümünde dikkatinize sunulmaktadır.

3.14.1.4 Payları ilk defa halka arz edilen kurumlar için indirimli kurumlar vergisi oranı

7256 sayılı Kanun'un (RG: 17.11.2020) 35. maddesiyle KVK'nın 32. maddesine yeni bir fıkra eklenmiştir. Buna göre, payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların, paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere 5 hesap dönemine ait kurum kazançlarına kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli olarak uygulanacaktır.

Ancak bu oran indirim; bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, ödeme ve elektronik para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri için geçerli değildir.

İlgili düzenleme; 1 Ocak 2021 tarihinden, özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerde 2021 takvim yılında başlayan özel hesap döneminin başından itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

3.14.1.5 İhracatçı veya imalatçı kurumlar için indirimli kurumlar vergisi oranı

7351 sayılı Kanun'un (RG: 22.01.2022) 15. maddesiyle KVK'nın 32. maddesine iki yeni fıkra eklenmiştir. Buna göre, ihracat yapan kurumların, münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi 1 puan indirimli olarak uygulanacaktır.

Diğer taraftan sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştiğal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde

ettikleri kazançlarına da kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanacaktır. Bu kazançların ihracata isabet eden kısmı için ihracatçı şirketler için geçerli olan yukarıdaki oran indirimi ayrıca uygulanmayacaktır.

Her iki oran indirimi, 32. madde kapsamındaki diğer indirimler uygulandıktan sonraki kurumlar vergisi oranına uygulanacaktır.

Bu hüküm, 1 Ocak 2022 tarihinden, özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerde 2022 takvim yılında başlayan özel hesap döneminin başından itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

3.14.2 Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar Rehber'in "2.10.3 Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" başlıklı bölümünde dikkatinize sunulmaktadır.

3.14.3 Kâr payı stopajı

Tam mükellef kurumlar tarafından, kâr dağıtımı yapıldığı durumda, dağıtılan temettü üzerinden ortağın statüsüne göre ayrıca kâr payı stopajı da yapılması gerekmektedir.

Buna göre tam mükellef kurumlar tarafından;

- ▶ Tam mükellef gerçek kişilere,
- ▶ Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara,
- ▶ Türkiye'de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara,
- ▶ Dar mükellef gerçek kişilere,
- ▶ Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere,

dağıtılan kâr payları üzerinden %10 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Bu oran %15 olarak uygulanmakta iken 4936 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı (RG: 22.12.2021) ile 22 Aralık 2021 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %10'a indirilmiştir.

Diğer bir anlatımla tam mükellef kurumlar tarafından, tam mükellef kurumlar ile Türkiye'de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Dar mükelleflere yapılacak kâr dağıtımında, dar mükellefin mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında imzalanmış olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması varsa, söz konusu anlaşmada yer alan vergi oranı dikkate alınabilmektedir.

Bu stopajın kâr dağıtımı yapan kurum tarafından temettünün nakden veya hesaben ödendiği döneme ilişkin muhtasar ve prim hizmet beyannamesi (MPHB) ile beyan edilmesi gerekmektedir. Buna göre beyanname kâr dağıtımını takip eden ayın 26'sına kadar verilecek, hesaplanan vergi de aynı süre içinde ödenecektir.

3.15 Geçici vergi

3.15.1 Beyan dönemleri

Kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefiyete tabi kurumlarda ticari ve zirai kazançlarla sınırlı olmak üzere) cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, üçer aylık kazançlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesinde belirtilen esaslara göre kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenmekteydi.

7338 sayılı Kanun'un (RG: 26.10.2021) 9. maddesiyle söz konusu hükümden bazı değişiklikler yapılmıştır. Bunlardan biri de Kanun hükmüne "... ilgili hesap döneminin ilk 9 ayı için belirlenen üçer aylık dönem kazançları üzerinden..." ibaresinin eklenmesidir. Bu değişikliklikle 4. dönem geçici vergi beyannameleri kaldırılmış olmaktadır.

Söz konusu düzenleme, 2022 yılına ilişkin olarak verilecek beyannamelerden itibaren uygulanmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu kapsamda normal hesap dönemine (takvim yılı) tabi kurumlar vergisi mükellefleri 2021 yılına ilişkin 4. dönem geçici vergi beyannamelerini 17 Şubat 2022 tarihine kadar vermişlerdir. 2023 yılı Şubat ayında verilmesi gereken 2022 yılına ilişkin 4. dönem geçici vergi beyannamelerinden başlamak üzere 4. dönem geçici vergi beyannameleri ise verilmeyecektir.

Buna göre, hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için 2023 yılına ilişkin geçici vergi dönemleri ile beyan ve ödeme süreleri aşağıdaki gibi olmaktadır:

Dönemi	Beyan ve ödeme süresi
01.01.2023 - 31.03.2023	17.05.2023 Çarşamba
01.01.2023 - 30.06.2023	17.08.2023 Perşembe
01.01.2023 - 30.09.2023	17.11.2023 Cuma

Vergi Usul Kanunu'nun "Hesap dönemi" başlıklı 174. maddesinde, özel hesap dönemi tayin edilenlerin kazançlarının, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılacağına ilişkin hüküm vardır. Bu hüküm kapsamında özel hesap dönemine tabi kurumlar vergisi mükellefleri; 2020-2021 özel hesap dönemine ilişkin 4. dönem geçici vergi beyannamelerini hesap döneminin kapandığı tarihi takip eden ikinci ayın 17'sine kadar verecekler, 2021-2022 özel hesap döneminden başlamak üzere 4. dönem geçici vergi beyannamelerini ise vermeyeceklerdir.

3.15.2 Geçici vergi oranı

Kurumlar vergisi mükellefleri için geçici vergi oranı %20 olmakla birlikte, 7061 sayılı Kanun'un (RG: 05.12.2017) 91. maddesiyle; 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine (özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için ilgili yıl içinde başlayan hesap dönemlerine) ait kurum kazançları için kurumlar vergisi ve geçici vergi oranları %22 olarak uygulanmıştır.

7316 sayılı Kanun'un (RG: 22.04.2021) 11. maddesiyle 2021 ve 2022 yıllarına ilişkin kurumlar vergisi ve geçici vergi oranlarında bir artış daha yapılmıştır. Buna göre kurumlar vergisi mükelleflerinin 2021 yılı kurum kazançları üzerinden %25, 2022 yılı kurum kazançları üzerinden %23 oranında kurumlar vergisi hesaplanması gerekmektedir. Söz konusu dönemlere ilişkin geçici vergi beyannameleri üzerinden de aynı oranlarda geçici vergi hesaplanmalıdır.

Bu oranlar, özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için ilgili yıl içinde başlayan hesap dönemine ait kazançlara uygulanacaktır.

7316 sayılı Kanun'la getirilen yeni oranlar; 1 Temmuz 2021 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak ve 1 Ocak 2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemine (özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için 1 Ocak 2021 tarihinden itibaren başlayan hesap dönemine) ait kurum kazançları için geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

2023 yılına ilişkin kurum kazançlarından başlamak üzere kurumlar vergisi oranına paralel olarak geçici vergi oranı da %20'ye düşmektedir. Ancak bu oran 2022 yılı kurum kazançlarından başlamak üzere; bankalar, 6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri için %25 olarak uygulanmaktadır.

3.16 Kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi

KKurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir. Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin

kapandığı ayı izleyen 4. ayın sonuna kadar mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilir.

Buna göre, hesap dönemi takvim yılı olan kurumlar için beyanname verme zamanı, hesap döneminin kapanmasını takip eden dördüncü ay olan nisanın sonuna (30'una) kadardır. Özel hesap dönemi kullanan kurumların beyannameleri ise hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 4. ayın sonuna kadar verilmektedir. Anılan tarihlere kadar tahakkuk ettirilen kurumlar vergisinin aynı süre içerisinde ödenmesi gerekmektedir.

Birleşme işlemlerinde kurumlar vergisi beyannamesi münfesi kurum ile birleşilen kurum tarafından birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilir.

Tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde ise beyannamenin ülkenin terk edilmesinden önceki 15 gün içinde verilmesi gerekmektedir.

Yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, kurumun kurumlar vergisi uygulaması bakımından bağlı olduğu yer vergi dairesine verilir. Söz konusu vergi dairesi;

- Tam mükellefiyette, kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yerin,
- Dar mükellefiyette, kurumun Türkiye'deki iş yerinin veya daimî temsilcisinin bulunduğu yerin; Türkiye'de iş yeri veya daimî temsilci yoksa yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesidir.

3.17 Kâr dağıtımı

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca pay sahiplerine birtakım haklar tanınmış olup, kâr payı hakkı bu tasnifte pay sahiplerinin mal varlığı hakları altında yer almaktadır. Pay sahibinin kâr payı hakkı, paydan doğan ve şarta bağlı bir hak niteliğindedir. Faaliyet döneminin sonunda şirket nezdinde dağıtılabılır net dönem kârı bulunması halinde, genel kurul kanun ve esas sözleşme hükümlerine göre net kârın dağıtılmasına karar verebilir. Bu suretle pay sahiplerinin şarta bağlı kâr payı hakları, şartsız bir alacak hakkına dönüşmüş, talep edilebilir hale gelmiş olur.

Türk Ticaret Kanunu'nun 507 ve 508. maddeleri gereğince esas sözleşmede aksi belirtilmedikçe pay sahipleri, dağıtılmaya tahsis edilmiş net dönem kârına oransallık ilkesi ile uyumlu olarak esas sermayedeki karşılığı ödenmiş payları nispetinde katılma hakkına sahiptir. Şirketler, yıllık bilançoda bulunan net dönem kârından kanuni ve isteğe bağlı yedek akçeleri ayırdıktan sonra dağıtılabılır kâr payı tutarını belirlemektedir. Kâr payı ancak yıllık net dönem kârından ve bu amaç için ayrılan veya herhangi bir amaca özgülenmemiş serbest yedek akçelerden ve fonlardan dağıtılabılır. Şirketin geçmiş yıllara ait zararları kapatılmadan net dönem kârı hesaplanarak kâr payı dağıtımı mümkün olmamaktadır.

Anonim ve limited şirketlerde genel kurulda temsil edilen oyların çoğunluğu ile kâr payı dağıtımına karar verilir. Kâr payı dağıtımında üç hususa dikkat edilmelidir. Bunlar; kârın gerçekten elde edilmiş olması, şirket genel kurulu kâr payı dağıtımına ilişkin bir karar almış bulunması ve kâr dağıtımının sermayenin yarısını aşmadıkça kanuni yedek akçelerden yapılmamasıdır.

Kâr dağıtım tablosu aşağıdaki gibidir:

- ▶ Dönem ticari kârı
- ▶ (Ödenecek vergi ve yasal yükümlülükler)
- ▶ Net dönem kârı
- ▶ (Geçmiş yıl zararları)
- ▶ (I. Tertip yedek akçe)
- ▶ (İşletmede bırakılması gereken fonlar)
- ▶ Dağıtılabılır net dönem kârı
- ▶ (Ortaklara I. temettü)

- ▶ (Personele temettü)
- ▶ (Yönetim kuruluna temettü)
- ▶ (Ortaklara II. temettü)
- ▶ (II. tertip yedek akçe)
- ▶ (Kâr payı stopajı)
- ▶ (Statü yedekleri / Sözleşme hükümlerine göre)
- ▶ (Diğer kâr yedekleri / Genel kurul kararına göre)
- ▶ (Özel fonlar / Çeşitli mevzuat hükümlerine göre)

3.17.1 Kâr yedekleri

Kâr yedekleri şirketlerde, Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarınca ve/veya esas sözleşme ve yetkili organlar tarafından alınan kararlar doğrultusunda ayrılacak olan kanuni yedekler, statü yedekleri, şirketin isteği ile ayrılan yedekler ve diğer kâr yedekleri olarak sıralanabilir.

3.17.1.1 Kanuni yedek akçe

Türk Ticaret Kanunu, kâr dağıtımını yapılması için, kanuni yedek akçelerin net dönem kârından ayrılmasını zorunlu kılmıştır. Şirketlerin yetkili organları bu yedek akçelerin ayrılmaması ya da eksik ayrılması konusunda karar veremezler.

Türk Ticaret Kanunu'nun 519. maddesi gereğince ayrılması gereken kanuni yedek akçeler aşağıdaki şekildedir.

a. I. Tertip yedek akçe

Genel kurul tarafından verilen karar ile yıllık kârın yüzde beşinin, ödenmiş sermayenin yüzde yirmisine ulaşıncaya kadar ayrılan yedek akçe I. tertip yedek akçe olarak adlandırılmaktadır. Ayrılan I. tertip yedek akçelerin toplamı, bahsi geçen sınıra ulaştığında I. tertip yedek akçe ayrılması zorunluluğu ortadan kalkar. Fakat Türk Ticaret Kanunu'nun 521. maddesi uyarınca şirket esas sözleşmesinde yedek akçeye yıllık kârın yüzde beşinden fazla bir tutarın ayrılacağı ve/veya yedek akçenin ödenmiş sermayenin yüzde yirmisine aşabileceğine dair bir hüküm konulabilir. Yedek akçe ayrılmaya devam edilirse fazla ayrılan kısım isteğe bağlı olarak ayrılan yedek akçe olarak kabul edilir.

b. II. Tertip yedek akçe

Genel kurul net dönem kârından, pay sahipleri tarafından ödenmiş sermayenin yüzde beşi oranında I. tertip kanuni yedek akçe ayırdıktan sonra, pay sahipleri ile kâra katılan diğer kimselere dağıtılması kararlaştırılan kısmın yüzde onunu II. tertip kanuni yedek akçe olarak ayırmak durumundadır.

Dağıtılacak kâr payı sadece ödenmiş sermayenin yüzde beşini karşılıyor ya da altında kalıyorsa, kâr dağıtımından II. tertip yedek akçe ayrılmaz.

Türk Ticaret Kanunu'nun 511. maddesi uyarınca esas sözleşmede kurucular, yönetim kurulu üyelerine ve/veya diğer kimselere şirket kazancından verilmek üzere menfaatler öngörülmüşse genel kurul, I. ve II. tertip kanuni yedek akçelerin yanı sıra bu tutarları da ayırmak mecburiyetindedir. II. tertip kanuni yedek akçenin hesaplanmasında kuruculara, yönetim kurulu üyelerine ve/veya diğer kimselere dağıtılması kararlaştırılan kârlar da hesaba katılır.

3.17.1.2 Statü yedekleri

Statü yedekleri, şirket ana sözleşmesi gereği ayrılan yedeklerdir. Statü yedeklerinin ayrılması zorunlu değildir. İsteğe bağlı olarak ayrılırlar. Şirketler bu yöndeki isteklerini, ana sözleşmeye koydukları bir hükümle belli ederler.

3.17.1.3 Şirketin isteği ile ayrılan yedek akçe

Sermaye şirketleri, genel kurullarının verdiği karar sonucunda ya da dağıtım dışı tutulan ve şirkette alıkonulan kârları şirketin isteği ile ayrılan yedek akçe olarak tutabilirler.

3.17.1.4 İşletmede bırakılması gereken fonlar

Dayanağını TTK'nın 523. maddesinin ikinci fıkrasında bulmaktadır. Buna göre; genel kurul;

- ▶ Aktiflerin yeniden sağlanabilmesi için gerekliyse,
- ▶ Bütün pay sahiplerinin menfaatleri dikkate alındığında, şirketin sürekli gelişimi ve olabildiğince kararlı kâr payı dağıtımını yönünden haklı görülüyorsa,

Kanunda ve esas sözleşmede öngörülenlerden başka yedek akçe ayrılmasına da karar verebilir. Bu bağlamda ayrılan özel yedek akçe ve fonları iki ana başlık altında gruplamak mümkündür. Bunlar;

a. İstikrarlı kâr dağıtımını amacıyla ayrılan özel yedek akçeler:

Bu özel yedek akçeler, kârın yüksek olduğu dönemlerde bir kısmını dağıtmayarak işletme bünyesinde özel yedek akçe tutulup az olduğu ya da zararlı kapanan dönemlerde pay sahiplerine istikrarlı bir şekilde kâr dağıtımını amacıyla ayrılmaları.

b. Diğer fonlar:

Diğer fonlar, ileride olması muhtemel zarar ve giderlere karşılık olmak üzere şirket genel kurul kararıyla dönem net kârından ayrılanlar ile vergi mevzuatı uyarınca işletmede bırakılması zorunlu olan fonlardır.

Uygulamada örnek verilebilecek fonlar şunlardır:

- ▶ Yatırım yenileme fonları
- ▶ Büyük tamir giderlerini karşılama fonları
- ▶ İşçilere ödenecek tazminat fonları
- ▶ Olağanüstü amortismanlar karşılama fonları
- ▶ Yatırım indirim fonu
- ▶ Finansman fonu
- ▶ Maliyet artış fonu
- ▶ Enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan fonlar.

3.17.1.5 Çalışanlar ve işçiler lehine yardım akçesi

Şirketler esas sözleşmelerinde; şirketin yöneticileri, çalışanları ve işçileri için yardım kuruluşları kurulması veya bunların sürdürülebilmesi amacıyla veya bu amacı taşıyan kamu tüzel kişilerine vermek üzere yedek akçe ayrılmasını öngörebilir. Yardım amacına özgülünen yedek akçelerin ve diğer malların şirketten ayrılması suretiyle bir vakıf veya kooperatif kurulması Türk Ticaret Kanunu'nun 522. maddesi uyarınca zorunludur.

3.17.1.6 Diğer kâr yedekleri

Yasal olarak ayrılması gereken yedekler, esas sözleşme gereğince ayrılması gereken yedekler ve dağıtım dışı bırakılan kârların oluşturduğu yedekler dışında, işletmede bırakılan ve kârdan ayrılan başka yedekler, diğer kâr yedeklerini oluşturur.

3.17.2 Dağıtılacak kâr payı

Sermaye şirketleri kârlarını hangi kistaslara göre dağıtacaklarını esas sözleşmelerine koyacakları hükümlerle düzenleyebilirler. Fakat bu dağıtım şeklinin esas sözleşmede yer alması zorunlu değildir. Esas sözleşmede, kâr dağıtımını ile ilgili hükümlerin bulunmaması durumunda kârın Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre dağıtılması gerekir.

- a. Ortaklara birinci temettü: Türk Ticaret Kanunu uyarınca, işletmeler ödenmiş sermayelerinin en az %5'i oranında ortaklara birinci temettü dağıtmak zorundadır.
- b. Ortaklara ikinci temettü: Ortaklara ne kadar ikinci temettü dağıtılacağına genel kurul karar verir.

Kanun ve esas sözleşme hükümlerine göre zorunlu ayırımlar yapıldıktan sonra, geriye kalan kâr veya bu gaye için kullanılabilir serbest yedek akçeler, dağıtılabilir kâr payını oluşturur. Bu tutar, hak sahiplerine esas sözleşmede aksi düzenlenmemiş ise sermaye payı için şirkete yaptıkları ödemeler oranında dağıtılabilir.

Son olarak esas sözleşmeye, kârın, payın itibari değerine göre hesaplanacağına dair bir hüküm konulabileceği gibi kâr payında öncelik veya başkaca imtiyazlar da konulabilecektir.

3.17.3 Kâr payı avansı dağıtımı ve vergilendirilmesi

Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olmayan anonim şirketler, limited şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin kâr payı avansı dağıtımında uyacakları usul ve esasları düzenlemek amacıyla "Kâr Payı Avansı Dağıtımına Hakkında Tebliğ" 9 Ağustos 2012 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bahsi geçen Tebliğ'de kâr payı avansı dağıtımı için iki tane ön şarttan bahsedilmekte olup, bunlardan ilki kâr payı avansı dağıtılacak hesap döneminde hazırlanan üç, altı veya dokuz aylık ara dönem finansal tablolara göre kâr edilmiş olması, ikincisi genel kurul kararı alınmış olmasıdır. Ancak Tebliğ'de açık bir şekilde belirtilmemiş olmakla birlikte şirket esas sözleşmesinde kâr payı avansı dağıtımına yer verilmesi de faydalı olacaktır.

Kâr payı dağıtımının ilk ön şartı olan ara dönem finansal tablolara göre kâr edilmiş olması "Kâr payı avansı dağıtılacak hesap döneminde hazırlanan üç, altı veya dokuz aylık ara dönem finansal tablolara göre kâr elde edilmiş olması durumudur." şeklinde tanımlanmaktadır.

Dağıtılacak kâr payı avansı tutarı ise oluşan ara dönem kârından;

- ▶ Geçmiş yıl zararlarının tamamı (varsa),
- ▶ Vergi, fon ve mali karşılıklar,
- ▶ Ayrılması gereken yedek akçeler (kanunen ve esas sözleşme uyarınca öngörülenler),
- ▶ İmtiyazlı pay sahipleri için ayrılacak tutarlar (varsa),
- ▶ İntifa senedi sahipleri için ayrılacak tutarlar (varsa),
- ▶ Kâra katılan diğer kimseler için ayrılacak tutarların (varsa),

indirilmesi suretiyle hesaplanır.

Aynı hesap dönemi içinde, izleyen ara dönemlerde de kâr oluşması halinde dağıtılacak kâr payı avansı tutarı yukarıda belirtilenlerin yanı sıra önceki ara dönem veya dönemlerde ödenmiş olan kâr payı avansı tutarları da indirilerek hesaplanır. Ödenecek kâr payı avansı, bu şekilde hesaplanan tutarın yarısını geçemez.

Kâr payı dağıtımının ikinci ve son ön şartı olan genel kurul kararı ise anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde toplantıda hazır bulunan oyların çoğunluğu ile limited şirketlerde ise toplantıda temsil edilen oyların salt çoğunluğu ile alınır.

Kâr payı avansı ödemelerinde esaslar:

- ▶ Kâr payı dağıtım tarihleri itibarıyla ortaklara payları oranında ödenir.
- ▶ Kâr payı, imtiyazlı paylara imtiyaz dikkate alınmaksızın ödenir.
- ▶ İntifa senedi sahiplerine, ortak olmayan yönetim organı üyelerine ve ortaklar dışında kâra katılan diğer kimselere kâr payı avansı ödenmez.
- ▶ Ortakların sermaye taahhüt borçları dışında şirkete borçlu olmaları halinde söz konusu borç ortağa ödenecek kâr payı avansından mahsup edilir.

Genel kurul kararını müteakip şirketin yönetim organı kâr payı dağıtımına ilişkin bir rapor hazırlar. İşbu raporda finansal tabloların dürüst resim ilkesine uygun olarak hazırlandığı ve kâr payı avansının usulüne uygun olarak hesaplandığı belirtilir. Son olarak, şirketin yönetim organınca raporda tespit edilen kâr payı avansının ortaklara ödenmesine ve bu ödemelerin yapılma usulüne ilişkin karar alınır. Kâr payı avansı tutarları bu kararı izleyen en geç 6 hafta içerisinde ödenir.

Kurumlar vergisi mükelleflerince avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

Avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesilmesi, kârın nakden veya hesaben dağıtıldığı, diğer bir ifadeyle avansın, kâr dağıtım kararı uyarınca dağıtılan kârdan mahsup edildiği tarihte gerçekleşecektir. Şu kadar ki; bu süre, ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihi içeren hesap döneminin sonunu geçemeyecektir.

Avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmayacaktır.

3.17.4 Yabancı ortağın bulunması halinde kâr dağıtımı

Türkiye ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamış ülkelerin mukimlerine yapılacak kâr dağıtımı sebebiyle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesine göre tevkifat yapılması sırasında, vergi anlaşmalarının, temettüer ile ilgili 10. maddesindeki oranların ayrıca dikkate alınması gerekmektedir.

Anlaşmaların anılan maddesinde belirtilen oranların Türkiye'de uygulanan oranların altında kalması halinde, kâr payının yabancı ortağa dağıtılan kısmına vergi anlaşmasında belirtilen oranın; anlaşmada belirtilen oranın, Türkiye'de uygulanan oranın üzerinde olması halinde ise Türkiye'deki oranın uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, 1 seri numaralı "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği"nde, anlaşmada öngörülenin üzerinde vergi tevkifatı yapılması durumunda, fazla ödenen vergilerin iade edilebileceği hükme bağlanmış ve iade şartları açıklanmıştır.

3.18 2022 takvim yılına ilişkin kurumlar vergisi ve kâr payı stopajı hesaplama örneği

1. Veriler

- ▶ (R) A.Ş.'nin 31 Aralık 2022 tarihli bilanço ve gelir tablosunda yer alan dönem kârı 3.080.000 TL'dir. (Vergi karşılığı ayrılmamıştır.)
- ▶ Kurum kayıtlarında yer alan, kıdem tazminatı karşılığı, ödenen özel iletişim vergileri, binek otomobillere ilişkin benzin, tamir, bakım gibi giderlerin %30'u ile ödenen motorlu taşıt vergileri, belgesiz giderler gibi kanunen kabul edilmeyen giderlerinin toplamı 125.000 TL'dir.
- ▶ (R) A.Ş. sermayesine iştirak ettiği (X) Ticaret A.Ş.'nin kâr dağıtım kararına istinaden 1 Nisan 2022 tarihinde aldığı 80.000 TL nakit temettüyü gelir olarak kayıtlarına intikal ettirmiştir.
- ▶ Kurumun 2021 yılından kaynaklanan 1.050.000 TL tutarında geçmiş yıl zararı bulunmaktadır. (Bu tutar şirketin beyannamesi ve bilançosunda yer almaktadır.)
- ▶ Mükellef kurum 18 Şubat 2020 tarihinde 1.500.000 TL bedel ödeyerek iştirak ettiği şirketin hisselerini 12 Haziran 2022 tarihinde 2.940.000 TL'ye satmıştır. Bu satıştan oluşan 1.440.000 TL (2.940.000-1.500.000) tutarındaki kâr, 2022 yılında gelir kayıtlarına intikal ettirilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca istisna olarak değerlendirilecek olan kazancın %75'lik kısmı (1.080.000 TL), 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme tarihine kadar "549 Özel Fonlar" hesabına alınmıştır.
- ▶ Kurumun bünyesinde gerçekleştirdiği Ar-Ge faaliyetleri ile ilgili olarak 5746 sayılı Kanun kapsamında indirebileceği Ar-Ge indirimi tutarı 600.000 TL'dir.
- ▶ Halka açık olmayan (R) A.Ş.'nin ödenmiş sermayesi 3.000.000 TL olup, sermayesinin %30'u tam mükellef gerçek kişilere aittir. Kalan %70'lik hisse ise tam mükellef kurum statüsündeki ortaklara aittir.
- ▶ Şirket Genel Kurulu tarafından Ticaret Kanunu uyarınca ayrılması gereken yedek akçeler ayrıldıktan sonra kalan 2022 yılı kârının tamamının ortaklara dağıtılmasına karar verilmiştir.

2. Kurumlar vergisi hesabı

1	Ticari bilanço kârı		3.080.000,00
2	Kanunen kabul edilmeyen giderler (+)		125.000,00
	- Kayıtlardaki KKEG (KTK, ÖİV, MTV belgesiz gid. vb.)	125.000,00	
3	Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler (-)		1.160.000,00
	- İştirak kazancı istisnası (KVK 5/1-a)	80.000,00	
	- İştirak hissesi satış kazancının %75'i (KVK 5/1-e)	1.080.000,00	
4	Kâr ve ilaveler toplamı (1 + 2)		3.205.000,00
5	Cari yıla ait zarar ve indirimler toplamı (3)		1.160.000,00
6	Kâr (4 - 5)		2.045.000,00
7	Mahsup edilecek geçmiş yıl zararları (-)		1.050.000,00
8	İndirime esas tutar (6-7)		995.000,00
9	Ar-Ge indirimi (5746 SK) (-)		600.000,00
10	Kurumlar vergisi matrahı (8 - 9)		395.000,00
11	Hesaplanan kurumlar vergisi (10 x %23)		90.850,00

3. Kâr dağıtımı ve kâr payı stopajı hesabı

1	Ticari bilanço kârı		3.080.000,00
2	Ödenecek vergi ve yasal yükümlülükler		90.850,00
	- Kurumlar vergisi	90.850,00	
3	Geçmiş yıl zararları		1.050.000,00
4	Vergi ve geçmiş yıl zararları sonrası kurum kazancı [1-(2+3)]		1.939.150,00
5	I. tertip kanuni ihtiyat (4 x %5)		96.957,50
6	İşletmede bırakılması gereken fonlar		1.080.000,00
	- İştirak hissesi satış kazancının %75'i (KVK 5/1-e)	1.080.000,00	
7	Dağıtılabilir net dönem kârı [4-(5+6)]		762.192,50
8	I. temettü (3.000.000 x %5)		150.000,00
9	Kalan kazanç (7-8)		612.192,50
10	II. tertip kanuni ihtiyat (9/11)		55.653,86
11	II. temettü (9-10)		556.538,64
12	Toplam brüt temettü (8+11)		706.538,64

13	Tam mükellef gerçek kişi ortaklara düşen brüt temettü (12 x %30)		211.961,59
14	Hesaplanan kâr payı stopajı (13 x %10)		21.196,16
15	Tam mükellef gerçek kişi ortaklara ödenecek net temettü (13 - 14)		190.765,43

16	Tam mükellef kurum ortaklara düşen brüt temettü (12 x %70)		494.577,05
17	Hesaplanan kâr payı stopajı (16 x %0)		0,00
18	Tam mükellef kurum ortaklara ödenecek net temettü (16 - 17)		494.577,05

19	Ortaklara ödenecek toplam net temettü (15 + 18)		685.342,48
----	---	--	------------

4. İktisadi kıymetlerin değerlemesi

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

İşletme bilançosunun ve vergi tahakkukuna esas olacak mali kârın hesaplanması aşamasında, fiili ve kaydı mal mevcudunun tespiti, işletme bilançosuna dâhil tüm varlıkların değerlemesinin yapılması, biten ve devam eden işler arasında maliyetin doğru saptanmasına yarayacak masraf dağıtımının temini gibi çalışmalar, ticari kârdan mali kâra geçişe imkân veren ve kayıtların düzeltilmesini sağlayan dönem sonu işlemleridir.

Bu kapsamda değerlendirme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir. Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler tespit edilir.

Örneğin değerlendirme günü, gelir ve kurumlar vergilerinde ilk defa işe başlamada, işe başlama tarihi, daha sonra her hesap döneminin sonuncu günüdür.

4.1 Değerleme ölçüleri

a. Maliyet bedeli:

İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder. Aşağıda sayılan giderler de maliyet bedeline dâhil edilir:

- i. İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri,
- ii. İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; resim ve harçlar, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri,
- iii. İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtiada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.),
- iv. İktisadi kıymetin stoklara veya envantere alındığı tarihe kadarki depolama ve sigorta giderleri,
- v. Gayrimenkullerde mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Gayrimenkullerle doğrudan ilgili olması şartıyla, bunların envantere alındığı hesap dönemi sonuna kadar alınan hibeler maliyet bedelinden indirilir.

İktisadi kıymetin (emtia hariç) iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili olan özel tüketim vergisi, indirilemeyecek katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kaynak kullanımını destekleme fonunu maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.

b. Borsa rayıcı:

Menkul kıymetler ile kambiyo ve ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele günündeki ortalama değerlerini ifade eder.

c. Tasarruf değeri:

Bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değeridir.

ç. Mukayyet değeri:

Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.

d. İtibari değeri:

Her nevi senetlerle, esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir.

e. Vergi değeri:

Bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'na göre tespit edilen değeridir.

f. Rayiç bedel:

Bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir.

g. Emsal bedeli:

Gerçek bedeli olmayan ya da bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

ğ. Alış bedeli:

Bir iktisadi kıymetin satın alma bedelidir. İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi ile ilgili diğer giderler alış bedeline dâhil değildir.

4.2 İktisadi işletmelere dâhil kıymetlerin değerlendirilmesi**4.2.1 Gayrimenkullerin değerlendirilmesi**

İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesine göre iktisadi işletmelere dâhil gayrimenkuller "maliyet bedeli" ile değerlendirilir. Anılan Kanun hükümlerine göre, aşağıda yer verilen iktisadi kıymetler de gayrimenkuller gibi değerlendirilmektedir:

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı,
- Tesisat ve makineler,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Gayrimaddi haklar.

Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak maksadıyla yapılan giderler gayrimenkulün maliyet bedeline eklenir.

Kira ile tutulan gayrimenkullerde, kiracı tarafından gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı suretle arttırmak amacıyla yapılan giderlerin özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmesi gerekmektedir.

4.2.2 Demirbaş eşya değerlendirilmesi

Alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya "maliyet bedeli" ile değerlendirilir. İmal edilen alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer.

4.2.3 Emtia değerlendirilmesi

Satın alınan veya imal edilen emtia "maliyet bedeli" ile değerlendirilir. Ticari bir malın satın alınması nedeniyle yapılan harcamalar genellikle şunlardan ibarettir:

- Alış bedeli,
- Nakliye, yükleme boşaltma,
- Taşıma sigortası,
- Alış komisyonu,
- Finansman giderleri.

İmal edilen emtianın (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeline giren unsurlara aşağıda yer verilmiştir.

- Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammaddelerin bedeli,

- Mamule isabet eden işçilik,

- Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,

- Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir),

- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesi bedeli.

Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesi uyarınca;

- Yangın, deprem ve su basması gibi tabii afetler yüzünden veya
- Bozulmak, kırılmak, çürümek, çatlamak, paslanmak gibi haller nedeniyle,

iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış olan emtia ile maliyet bedellerinin hesaplanması mümkün olmayan hurdalar, döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir.

Uygulamada emsal bedelinin tespiti işlemi Takdir Komisyonları tarafından yapılmaktadır. Yıl sonunda yapılacak değerlemede emtiadaki değer kaybının Takdir Komisyonunca tespit edilmesi gerekmektedir. Zira değer düşüklüğüne dayalı zarar kaydının kabul edilmesi için vergi idaresi Takdir Komisyonu kararını aramaktadır.

Ancak 27 Mart 2018 tarihli 2. mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan 7103 sayılı Kanun'un 10. maddesiyle, Vergi Usul Kanunu'nun "Kıymeti düşen mallar" başlıklı 278. maddesinden sonra gelmek üzere, imha edilmesi gereken malların değerlendirilmesine yönelik yeni düzenlemeler içeren 278/A maddesi eklenmiştir.

Buna göre, bozulma, çürüme veya son kullanma tarihi geçmesi nedeniyle emtia imha işlemleri süreklilik arz eden mükellefler, takdir komisyonu kararına gerek olmaksızın Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek usul ve tayin olunacak imha oranına göre değerlendirileceklerdir.

27 Mart 2018 tarihinde yürürlüğe girmiş olan bu hükümden yararlanabilmek için Hazine ve Maliye Bakanlığına başvuru yapılması gerekmektedir. Başvuru üzerine Bakanlık mükellefin; geçmiş yıllardaki işlemleri, fiili üretimi, satış ve imha süreçleri ile sektördeki diğer mükelleflerin durumunu değerlendirecektir. Bu değerlendirme yetkili idare, oda ve kuruluşların görüşlerini de dikkate alınmak suretiyle yapılacaktır.

Hazine ve Maliye Bakanlığıyla karşılıklı anlaşma sonucu Bakanlık tarafından belirlenen imha oranını aşmamak kaydıyla imha edilen emtianın emsal bedeli 0 (sıfır) kabul edilecektir. Mükellefler, imha işlemine ilişkin her türlü kayıt, belge ve evrakı muhafaza ve gerektiğinde ibraz etmek zorundadır.

4.2.4 Menkul kıymetlerin değerlendirilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesi uyarınca;

- Hisse senetleri,
- Fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri,

"alış bedeli" ile bunun dışında kalan her türlü menkul kıymet "borsa rayıcı" ile değerlendirilir.

Borsa rayıcı, iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son işlem gününde Borsa İstanbul (BİST) Borçlanma Araçları Piyasasında oluşan ortalama değerini ifade eder. Bu borsada 29 Aralık 2023 Cuma gününde işlem gören Devlet tahvili ve Hazine bonolarının borsa rayıcı, bunların o gün borsada oluşan ağırlıklı ortalama (takas) fiyatıdır.

Örnek

Mükellef kurum tarafından 15.05.2023 tarihinde ikincil piyasadan 6.000.000 TL nominal bedelli Devlet tahvili 88,982 fiyattan alınmıştır. Bu Devlet tahvili 29.12.2023 Cuma gününde BİST Borçlanma Araçları Piyasasında işlem görmüş ve ağırlıklı ortalama (takas) fiyatı yani borsa rayıcı 95,782 olarak gerçekleşmiştir.

31.12.2023 tarihi itibarıyla gelir kaydedilmesi gereken değeri artışı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

Alış bedeli (88,982 x 6.000.000 / 100)	5.338.920
29.12.2023 borsa rayıcı (95,782 x 6.000.000 / 100)	5.746.920
Gelir kaydedilmesi gereken tutar (5.746.920 - 5.338.920)	408.000

Borsa rayıcı yoksa veya borsa rayıcının muvazaalı bir şekilde oluşturulmuş anlaşılrsa değerilemeye esas bedel menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dâhil) iktisap tarihinden değerileme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak borsa rayıcı bulunmayan, getirisi ihraç edenin kâr ve zararına bağlı olarak doğan ve değerileme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler alış bedeli ile değeri lenir.

4.2.5 Yabancı paraların, yabancı para ile olan senetli ve senetsiz alacak ve borçların değeri lem esi

Vergi Usul Kanunu'na göre yabancı paraların borsa rayıcine göre değeri lenmesi gerekmektedir. Ancak ülkemizde henüz serbest döviz borsası kurulmadığı için dönem sonu değeri lemelerinde Hazine ve Maliye Bakanlığının tespit ettiği kurlar kullanılmaktadır.

Hesap dönemi sonunda kasada bulunan yabancı paraların değeri lemesinde Hazine ve Maliye Bakanlığınca açıklanan efektif alış kurları kullanılmalıdır.

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

4.2.6 Yurt dışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paraların değeri lem esi

7103 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle; Vergi Usul Kanunu'nun "Yabancı paralar" başlıklı 280. maddesinden sonra gelmek üzere, yurt dışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paraların değeri lemesine yönelik düzenlemeler içeren 280/A maddesi eklenmiştir. Söz konusu hüküm 27 Mart 2018 tarihinden sonra tescil edilen sermaye şirketleri için geçerlidir.

Buna göre, yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım yapacak olan tam mükellef sermaye şirketlerine, işe başladıkları hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar yurt dışından 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 alınabilecektir. Bu durumda olumlu kur farkları bu hesabın alacağına, olumsuz kur farkları ise bu hesabın borcuna kaydedilecektir.

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 (kayıtlı) değeri yle, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonu itibarıyla VUK'un 280. maddesine göre değeri lenecektir.

Sarf edilen yabancı para nedeniyle oluşan fon hesabının sermayeye ilave edilmesi dışında, herhangi bir suretle başka hesaplara nakledilmesi, işletmeden çekilmesi yahut şirketin tasfiyesi (KVK'ya göre yapılan devir ve bölünme işlemleri haricinde) hallerinde, bu tutarlar, işlemlerin gerçekleştirildiği dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin ilgili dönemde vergiye tabi tutulacaktır.

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 döneminden, yatırım teşvik belgesinin alınamaması halinde ise işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonu itibarıyla VUK'un 280. maddesine göre değeri lenir.

4.2.7 Alacak ve borçların değeri lem esi

Türk parası ile olan senetli ve senetsiz alacak ve borçlar mukayyet değeri ile değeri lenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine bağlı alacak ve borçların ise değeri leme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınması gerekmektedir.

4.2.7.1 Reeskont uygulaması

Vergi Usul Kanunu uyarınca, vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçların reeskonta tabi tutulmak suretiyle, değeri leme günündeki kıymetine getirilmesi mümkündür. Bu uygulama ile aktif varlık olan senetli alacaklarda kârı azaltıcı, pasif unsur senetli borçlarda ise kârı artırıcı reeskont karşılığı hesaplanarak dönem faaliyet kazancı tespit edilir.

30 Nisan 2013 tarihinde yayınlanan 64 numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri'nde, 5941 sayılı Çek Kanunu'nda yapılan düzenlemeler çerçevesinde, ileri düzenleme tarihli çeklerin de değeri leme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar için uygulanması öngörülen reeskont uygulamasından yararlanmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.

Alacak senetlerini veya alınan vadeli çeklerini reeskonta tabi tutanların, borç senetlerini ve verilen vadeli çeklerini de reeskonta tabi tutması zorunludur.

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

Reeskont uygulamasında, senede bağlı alacak ve borçlar ile vadeli çeklerin değeri leme günündeki kıymetlerine indirgenmesi sırasında senet veya çek üzerinde faiz nispetinin kullanılması, belli edilmediği hallerde ise T.C. Merkez Bankasının resmî iskonto hadlerinin uygulanması gerekmektedir. Merkez Bankası tarafından açıklanan iskonto ve faiz oranlarına, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.22 Reeskont ve avans işlemlerinde uygulanan iskonto ve faiz oranları" başlığı altında yer verilmiştir.

238 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde, reeskont hesaplamasının, iç iskonto yöntemine göre yapılması ilkesi benimsenmiştir. Reeskont hesaplamasında kullanılan iç iskonto formülü aşağıdaki gibidir.

$$F = A - \frac{A \times 360}{360 + (m \times t)}$$

F= Reeskont tutarı

A= Senedin nominal değeri

m= İç iskonto faiz oranı

t = Vade (Değeri leme günü itibarıyla kalan gün sayısı)

4.2.7.2 Şüpheli alacaklar

Vergi Usul Kanunu'nda, yasa da belirtilen özellikleri taşıyan alacakların şüpheli alacak sayılacağı ve değerlendirme gününün tasarruf değerleriyle karşılık ayrılacağı hükmü yer almaktadır. Buna göre ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

- Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar,
- Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan ve (2023 yılı için) 8.900 TL'yi aşmayan alacaklar;

şüpheli alacak olarak kabul edilmektedir. Yıllar itibarıyla uygulanan alt sınır tutarlarını gösteren tabloya, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.23 Şüpheli alacak alt sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.

7338 sayılı Kanun'un (RG: 26.10.2021) 35. maddesiyle değiştirilmeden önce ilgili hükümden 3.000 TL'yi (2021 yılı için) aşmayan alacaklar yerine "dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacak" ibaresi yer almaktaydı. 7338 sayılı Kanun'la söz konusu ibare madde metninden çıkarılarak bu türden küçük alacaklar için üst sınır belirlenmiştir. Buna göre yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan ve 2023 yılı için 8.900 TL'yi aşmayan alacaklar dava ve icra yoluna gidilmeksizin şüpheli alacak olarak değerlendirilebilecektir.

Aynı madde ile ayrıca işletme hesabına göre defter tutan mükelleflerin de bu uygulamadan yararlanması sağlanmıştır. Buna göre söz konusu mükellefler şüpheli alacaklarını defterlerinin gider kısmına ve bunlardan sonradan tahsil edilen miktarları ise tahsil edildikleri dönemde defterlerinin gelir kısmına, hangi alacaklara ait olduğunu gösterecek şekilde kaydedeceklerdir. Bu düzenlemeler, 26 Ekim 2021 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Şüpheli alacaklar doğrudan doğruya zarar kaydedilemez ancak karşılık ayrılmak suretiyle gider kaydedilebilir.

Şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için;

- Alacakların teminatlı olmaması (kısmi teminatlı alacaklarda, teminatsız kısım için karşılık ayrılabilir),
- Alacakların, ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması,

gerekmektedir.

Maliye İdaresinin görüşü, karşılık ayırmanın zorunlu olmaması nedeniyle şüpheli alacak karşılığının, alacağın şüpheli hale geldiği yılda ayrılması gerektiği yönündedir. Bu konuda verilmiş birçok mukteza bulunmaktadır. Ancak sonraki yıllarda da karşılık ayrılabilmesi yönünde yargı kararlarının bulunduğunu hatırlatmakta fayda görmekteyiz.

Ayrılmış olan şüpheli alacaklardan tahsil edilenler olması halinde ise bunların tahsil edildikleri dönemde kar/zarar hesabına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan şüpheli alacak karşılığı ayrılması için gerekli diğer şartların yanında, ilgili dönemin kayıtlarına girmesi ve katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilmesi koşuluyla, alacağın KDV'den kaynaklanan kısmı için de şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkündür.

4.2.7.3 Değersiz alacaklar

Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesine göre kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline imkân kalmayan alacaklar değersiz alacak sayılır. Kanaat verici vesika tabirinden ne anlaşılması gerektiği konusunda kanunda herhangi bir belirleme yapılmamıştır.

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı tarafından Bankalar Birliğine verilen 2 Kasım 2009 tarihli ve 102537 sayılı yazılı görüşte kanaat verici vesikalara örnek olarak aşağıdaki belgelerin sayılabileceği belirtilmiştir:

- ▶ Borçlunun herhangi bir mal varlığı bırakmadan ölümü veya Medeni Kanun'un 31 ve izleyen maddelerine göre mahkemelerce borçlu hakkında verilen gâplik kararı ve mirasçılarının da mirası reddettiklerine dair sulh hukuk mahkemelerince verilmiş bulunan mirası ret kararı,
- ▶ Borçlu aleyhine alacaklı tarafından açılan davayı borçlunun kazandığına dair mahkeme kararı,
- ▶ Mahkeme huzurunda alaktan vazgeçildiğine ilişkin olarak düzenlenmiş belgeler,
- ▶ Alaktan vazgeçildiğine dair konkordato anlaşması,
- ▶ Borçlunun dolandırıcılıktan mahkûm olması ve herhangi bir mal varlığı bulunmadığını belgeleyen resmî 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 alaktan vazgeçildiğini gösteren anlaşmalar (Alacaklının tek taraflı irade beyanı ile alınmasından vazgeçilen alacakların değersiz alacak olarak zarar kaydı mümkün değildir),
- ▶ Ticaret Mahkemesince borçlu hakkında verilmiş ve ilgili masa tarafından tasfiyeye tabi tutulmuş bulunan iflas kararına ilişkin belgeler.

Sözü geçen muktezada ayrıca şirket avukatlarının alacağın takibi için yapılan işlemlerin sonuçsuz kaldığı yolundaki görüşüne istinaden değersiz alacak kaydı yapılamayacağı belirtilmektedir.

Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve muhasebe kayıtlarında kayıtlı değerleriyle zarara geçirilmek suretiyle yok edilirler.

Değersiz alacakların, bu hale geldikleri yılda gider kaydedilmesi gerekmektedir, sonraki yıllarda bu tutarların gider kaydedilmesi mümkün değildir.

4.2.8 Gider karşılıkları ve gelir

İşletmelerin dönem sonlarında uyguladıkları, gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, dönemsellik ilkesi gereğidir.

Faturası gelmiş ve ödenmiş olsa bile, gelecek döneme ait olan giderler (peşin ödenen giderler) gelir tablosunda değil bilançonun aktifinde, faturası düzenlenmiş ve tahsil edilmiş olsa dahi, gelecek hesap dönemine ait olan hasılat ise bilançonun pasifinde gösterilir.

Gider karşılıkları, daha çok faturanın geç gelmesinden kaynaklanan dönem kaymalarında ortaya çıkmakta ve karşılık ayrılmak suretiyle gider kaydına imkân vermektedir. Uygulamada en belirgin örnekler, hesap döneminin son aylarına isabet eden faturaların giderleştirilmesinde görülmektedir. Söz konusu faturalara ait giderler ilgili yıl sonu itibarıyla karşılık ayrılarak gider kaydedilecek ve cari yılda (beyanname tarihine kadar) gelen faturaya göre karşılık hesabının kapatılması gerekecektir.

4.2.9 Mevcutlarda amortisman

4.2.9.1 Amortisman konusu

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269.

madde gereğince gayrimenkul gibi değeri iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin değeri, VUK hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil etmektedir.

Değeri 2023 yılı için 4.400 TL'yi aşmayan peştemallıklar ile aynı tutarı aşmayan ve işletmede kullanılan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınmaktadır. Yıllar itibarıyla geçerli olan amortisman sınır tutarlarına, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.20 Fatura düzenleme ve amortisman sınırı" başlığı altında yer verilmiştir.

4.2.9.2 Amortisman süresi ve oranı

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

Maliye Bakanlığı anılan Kanun maddesinde kendisine tanınmış olan yetkiyi kullanarak, 333 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerini ve normal amortisman oranlarını gösteren listeyi yayınlamıştır. Söz konusu Tebliğ'de çeşitli VUK Tebliğleri ile bazı değişiklik ve eklemeler yapılmıştır. Azalan bakiyeler usulünde uygulanacak amortisman oranı ise %50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.

Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değeri nazara alınabilir.

Amortismanın her hangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.

Yukarıda da yer verildiği üzere genel kural, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen amortisman oran ve sürelerinin kullanılması olmakla birlikte, 7338 sayılı Kanun'la (RG: 26.10.2021) mükelleflere günlük amortisman ayırma veya amortisman süresini uzatma hakları da tanınmıştır.

a. Günlük amortisman ayırma imkânı

7338 sayılı Kanun'un 26 Ekim 2021 tarihinde yürürlüğe giren 34. maddesiyle dileyen mükelleflere günlük amortisman ayırma imkânı getirilmiştir. Buna göre kıst amortisman tabi binek otomobiller hariç olmak üzere, işletme aktifine yeni kaydedilecek amortisman tabi iktisadi kıymetler için mükellefler, kullanıma hazır oldukları tarihte başlayıp ve her bir hesap dönemi için kıymetin aktifte kaldığı süre kadar gün esasına göre amortisman ayrılacaklardır.

Bu durumda gün olarak faydalı ömür süresi, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yıl olarak tespit ve ilan edilen faydalı ömür sürelerinin 365 ile çarpılması suretiyle hesaplanacaktır.

b. Amortisman süresinin uzatılabilmesi imkânı

7338 sayılı Kanun'un 26 Ekim 2021 tarihinde yürürlüğe giren 34. maddesiyle ise mükelleflere; Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömür süresinin 2 katını ve 50 yılı aşmamak, her yıl için aynı nispet uygulanması şartıyla, daha uzun faydalı ömürler dikkate alınarak amortisman sürelerini uzatabilme serbestisi tanınmıştır.

Mükellefler bu tercihlerini iktisadi kıymetin envantere alındığı geçici vergi dönemi sonu itibarıyla kullanacaklardır. Bu şekilde belirlenen amortisman süresi ve oranı izleyen dönemlerde değiştirilemeyecektir.

4.2.10 Yeniden değeri

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinde enflasyon düzeltmesi ve yeniden değeri oranına ilişkin düzenleme yer almaktadır. 7338 sayılı Kanun'un (RG: 26.10.2021) 31. maddesiyle, söz konusu maddenin başlığı "Enflasyon düzeltmesi, yeniden değeri oranı ve yeniden değeri" şeklinde değiştirilmiş ve bu maddeye (Ç) fıkrası eklenmiştir.

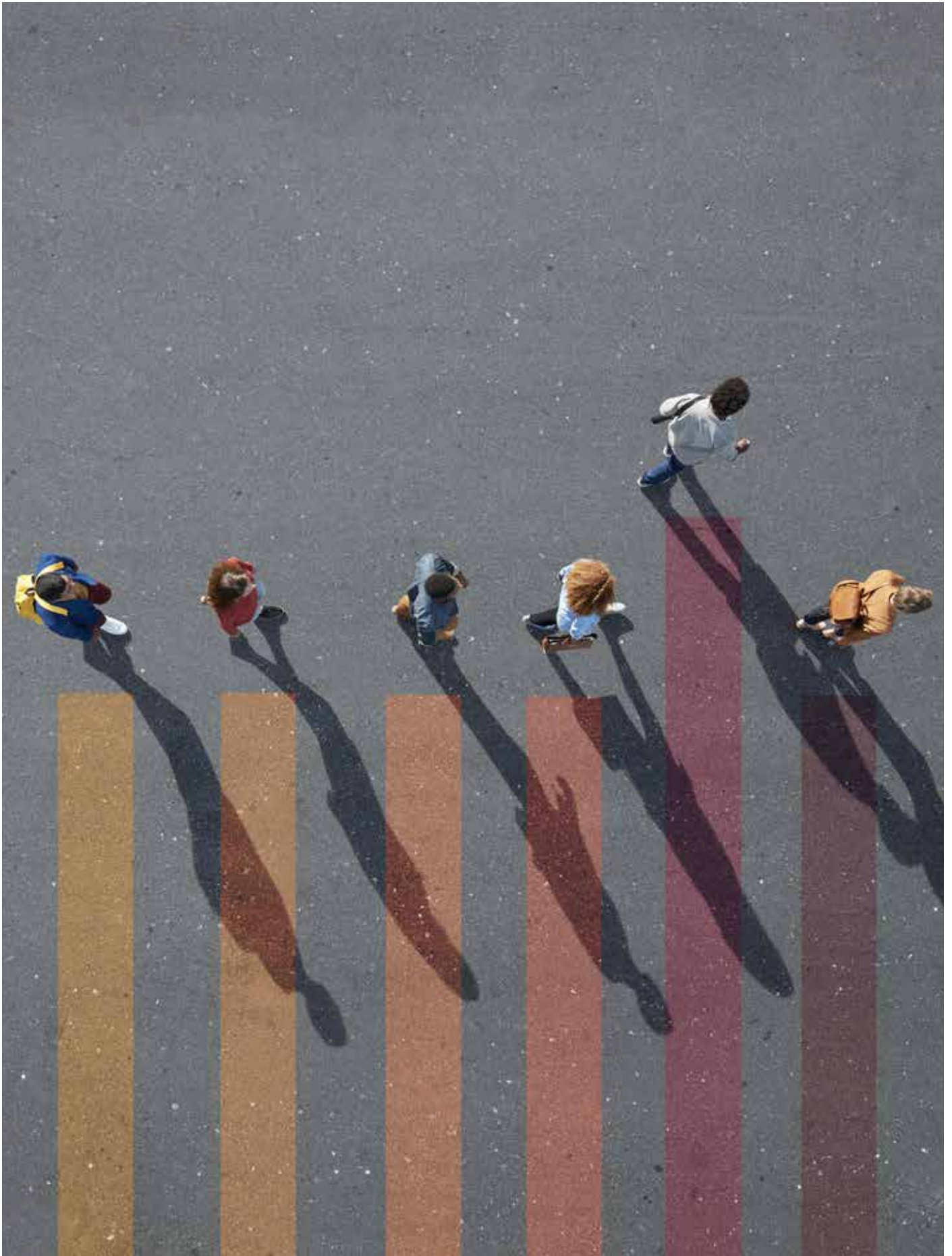
Buna göre kolektif, adi komandit ve adi şirketler dahil olmak üzere tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine (devamlı olarak enflasyon düzeltmesi yapanlar ile kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler hariç), enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının (Yİ-ÜFE'deki artışın son bir yılda %10'u ve son üç yılda %100'ü geçmesi) gerçekleşmediği hesap dönemlerinin sonu itibarıyla, bilançolarına dahil bulunan amortisman tabi iktisadi kıymetlerini (bu niteliklerini korudukları müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilenler hariç) ve bunlar üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları söz konusu maddede belirtilen şartlar doğrultusunda yeniden değeri yapabilme imkanı getirilmiştir.

Kanun'un 52. maddesiyle ise Vergi Usul Kanunu'na geçici 32. madde eklenmiştir. Buna göre yukarıdaki (Ç) fıkrası uyarınca yeniden değeri yapacak mükellefler istemeleri halinde ilk kez yeniden değeri yapacakları hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla bilançolarına kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortisman tabi diğer iktisadi kıymetlerini yeniden değeri edebileceklerdir.

Geçici 32. madde kapsamında yapılan yeniden değeri neticesinde taşınmazlar ve amortisman tabi diğer iktisadi kıymetlerin değeri meydana gelecek değeri artışı, taşınmazlar ve amortisman tabi diğer iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değeri artışları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilecektir.

Bu fon hesabında gösterilen değeri artışı tutarı üzerinden %2 oranında vergi hesaplanması gerekmektedir. Bu vergi, yeniden değeri işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın sonuna kadar bir beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilecektir. Verginin ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler beyanname verme süresini takip eden 2. ve 4. ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenecektir.

1 Ocak 2022 tarihinde yürürlüğe girmiş olan yeniden değeri uygulamasına ilişkin esaslar 7338 sayılı Kanun'un 31 ve 52. maddelerinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.



5. Katma değer vergisi

5.1 Verginin konusunu teşkil eden işlemler

Katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemler, Kanun'un 1. maddesinde sayılmıştır. Buna göre;

- Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal ve hizmet teslimleri,
- Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
- Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,
- Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması,
- Profesyonel sanatçıların yer aldığı konser ve gösteriler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,
- Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar,
- Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi,
- Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması,
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,
- Genel ve Katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara her türlü meslek kuruluşlarına ait veya tabii olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,
- Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler,

verginin konusuna dâhil bulunmaktadır.

5.2 Teslim ve teslim sayılan haller

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde teslim; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya alıcı adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmıştır. Aynı maddede ayrıca aşağıdaki işlemlerin de teslim hükmünde olduğu hüküm altına alınmıştır:

- Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi,
- Malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyeye tevdi edilmesi,
- 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,
- Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar.

Ayrıca kap ve ambalajın geri verilmesinin mutat olduğu satışlarda teslim, ambalaj dışındaki maddeler itibarıyla yapılmış sayılır.

Trampa ise iki ayrı teslim hükmündedir.

7104 sayılı Kanun'un (RG: 06.04.2018) 1. maddesiyle, arsa karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahibi tarafından konut veya iş yerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi, müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya iş yeri teslimi yapılmış sayılacağına ilişkin hüküm eklenmiştir. Söz konusu düzenleme 6 Nisan 2018 tarihinden sonra yapılan teslimlere uygulanmak üzere aynı tarihte yürürlüğe girmiştir.

KDV Kanunu'nun 3. maddesinde ise teslim sayılan haller aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

- Vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye hediye gibi namlarla verilmesi veya her ne suretle olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi,
- Vergiye tabi malların üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş mallar için kullanılması,
- Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri.

5.3 Hizmet ve hizmet sayılan haller

Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde de gerçekleşebilir.

Vergiye tabi hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması da hizmet sayılmaktadır.

5.4 Vergiyi doğuran olay

Katma Değer Vergisi Kanunu uyarınca vergiyi doğuran olay;

- 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,
- Kısmi kısmi mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısmi 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 nakliyeciyi veya sürücüye tevdi,
- Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,
- İthalatta, Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilli,
- İkametgâhı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması,
- Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi,

anında meydana gelir.

5.5 Mükellef

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda;

- Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, bu işleri yapanlar,
- İthalatta, mal ve hizmet ithal edenler,
- Transit taşımalarında, 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,
- Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetleri, maçları, yarışları tertipleyenler veya gösterenler,
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,
- İsteğe bağlı mükellefiyet talebinde bulunanlar,

katma değer vergisinin mükellefi sayılmışlardır.

Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya KDV'yi 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 veya yersiz hesaplanan ve Hazineye ödenen vergi, Hazine ve Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre işlemi yapan mükellefe iade edilir. Şu kadar ki söz konusu iadenin yapılabilmesi için işlemle ilgili beyanların düzeltilmesi ve fazla veya yersiz hesaplanan verginin satıcı tarafından alıcıya geri verilmesi şarttır.

5.6 Vergi sorumluluğu

Vergi alacağının tahsilinin güvenliğini sağlamak amacıyla, katmadeğer vergisinde, vergi sorumluluğu müessesesi yer almaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesindeki düzenleme uyarınca, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, iş yerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiyeye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutmaya Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Bakanlık bu yetkisini 26 Nisan 2014 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile kullanmış, uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemiştir. Ayrıca tevkifat uygulamasından doğan iade taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esaslar da KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer almaktadır. 60 numaralı KDV Sirküleri'nde de konuya ilişkin örnekli açıklamalar bulunmaktadır.

7061 sayılı Kanun'un (RG: 05.12.2017) 41. maddesiyle, 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere bu maddeye Türkiye'de ikametgahı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödeneceğine ilişkin hüküm eklenmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 17 seri numaralı Tebliğ ile söz konusu uygulamaya ilişkin usul ve esaslar aşağıdaki şekilde belirlenmiştir. Buna göre;

- ▶ Türkiye'de ikametgâhı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişiler bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanlar, bu hizmetlere ilişkin KDV'yi, "Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti" tesis ettirmek suretiyle beyan edeceklerdir.
- ▶ Söz konusu hizmet sunucuları bu işlemlere ilişkin KDV'nin beyanında yeni ihdas edilen 3 No'lu KDV beyannamesini kullanacaklardır. Beyannameler elektronik olarak verilecektir.
- ▶ Bu özel mükellefiyeti kapsamında beyan edilen hizmetlere ilişkin olması şartıyla, Türkiye'de KDV mükellefiyeti bulunanlardan temin edilen mal ve hizmetler nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV'nin, bu kapsamda beyan edilen işlemlere isabet eden kısmının KDV Kanunu'nun 29/1 maddesi kapsamında indirim konusu yapılması mümkündür.
- ▶ Beyanname üzerindeki verginin ödemesi; vergi dairelerine ve tahsile yetkili bankalara yapılabileceği gibi Gelir İdaresi Başkanlığının internet adresi (www.gib.gov.tr) üzerinden tahsile yetkili bankaların banka kartı veya kredi kartı ile de yapılabilecektir.

5.6.1 Tam tevkifatın uygulandığı hizmet ve işlemler

Tam tevkifat kapsamına giren işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı, mal veya hizmetin alıcıları tarafından tevkifata tabi tutulmaktadır. Tam tevkifat uygulanacak işlemler, aşağıda sayılanlarla sınırlı olup, bunlar dışındaki işlemlerde işleme muhatap olanlar tarafından tam tevkifat uygulaması kapsamında işlem yapılmayacaktır. Buna göre;

- ▶ İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yapılan teslim ve hizmetlerde,
- ▶ Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerde,
- ▶ Kiralama işlemlerinde,
- ▶ Reklam verme işlemlerinde,

işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının, mal veya hizmetin alıcıları tarafından tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

5.6.2 Kısmi tevkifatın uygulandığı hizmet ve işlemler

Kısmi tevkifat kapsamına giren işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı değil, bu işlemler için belirlenen orandaki

kısmi alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmekte, tevkifata tabi tutulmayan kısım ise satıcılar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip (beyanname ödenmesi gereken KDV çıkması halinde) ödenmektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulabilecekler iki grup halinde sayılmıştır. Bunlar;

- ▶ KDV mükellefleri: Sadece sorumlu sıfatı ile KDV ödeyenler hariç, KDV mükellefleri,
- ▶ Belirlenmiş alıcılar: KDV mükellefi olsun olmasın tebliğ ile belirlenmiş alıcılardır.

Yukarıda belirtildiği üzere, "KDV mükellefleri" adı altında belirtilen kişi veya kurumlar, sadece sorumlu sıfatı ile KDV beyan etmek zorunda olanlar dışındaki tüm gerçek usulde KDV mükellefleridir.

Diğer taraftan "belirlenmiş alıcılar" adı altında KDV Genel Uygulama Tebliği ile sorumlu tayin edilen kurum ve kuruluşlar ise aşağıda sıralanmıştır:

- ▶ 5018 sayılı Kanun'a ekli 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 veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'yle kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- ▶ Döner sermayeli kuruluşlar,
- ▶ Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- ▶ Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- ▶ Bankalar,
- ▶ Sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri,
- ▶ Sendikalar ve üst kuruluşları,
- ▶ Vakıf üniversiteleri,
- ▶ Mobil elektronik haberleşme işletmecileri,
- ▶ 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 (31 Ocak 2018 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 17 seri numaralı Tebliğ ile eklenmiştir)
- ▶ Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dâhil bütün borsalar,
- ▶ Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- ▶ Payları Borsa İstanbul'da (BİST) işlem gören şirketler,
- ▶ Kalkınma ve yatırım ajansları.

Payları Borsa İstanbul'da işlem gören bir şirketin yarıdan fazla hissesine sahip olduğu şirket belirlenmiş alıcılar kapsamında yer almamaktadır.

Belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetler (şirketleşenler dâhil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç), KDV tevkifatı kapsamına girmemektedir.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Belediyeler (büyükşehir belediyeleri dâhil) yukarıda yer verilen "belirlenmiş alıcılar" kapsamına girmemektedir. Bu itibarla belediyelerin kısmi tevkifat uygulaması kapsamında tevkifat yapma sorumlulukları bulunmamaktadır.

Ancak belediyelerin bünyelerinde oluşan iktisadi işletmeler nedeniyle gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunması halinde "KDV

mükellefleri"nin tevkifat yapmak üzere sorumlu tayin edildiği teslim ve hizmetlerde KDV tevkifatı yapmaları gerekmektedir.

5.6.2.1 "Belirlenmiş alıcılar" tarafından tevkifat yapılması gereken mal ve hizmet alımları ve tevkifat oranları

KDV Genel Uygulama Tebliği kapsamında "Belirlenmiş alıcılar" olarak belirlenen kurum ve kuruluşlar tarafından tevkifat yapılması zorunlu mal ve hizmet alımları ile bu alımlarda uygulanması gereken tevkifat oranları aşağıdaki gibidir:

▶ Tevkifata tabi hizmet alımları:

Hizmetin türü	Tevkifat oranı
Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri	4/10
Etüt, plan-proje ve danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler	9/10
Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil bakım ve onarım hizmetleri	7/10
Yemek servis ve organizasyon hizmetleri	5/10
İşgücü temin hizmetleri (Özel güvenlik ve koruma hizmetleri dâhil)	9/10
Yapı denetim hizmetleri	9/10
Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, çanta ve ayakkabı dikim işleri ve bu işlere aracılık hizmetleri	7/10
Spor kulüplerinin yayın, reklam ve isim hakkı gelirlerine konu işlemleri	9/10
Temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri	9/10
Kara yoluyla yapılan yük taşımacılığı hizmetleri	2/10
Servis taşımacılığı hizmeti	5/10
Her türlü baskı ve basım hizmetleri	7/10
Ticari reklam hizmetleri	3/10

KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanun'a ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen ve yukarıda belirtilmeyen diğer bütün hizmetlerde söz konusu idare, kurum ve kuruluş tarafından 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

▶ Tevkifata tabi mal alımları:

Malın nevi	Tevkifat oranı
Külçe metal teslimleri	7/10
Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi	7/10
Hurda ve atık teslimi*	7/10
Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırıntılarından elde edilen hammadde teslimi	9/10
Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimleri	9/10
Ağaç ve orman ürünleri teslimi	5/10
Demir-çelik ve alaşımlarından mamul ürünlerin teslimi	5/10**

* Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi KDV Kanunu'nun 17/4-g maddesi gereğince KDV'den müstesna olduğundan, yukarıdaki tevkifat istisnadan vazgeçmiş olan mükelleflerin yaptığı teslimlere uygulanacaktır.

** 43 seri numaralı KDV Genel Tebliği (RG: 25.10.2022) ile tevkifatın oranı, 1 Kasım 2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4/10'dan 5/10'a çıkarılmıştır. Bu ürünlerin, payları Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören şirketler tarafından tesliminde de tevkifat uygulanacaktır.

5.6.2.2 "KDV mükellefleri" tarafından tevkifat yapılması gereken mal ve hizmet alımları ve tevkifat oranları

KDV Genel Uygulama Tebliği kapsamında "KDV mükellefleri" tarafından tevkifat yapılması gereken mal ve hizmet alımları ile bu alımlarda uygulanması gereken tevkifat oranları aşağıdaki gibidir:

► **Tevkifata tabi hizmet alımları:**

Hizmetin türü	Tevkifat oranı
Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri (KDV dahil bedeli 5 milyon TL ve üzerinde olan hizmetler)	4/10
İşgücü temin hizmetleri (Özel güvenlik ve koruma hizmetleri dâhil)	9/10
Yapı denetim hizmetleri	9/10
Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, çanta ve ayakkabı dikim işleri ve bu işlere aracılık hizmetleri	7/10
Turistik mağazalara verilen müşteri bulma / götürme hizmetleri	9/10
Spor kulüplerinin yayın, reklam ve isim hakkı gelirlerine konu işlemleri	9/10
Temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri	9/10
Kara yoluyla yapılan yük taşımacılığı hizmetleri	2/10
Servis taşımacılığı hizmetleri	5/10
Ticari reklam hizmetleri	3/10

► **Tevkifata tabi mal alımları:**

Malın nevi	Tevkifat oranı
Külçe metal teslimleri	7/10
Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi	7/10
Hurda ve atık teslimi*	7/10
Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarından elde edilen hammadde teslimi	9/10
Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimleri	9/10
Ağaç ve orman ürünleri teslimi	5/10
Demir-çelik ve alaşımlarından mamul ürünlerin teslimi	5/10**

* Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi KDV Kanunu'nun 17/4-g maddesi gereğince KDV'den müstesna olduğundan, yukarıdaki tevkifat istisnadan vazgeçmiş olan mükelleflerin yaptığı teslimlere uygulanacaktır.

** 43 seri numaralı KDV Genel Tebliği (RG: 25.10.2022) ile tevkifatın oranı, 1 Kasım 2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4/10'dan 5/10'a çıkarılmıştır. Bu ürünlerin, payları Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören şirketler tarafından tesliminde de tevkifat uygulanacaktır.

5.6.2.3 Kamu özel iş birliği modeli ile yaptırılan sağlık tesislerine ilişkin işletme döneminde sunulan hizmetlerde tevkifat uygulaması

14 Şubat 2020 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 30 seri numaralı Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliği'ne; "Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Yaptırılan Sağlık Tesislerine İlişkin İşletme Döneminde Sunulan Hizmetlerde Tevkifat Uygulaması" başlıklı bölüm eklenmiştir.

6428 sayılı Kanun (Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yaptırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun) kapsamında kamu özel iş birliği modeliyle yaptırılan sağlık tesislerine yönelik işletme döneminde alınan hizmetlere uygulanacak tevkifat oranları aşağıdaki tabloda dikkatinize sunulmaktadır.

Diğer taraftan, sağlık tesislerine yönelik sunulan hizmetleri bilfiil ifa etmeyen alt yükleniciler tarafından düzenlenecek faturalarda (yapım işleri hariç) tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak, yüklenici firma tarafından alt yükleniciler aracılığıyla temin edilen ve Sağlık Bakanlığına sunulan hizmetlere ilişkin Sağlık Bakanlığı tarafından (5/10) oranında [yapım işlerinde (4/10) oranında] KDV tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Söz konusu hizmetlerin, alt yüklenicilerden temin edilmeksizin doğrudan yüklenici firma tarafından Sağlık Bakanlığına sunulması halinde, aşağıdaki tabloda bu hizmetlere karşılık gelen işlem türleri dikkate alınarak (işlem türü sütununda işlem türü belirlenmeyenler için 5/10 oranında) tevkifat uygulanacaktır.

Söz konusu tevkifat uygulaması 1 Mart 2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Tablo: Kamu özel iş birliği modeli ile yaptırılan sağlık tesislerine ilişkin işletme döneminde alınacak hizmetlerde uygulanacak tevkifat oranları

Sözleşmede öngörülen hizmet	Hizmeti bilfiil ifa eden alt yükleniciden yapılacak tevkifat		Hizmeti bilfiil ifa etmeyen alt yüklenicilerden yapılacak tevkifat oranı	Yükleniciden yapılacak tevkifat oranı
	İşlem türü	Oran		
Yer ve bahçe bakım hizmetleri	Temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri (Tebliğ'in I/C-2.1.3.2.10. bölümü)	9/10	Tevkifat yok	5/10
İlaçlama hizmetleri				
Çamaşır ve çamaşırhane hizmetleri				
Temizlik hizmetleri				
Sterilizasyon ve dezenfeksiyon hizmetleri				
Atık yönetimi hizmetleri				

Sözleşmede öngörülen hizmet	Hizmeti bilfiil ifa eden alt yükleniciden yapılacak tevkifat		Hizmeti bilfiil ifa etmeyen alt yüklenicilerden yapılacak tevkifat oranı	Yükleniciden yapılacak tevkifat oranı
	İşlem türü	Oran		
Hasta yönlendirme ve refakat/ resepsiyon / yardım masası / taşıma hizmetleri	İşgücü temin hizmetleri (Tebliğ'in I/C-2.1.3.2.5. bölümü)	9/10	Tevkifat yok	5/10
Güvenlik hizmetleri				
Otopark hizmetleri				
Diğer tıbbi ekipman destek hizmeti	Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri (Tebliğ'in I/C-2.1.3.2.3. bölümü)	Tevkifat yok*	Tevkifat yok	5/10
Mefruşat hizmeti				
Yemek hizmeti	Yemek servis ve organizasyon hizmetleri (Tebliğ'in I/C-2.1.3.2.4. bölümü)	Tevkifat yok*	Tevkifat yok	5/10
Olağanüstü bakım ve onarım hizmeti	Yapım işleri (Tebliğ'in I/C-2.1.3.2.1. bölümü)	4/10	4/10	4/10
Bina ve arazi hizmetleri				
Laboratuvar hizmeti	*	Tevkifat yok	Tevkifat yok	5/10
Görüntüleme hizmeti				
Rehabilitasyon hizmeti				
Ortak hizmetler yönetimi hizmeti				
Hastane bilgi yönetim hizmeti				

* Hizmetlerin, Tebliğ'in (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara ifa edilmesi durumunda "İşlem türü" dikkate alınarak tevkifat uygulanacaktır.

5.6.2.4 Diğer hizmetler

KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, döner sermayeli kuruluşlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları ile kalkınma ajanslarına ifa edilen ve Tebliğ'de özel olarak belirlenmeyen diğer bütün hizmet ifalarında söz konusu alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

5.6.2.5 Diğer teslimler

KDV mükellefleri tarafından Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğüne yapılan ve Tebliğ'de özel olarak belirlenmeyen diğer bütün teslimlerde (su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji kullanımları hariç), söz konusu kurum tarafından (2/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

5.6.2.6 Tevkifat uygulamasında sınır

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli 2.000 TL'yi aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmaz. Sınırın aşılması halinde ise tutarın tamamı üzerinden tevkifat yapılır. 1.000 TL olarak uygulanan yukarıdaki tutar, 1 Temmuz 2021 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 36 seri numaralı Tebliğ ile 2.000 TL'ye çıkartılmıştır.

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.

5.6.3 Sorumlu sıfatı ile kesilen katma değer vergisinin beyanı ve ödenmesi

a. Tevkifata tabi tutulan KDV, alıcılar tarafından (genel bütçeli idareler hariç) 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilir.

b. Tevkifata tabi işlemin vuku bulunduğu tarihi içine alan vergilendirme dönemine ait beyanname izleyen ayın 28. günü* akşamına kadar bağlı bulunulan vergi dairesine verilir.

c. Ödenmesi gereken vergi, beyanname süresi içinde ödenir.

d. 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilen vergi, 1 No.lu KDV beyannamesinde, indirim hakkı tanınan işlemler içerisinde indirime tabi tutulur.

* 22 Aralık 2022 tarihinde yayınlanan 149 numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile 1 Aralık 2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannameler için geçerli olmak üzere değiştirilmiştir.

5.7 Matrah

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

İthalatta ise ithal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, malın gümrük vergisinden muaf olması veya gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması halinde sigorta ve navlun bedelleri dâhil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri KDV matrahını oluşturmaktadır.

Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri, ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar, vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler, matraha dâhil unsurlardır.

Yukarıdaki hükümde yer alan "kur farkı" ibaresi, 18 Ocak 2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan ve aynı gün yürürlüğe giren 7161 sayılı Kanun'un 18. maddesiyle eklenmiştir.

Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar ile hesaplanan katma değer vergisi matraha dâhil edilmez.

5.8 Oran

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28. maddesinde KDV oranı vergiye tabi her bir işlem için %10 olarak belirlenmiştir.

Ancak sözü geçen maddede Cumhurbaşkanı'na bu oranı, dört katına kadar artırma, %1'e kadar indirme, bu oranlar dâhilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etme yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulu ve Cumhurbaşkanı, yasa ile kendilerine verilen bu yetkiyi çeşitli kararnamelerle kullanmışlardır.

Buna göre KDV Kanunu'na ekli (I) sayılı listede yer alan mal ve hizmetler %1, (II) sayılı listede yer alan mal ve hizmetler ise %8 oranında KDV'ye tabidir. Her iki listede de bulunmayan mal ve hizmetler, genel oran olan %18 oranında KDV'ye tabi bulunmaktadır.

%1 ve %8 oranında KDV'ye tabi mal ve hizmetlerin bulunduğu (I) ve (II) sayılı listelere, Rehber'in "14. Vergi oran ve tutarları-2023" bölümünde "14.6 Katma değer vergisi oranları" başlığı altında yer verilmiştir.

5.9 Vergilendirme dönemi, beyan ve ödeme

Katma değer vergisinde vergilendirme dönemi aylıktır. Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar katma değer vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takip eden ayın 28. günün* akşamına kadar ilgili vergi dairesine verip, beyanname üzerindeki vergiyi de aynı sürede ödemekle yükümlüdürler.

* 22 Aralık 2022 tarihinde yayınlanan 149 numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile 1 Aralık 2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannameler için geçerli olmak üzere değiştirilmiştir.

İthalat işlemlerinden doğan katma değer vergisi, gümrük bölgesine girildiği ve çıktığı anda doğmakta olup ithalatın gerçekleştirildiği gümrük idaresine ödenmektedir.

Katma değer vergisi beyanının gümrük giriş beyannamesi veya özel beyanname ile yapılması gerektiği hallerde bu beyannameler vergi mükellefiyetinin başladığı anda ilgili gümrük idaresine verilir. İthalat alınan bu katma değer vergisi, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenir.

5.10 KDV'nin fatura ve benzeri belgelerde gösterilmesi

Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası vb. vesikalar ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Mükellefler, sözü edilen belgelerde gösterilen KDV'yi, bu vesikalara kanuni defterlere kaydetmek şartıyla indirebilirler.

5.11 İstisnalar

Kanun'un 1. maddesinde vergi kapsamına alınan işlemlerden bir kısmı, çeşitli ekonomik, sosyal ve siyasal sebeplerle, vergiden istisna olarak kabul edilmiştir. Bunları, başlıklar altında, aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Mal ve hizmet ihracatı,
- Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna,
- Taşımacılık istisnası,
- Diplomatik istisnalar,
- İthalat istisnası,
- Sosyal ve askeri amaçlı istisnalar,
- Diğer istisnalar

5.11.1 Doğrudan mal ihracı

Katma değer vergisi, ihracatın teşvik edilmesinde bir araç olarak kullanılmaktadır. Bu bağlamda, ihracat teslimleri katma değer

vergisinden istisna edilmiştir. Ancak mal ihracatında katma değer vergisi istisnasının uygulanabilmesi için, bazı şartların yerine getirilmiş olması gerekmektedir. Buna göre;

- Teslim;
 - Yurt dışındaki bir müşteriye veya
 - Bir serbest bölgedeki alıcıya veya
 - 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 95'inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına ya da
 - Yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir.
- Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına veya yetkili gümrük antrepolarına konulmalıdır.

Kanun'da, "yurt dışındaki müşteri" tabirine de açıklık getirilmiştir. Buna göre yurt dışındaki müşteri; ikametgahı, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade etmektedir.

İhraç edilmesi sebebiyle katma değer vergisinden istisna tutulan mallarla ilgili olarak yüklenilmiş bulunan vergilerin, mükellef üzerinde oluşturacağı yük, aşağıdaki şekillerde giderilebilmektedir.

- İndirim yoluyla iade,
- Nakden veya mahsuben iade.

İhracat tesliminin gerçekleştiği ay, malın, gümrük hattından geçtiği aydır. İhracat ve iade tutarının malın gümrükten geçtiği ayın katma değer vergisi beyannamesinde gösterilmesi gerekir.

İhracatta ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerde verginin iade edilmesine yönelik kapsamlı düzenleme, 26 Nisan 2014 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliği ile yapılmıştır.

5.11.2 İhraç kaydıyla mal teslim edilmesi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda, belirli şartlarla, ihracatçılara yapılan mal teslimlerinin de vergiden istisna edilmesi hükme bağlanmıştır.

Bu şartları;

- Malı teslim edenin imalatçı olması ve malın bu imalatçı tarafından imal edilmesi,
- İmalatçı olmayan firmaların Dış Ticaret Sermaye Şirketi veya Sektörel Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine teslim gerçekleştirmesi,
- Malın ihraç edilmek üzere ihracatçıya teslim edilmesi,

olarak sıralayabiliriz.

Böyle bir durumda faturada gösterilmekle beraber, imalatçı tarafından tahsil edilmeyen katma değer vergisi, ilgili dönem beyannamesinde tahakkuk ettirilerek, tecil olunur. Malın ihracatçıya teslim tarihini takip eden ayın başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde de daha önce tecil edilen vergi terkin edilir. Belirli sebepler haricinde ihracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur.

5.11.3 Hizmet ihracı

KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesi uyarınca, ihracat teslimlerine ilişkin olarak yapılan hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ile karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri KDV'den istisnadır.

Aynı Kanun'un 12/2 maddesi uyarınca, bir hizmetin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilebilmesi için;

- Hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması,
- Hizmetten yurt dışında faydalanılması,

şartlarının yerine getirilmiş olması gerekmektedir.

Hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilir. Hizmetten yurt dışında faydalanılmasından kasıt ise Türkiye'de yurt dışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurt dışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgili bulunmamasıdır.

KDV Kanunu'nun yukarıda belirtilen hükümleri ile konu hakkındaki açıklamaların yer aldığı KDV Genel Uygulama Tebliği uyarınca, yurt dışındaki müşteriler için ifa edilen hizmetlerin, hizmetin ifa edildiği dönemde, bedelin döviz olarak Türkiye'ye gelmesi beklenilmeden ihracat istisnası kapsamında beyan edilecektir.

Bu şekilde beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenen ve indirim konusu yapılamayan vergilerin KDV Kanunu'nun 32. maddesi kapsamında iadesi ise ancak hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirildiğinin tevsik edilmesi (banka dekontu vb. ödeme belgesi ile) halinde yerine getirilmektedir.

Diğer taraftan KDV Kanunu'nun 12. maddesi uyarınca, fason hizmetlerin serbest bölgede faaliyet gösteren müşterilere yapılmış sayılması için ve dolayısıyla KDV'den istisna olarak değerlendirilebilmesi için aşağıdaki şartların yerine getirilmesi gerekmektedir.

- Fason hizmet serbest bölgede faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olmalıdır,
- Fason hizmetten serbest bölgede faydalanılmış olmalıdır.

5.12 Vergi indirimi

Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, KDV Kanunu'nda aksine hüküm olmadıkça,

- Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini,
- İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini,
- Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilirler.

KDV Kanunu'nun 29. maddesinde; mükelleflerin kendilerine düzenlenen belgelerdeki KDV'yi, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını aşmamak şartıyla belgeleri defterlere kaydettikleri dönemde indirebileceklerine ilişkin düzenleme yer almaktaydı. 7104 sayılı Kanun'la bu hükümde yapılan değişikliklerle; indirim hakkının, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılını takip eden takvim yılı sonuna kadar kullanılabilmesine imkân sağlanmıştır. Bu hüküm 1 Ocak 2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

1 Ocak 2019 tarihinde yürürlüğe giren bir diğer düzenlemeyle ise Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen katma değer vergisinin, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilmesine imkân sağlanmaktadır.

Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV'nin indirim konusu yapılabilmemesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen KDV'ler ise indirim konusu yapılamayacaktır. Bu KDV'lerin daha önceden indirilmiş olması durumunda ise alıcı tarafından indirim iptali işleminin yapılması gerekmektedir.

Bir vergilendirme döneminde, indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla ise aradaki fark, sonraki dönemlere devrolunur. Hesaplanan vergiler toplamının indirilecek vergi toplamından fazla olduğu durumlarda ise aradaki fark, mükellef tarafından, ertesi ayın 28. günü* akşamına kadar bağlı bulunduğu vergi dairesine bir beyanname ile beyan edilir ve aynı süre içerisinde ödenir.

* 22 Aralık 2022 tarihinde yayınlanan 149 numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile 1 Aralık 2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannameler için geçerli olmak üzere değiştirilmiştir.

5.13 İndirilemeyecek katma değer vergisi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde, aşağıdaki vergilerin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

- Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi (KDV Kanunu'nun 17. maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fıkrasının (i) ve (ö) bentleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler hariç),
- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,
- Deprem, sel felaketi ve Hazine ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere zayı olan mallara ait katma değer vergisi. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 315. maddesine göre Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenen katma değer vergisi ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenen katma değer vergisinin kullanılan süreye isabet eden kısmı indirilebilmektedir.
- 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 yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen katma değer vergisi hariç)

5.14 Vergilendirme usulleri

KDV Kanunu uyarınca aksine hüküm bulunmadıkça mükellefler gerçek usulde vergilendirilmektedir. Çok eski yıllarda götürü usulde vergilendirme de söz konusuysa, bu düzenleme (madde 38) 1998 yılında yürürlükten kaldırılmıştır.

Ancak 7104 sayılı Kanun'un 1 Ocak 2019 tarihinde yürürlüğe giren 12. maddesiyle KDV Kanunu'nun mülga 38. maddesi "Hasılat esaslı vergilendirme" başlığıyla yeniden düzenlenmiştir.

1 Ocak 2019 tarihinde yürürlüğe giren bu düzenlemeye göre; ticari kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilenler ile kazancı serbest meslek kazanç defterine göre tespit edilenlerden Cumhurbaşkanınca belirlenen sektör ve meslek gruplarında yer alanlar, talep etmeleri halinde KDV dahil hasılatlarının belirli bir oranını, indirim KDV tutarını

dikkate almadan beyan ederek ödeyebileceklerdir. Uygulanacak KDV oranı da en yüksek oranı geçmemek şartıyla Cumhurbaşkanınca belirlenecektir.

Bu usulü seçen mükellefler, kazançlarının tespitinde kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla alış vesikalarında gösterilen KDV ile hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre beyan ederek ödedikleri katma değer vergisini işlemin mahiyetine göre gider veya maliyet, yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla hesapladıkları KDV'yi gelir olarak dikkate alacaklardır. Hasılat esaslı vergileme usulünü seçen mükelleflerin iki yılı geçmedikçe bu usulden dönmeleri mümkün bulunmamaktadır.

Kanun'un verdiği yetki kapsamında hasılat esaslı vergilendirme usulü uygulanacak sektör ve vergi oranı, 718 sayılı Cumhurbaşkan Kararı (RG: 07.02.2019) ile belirlenmiştir.

Buna göre, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile 5393 sayılı Belediye Kanunu kapsamında belediyeler tarafından ruhsat verilen toplu taşıma hatlarını kiralaayan, toplu taşıma hizmetinin hizmet satın alma yollarıyla yerine getirilmesi halinde bu hizmeti sunan ve gelirlerinin tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla tahsil eden otobüs işletmeleri, münhasıran il sınırları içinde, otobüsle (sürücü dahil en az 18 oturma yeri olan) yapmış oldukları toplu taşıma faaliyetlerinde hasılat esaslı vergilendirme usulünü seçebileceklerdir.

Bu mükelleflerin hasılatlarına uygulayacakları vergi oranı ise %1,5 olarak tespit edilmiştir.

Mükelleflerin bu kapsamda vergilendirilebilmeleri için münhasıran yukarıda tanımlanan faaliyetle iştigal etmeleri gerekmektedir. Bu faaliyetlerin yanında, kapsama girmeyen başka faaliyetleri de bulunan mükellefler bu uygulamadan faydalanamayacaklardır.

Ayrıca belediyelerin otobüs işletmeleri ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin %51 veya daha fazlası belediyelere ait şirketlerin de hasılat esaslı vergilendirme usulünü seçme imkânı bulunmamaktadır. 718 sayılı bu Karar, 1 Mart 2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.



6. Özel tüketim vergisi

6.1 Verginin konusunu teşkil eden işlemler

Özel tüketim vergisinin (ÖTV) konusunu, ÖTV kapsamına giren malların teslimi, ilk iktisabı veya ithali oluşturmaktadır. ÖTV kapsamına giren mallar, Kanun'a ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerde Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yer alan Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (GTİP) numaraları itibarıyla tespit edilmiştir. Bu malların tarife numaralarında veya tanımlarında ÖTV Kanunu'na ekli listeler dışında yapılacak değişiklikler ÖTV Kanunu'nun uygulanmasında hüküm ifade etmemektedir.

ÖTV Kanunu'nun 1. maddesinde, verginin konusuna giren malların bir defaya mahsus olmak üzere vergiye tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle tesliminde, ilk iktisabında veya ithalinde ÖTV ödenen malların daha sonraki teslimlerinde vergi uygulanmayacaktır.

(I) sayılı listedeki mallar için verginin konusu, bu malların ithalatçıları veya rafineriler de dâhil olmak üzere imalatçıları tarafından teslimi veya ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışlarıdır. Petrol ürünleri ve doğalgaz türevlerinden oluşan (I) sayılı liste, (A) ve (B) cetvellerinden meydana gelmektedir.

(II) sayılı listede, ÖTV Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önce ilk iktisaplarında taşıt alım vergisi ve ek taşıt alım vergisi uygulanan motorlu taşıtlar (traktör hariç) ile bahsi geçen vergilere tabi olmamakla birlikte bu Kanun'un yürürlüğe girmesinden önce yükseltilmiş oranda katma değer vergisi uygulanan taşıtlar yer almaktadır. Bu araçların aksam ve parçaları ise ÖTV'ye tabi değildir.

Kanun'a ekli (II) sayılı listede yer alan motorlu taşıt araçları, kayıt ve tescile tabi olanlar ile olmayanlar şeklinde iki gruba ayrılmaktadır. Verginin konusuna kayıt ve tescile tabi olan araçların ilk iktisabı, olmayanların ise ithali veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışları girmektedir.

(III) sayılı listede yer alan mallar için verginin konusu, bunların ithali, imalatçıları tarafından teslimi veya ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışlarıdır. Bu listenin (A) cetvelinde; kolalı gazozlar ve alkollü içkiler, (B) cetvelinde ise sigara, sigarillo, puro gibi tütün mamulleri ile içilen, çiğnenen veya enfiye olarak kullanılan tütün mamulleri yer almaktadır.

7061 sayılı Kanun'un (RG: 05.12.2017) 75. maddesiyle, söz konusu listenin (A) cetveline, 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere; meyve ve sebze suları, sade ve meyveli gazozlar, limonata, maden suyu ve alkolsüz biralara gibi birçok içecek eklenmiştir. Diğer taraftan yine aynı Kanun'la 5 Aralık 2017 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere makaronlar da (sigara kâğıdı) ilgili listenin (B) cetveline eklenmek suretiyle ÖTV kapsamına alınmıştır.

7161 sayılı Kanun'un (RG: 18.01.2019) 37. maddesiyle; şalgam suyu, Türk Gıda Kodeksine göre çeşnili ve aromalı/aromalandırılmış içme suları, bebek ve devam sütü sayılan içecekler ÖTV kapsamından çıkarılmıştır. Bu düzenleme 18 Ocak 2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

(IV) sayılı listedeki malların ithali veya imalatçıları tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışları verginin konusunu oluşturmaktadır. Bu listedeki mallar; havyar ve havyar yerine kullanılan ürünler, ıtriyat ve parfümeri ürünleri, kürkten giyim eşyası ve aksesuarlar, kristal sofa ve mutfak eşyaları, beyaz eşyalar, ses ve görüntü cihazları, telsiz-telefon cihazları, kristal avizeler, fildişi, kemik, bağa, boynuz gibi hayvansal maddelerden mamul eşya, silahlar, oyun makine ve aletleri ile muzır neşriyat kapsamında bulunan yayınlar olarak sayılabilir.

6.2 Vergiyi doğuran olay

Özel tüketim vergisinde, vergiyi doğuran olay, işlemlerin özelliklerine göre ayrı ayrı tayin ve tespit edilmiştir.

Daha açık bir ifade ile vergiyi doğuran olay; (I) sayılı listedeki malların imalatçıları ve ithalatçıları tarafından teslimi; (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların ithali veya bunları imal edenler tarafından teslimidir.

Ayrıca (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışında da vergiyi doğuran olay malın teslimidir.

(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar için vergiyi doğuran olay, bu malların ilk iktisabıdır.

Bunun yanında, malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olayın fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında meydana geleceği hüküm altına alınmıştır.

Kısım kısım mal teslim edilmesinin mutabık olduğu veya bu hususta mutabık kalındığı hallerde vergiyi doğuran olay, her bir kısmın teslimidir.

Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda vergiyi doğuran olayın tanımlandığı Kanun'un 3. maddesinin 1. fıkrasının (d) bendinde, 7316 sayılı Kanun'un (RG: 22.04.2021) 8. maddesiyle değişiklik yapılmıştır. Buna göre (I), (II) ve (IV) sayılı listedeki malların alıcıya, (III) sayılı listedeki malların ise komisyoncuya veya konsinye işletmeye tesliminde vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Bu düzenleme 22 Nisan 2021 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

İthalatta vergiyi doğuran olay, Gümrük Kanunu'na göre gümrük yükümlülüğünün (vergi ödeme mükellefiyetinin) doğması, ithalat vergilerine tâbi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilidir.

6.3 Mükellef

ÖTV Kanunu'na ekli (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlarda ÖTV'nin mükellefi, motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir. Buna göre Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olan araçların satışını yapan fabrika, ana bayi, bölge bayi, bayi, yetkili satıcı ve acenteler ile Hazine ve Maliye Bakanlığınca motorlu araç ticaretiyle uğraştığına dair belge verilenler ÖTV mükellefidir. Kayıt ve tescile tabi araçların ithalinde mükellef, bu araçları kullanmak, aktif almak veya kayıt ve tescil ettirmek üzere ithal edenlerdir.

(II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi olmayan araçlar ile (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallarda verginin mükellefi; bu malları imal, inşa veya ithal edenler ya da ÖTV uygulanmadan önce bu malların müzayede suretiyle satışını gerçekleştirenlerdir.

6.4 Vergi sorumlusu

ÖTV mükelleflerinin Türkiye'de ikametgahının, iş yerinin, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer hallerde, verginin konusuna giren malları mükelleften teslim alanlar veya adına hareket edenler, ÖTV'nin beyanı ve ödenmesiyle ilgili ödevlerin yerine getirilmesinden mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

Bu kapsamda (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki bazı mallar da tevkiyat uygulaması söz konusudur. Ayrıntılı açıklamalar "ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği"nin I-Ç/2. bölümünde yapılmıştır.

ÖTV Kanunu'nun 4. maddesi uyarınca, belgesiz mal bulundurdukları tespit edilen mükelleflerin de maddede belirtilen şartlarla bu mallara ilişkin ÖTV'yi ödeme zorunlulukları bulunmaktadır.

Bunun dışında, ÖTV Kanunu'nun 13. maddesinin 1 numaralı fıkrası ile rafineriler, kendilerine fason olarak rafine ettirilen ham petrolden elde edilen (I) sayılı listedeki petrol ürünlerinin tesliminde doğacak olan ÖTV'nin ödenmesinden, ham petrolü ithal edenlerle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

Aynı maddenin 2 numaralı fıkrasına göre, (I) sayılı listedeki malları teslim alanlar, bu malları daha yüksek tutarda vergiye tabi bir mal olarak kullanmak veya üçüncü kişilere satmak suretiyle vergi ziyasına sebebiyet verirlerse, ziyaa uğratılan vergi kendilerinden vergi ziyai cezası uygulanmak suretiyle tahsil edilecektir.

Kanun'un 13. maddesinin 3 numaralı fıkrası, vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla (II) sayılı listedeki malların ilk iktisabı, teslimi veya ithaline ilişkin işlemleri gerçekleştirenlerin, bu işlemlerden önce ÖTV'nin ödendiğini gösteren belgeleri aramak zorunda olduklarını hükme bağlamıştır. Bu sorumluluğu yerine getirmemek suretiyle gerekli verginin ödenmesinden önce işlem yapan gümrük memurları, kayıt ve tescile yetkili memurlar, motorlu araç ticareti yapanlar, bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştiren kişiler ile icra memurları ziyaa uğratılan vergi, vergi cezası ve gecikme faizinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulacaktır. Bu kişiler ödemek zorunda oldukları vergi, ceza ve faizler için mükellefe rücu hakkına sahip bulunmaktadır.

Kanun'un 13. maddesinin 4 numaralı fıkrasında, 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nun 18. maddesinin verdiği yetki uyarınca kullanıma zorunluluğu getirilen ulusal markeri bulunmayan ya da standartlara uygun olmayan özel tüketim vergisine tabi malları bulundurduğu tespit edilenler adına, malların tespit tarihindeki miktarı üzerinden re'sen özel tüketim vergisi tarh edileceğine ilişkin hüküm bulunmaktadır. Bu tarihyata ayrıca vergi ziyai cezası uygulanacaktır.

Kanun'un 13. maddesinin 5 numaralı fıkrasında ise Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinin verdiği yetki uyarınca kullanıma zorunluluğu getirilen özel etiketi veya işareti olmayan özel tüketim vergisine tabi malların bulundurulduğunun tespit edilmesi halinde, bu malları bulunduranlar adına; her bir tespit için bu Kanuna ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan malların 50 litreyi, (B) cetvelinde yer alan 2402.20 ve 2402.90.00.00.00 (yalnız tütün yerine geçen maddelerden yapılmış sigaralar) ile 4813.10.00.80.00 (makaron) GTİP numaralı malların 5.000 adedi aşması hâlinde ise müteselsilen sorumlu olmak üzere, bu malları bulunduranlar ile ithal veya imal edenlerden herhangi biri adına; malların tespit tarihindeki emsal bedeli veya miktarı üzerinden re'sen özel tüketim vergisi tarh edileceği hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki fıkrada yer alan "4813.10.00.80.00 (makaron)" ibaresi 7423 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle eklenmiş olup, 1 Ocak 2024 tarihinde yürürlüğe girecektir.

6.5 Matrah

ÖTV Kanunu'nun 11. maddesinde verginin matrahının; ÖTV Kanunu'na ekli (II), (III) (B cetvelinde yer alan tütün mamulleri hariç) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalinde, ilk iktisabında veya tesliminde hesaplanacak ÖTV hariç olmak üzere, KDV matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül edeceği hükme bağlanmıştır.

(III) sayılı listedeki tütün ve tütün mamullerinde ise ÖTV'nin matrahı, bu mamullerin nihai tüketicilere perakende satış fiyatı olarak belirlenmiştir. (III) sayılı listenin (A) cetvelindeki mallar için asgari maktu vergi tutarlarına göre hesaplanacak vergi tutarından az olmamak kaydıyla yalnızca nispi vergi uygulanmaktadır. (B) cetvelinde yer alan tütün ve tütün mamulleri için maktu vergi ile birlikte, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergi tutarından az olmamak üzere nispi vergi uygulanır.

(I) sayılı listedeki mallar için ise maktu vergi tutarları belirlenmiştir.

ÖTV matrahına esas alınacak olan KDV matrahının tespitinde, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20 ila 27. maddeleri hükümleri ile bu hükümlere ilişkin Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalar dikkate alınacaktır. KDV matrahı, teslim veya ithal edilen malın bedeli ile birlikte vergi, resim, harç, pay ve fon gibi unsurları da kapsadığından, yukarıda açıklandığı şekilde tespit edilen KDV matrahına ÖTV de dâhil olacaktır.

6.6 Vergi oranı / tutarı

ÖTV Kanunu'nun 12. maddesinin (1) numaralı fıkrasında, ÖTV Kanunu'na ekli listelerde yer alan mallardan karşılığında belirtilen tutar ve/veya oranlarda ÖTV alınacağı hükme bağlanmıştır. Söz konusu fıkraya, 6487 sayılı Kanun (RG: 11.06.2013) ile aşağıdaki düzenleme eklenmiştir:

"(II) sayılı listedeki mallardan alınacak vergi, mükellefin bu malı alış bedeli ile her hâlükârda bu malların imalatçısının satış bedeli veya ithalatta hesaplanan katma değer vergisi matrahı üzerinden malın tabi olduğu orana göre hesaplanan vergi tutarından az olamaz. Verginin, mükellefin alış bedeli üzerinden hesaplandığı durumlarda, malı teslim tarihine kadar bu malı mükellefe teslim eden tarafından yüzde 10'a kadar yapılan indirimler alış bedelinden de indirilebilir. Ancak bu indirimler sonrası kalan tutar, malın imalatçısının satış bedelinden veya ithalatta hesaplanan katma değer vergisi matrahından düşük olamaz. Maliye Bakanlığının, bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

6.6.1 Vergi matrahının hesabı

6.6.1.1 Taşıt araçlarında vergi matrahının hesabı ve iskontolar

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinin (1) numaralı fıkrasına ikinci paragraf olarak eklenen yukarıdaki düzenlemeye ilişkin örnekli açıklamalar, "ÖTV (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği"nin (RG: 18.04.2015) III-A/1 bölümünde yapılmıştır.

Buna göre, (II) sayılı listedeki taşıtlar için, mükellefin bu taşıtı satış bedeli ve alış bedeli ile taşıt ithal edilmiş ise ithalatta hesaplanan KDV matrahı, yurt içinde imal edilmiş ise imalatçının satış bedeli üzerinden hesaplanan ÖTV tutarlarından en fazla olanı beyan edilip ödenir.

İthalatçı veya imalatçı firma ile ÖTV mükellefi arasında birden fazla safhanın bulunup bulunmaması ÖTV matrahının yukarıda belirtilen doğrultuda tespitini etkilemez.

Mükellefin taşıtı alıcıya teslim ettiği tarihe kadar, bu taşıtı mükellefe teslim eden tarafından iskonto yapılmış olması halinde, alış bedelinin %10'unu geçmemek üzere yapılan iskonto tutarı indirilmek suretiyle mükellefin alış bedeli hesaplanır. Ancak bu indirimler sonrası kalan tutar da taşıtın imalatçısının satış bedelinden veya ithalatta hesaplanan KDV matrahından düşük olamaz. Alış bedeli üzerinden yapılacak söz konusu iskontonun matrahın tespitinde dikkate alınabilmesi için Vergi Usul Kanunu hükümleri kapsamında belgelendirilmesi zorunludur.

Önceki aşamalarda yapılan ancak ÖTV mükellefine yansıtılmayan/yapılmayan iskontoların alış bedelinin hesabında dikkate alınmayacağı açıktır. Ayrıca taşıtın, ilk iktisap kapsamında satışı tarihine kadar mükellefe satış yapan tarafından iskonto yapılmadığı halde mükellef tarafından, alış bedelinin herhangi bir oranına tekabül eden bir tutarda indirim yapılmak suretiyle alış bedelinden daha düşük bir bedelle satılması durumunda da ÖTV matrahı, taşıtın alış bedeli ile imalatçının satış bedelinden/ithalatta hesaplanan KDV matrahından düşük olamaz.

Örnek

Distribütör (A) firmasının ithal ettiği silindir hacmi 1.600 cm³'ün altında olan bir otomobil için ithalattaki KDV matrahı 300.000 TL olup, bu mal (A) tarafından, otomobil bayi olan (B) firmasına KDV hariç 320.000 TL'ye satılmıştır.

- (A), bu otomobille ilgili olarak (B)'ye %15 iskonto yapmıştır. Daha sonra (B), bu otomobili müşterisi (C)'ye 2 Şubat 2023 tarihinde ilk iktisap kapsamında, ÖTV ve KDV hariç 280.000 TL'ye satmıştır. Bu durumda (B), (C) adına düzenlediği satış faturasında göstereceği ÖTV'yi aşağıdaki gibi hesaplayacaktır:

Otomobilin vergisiz satış bedeli	280.000 TL
Alış bedeli	320.000 TL
İskonto tutarı (320.000 x %15)	48.000 TL
Alış bedelinden indirilebilecek iskonto tutarı (320.000 x %10)	32.000 TL
Alış bedelinden %10 iskonto tutarı düşülmüş tutar (320.000 - 32.000)	288.000 TL
İthalattaki KDV matrahı	300.000 TL
ÖTV matrahı	300.000 TL
Hesaplanan ÖTV (300.000 x %80*)	240.000 TL

- (A)'nın söz konusu malın ilk iktisap kapsamında satılincaya kadar mükellef (B)'ye yaptığı iskonto tutarının %5 olması halinde ise (B), (C) adına düzenlediği satış faturasında göstereceği ÖTV'yi aşağıdaki gibi hesaplayacaktır:

Otomobilin vergisiz satış bedeli	280.000 TL
Alış bedeli	320.000 TL
İskonto tutarı (320.000 x %5)	16.000 TL
Alış bedelinden iskonto tutarı düşülmüş tutar (320.000 - 16.000)	304.000 TL
İthalattaki KDV matrahı	300.000 TL
ÖTV matrahı	304.000 TL
Hesaplanan ÖTV (304.000 x %80*)	243.200 TL

* 6417 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (RG: 24.11.2022) uyarınca, motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü, ÖTV matrahı da 280.000 TL'yi aşan binek otomobiller için geçerli orandır.

Öte yandan, mükellefin alış bedeli olarak, bu malı mükellefe satanın düzenlediği fatura ve benzeri vesika üzerinde gösterilen tutar, fatura ve benzeri belgede ticari teamüllere uygun iskonto varsa bu iskonto oranı düşüldükten sonraki tutar esas alınacaktır. Taşıtların bayiler tarafından kullanıcılara teslimi tarihinden sonra, önceki safha tarafından yapılan indirimler alış bedelinin tespitinde dikkate alınmaz.

6.6.1.2 (III) sayılı listedeki mallarda vergi matrahının hesabı

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinin (1) numaralı fıkrasında, Kanun'a ekli listelerde yer alan mallardan, karşılığında belirtilen tutar ve/veya oranlarda ÖTV alınacağı hükme bağlanmıştır. Öte yandan, Kanun'un 11. maddesinin,

- (2) numaralı fıkrasında, Kanun'a ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelindeki mallar için asgari maktu vergi tutarları ile (B) cetvelindeki mallar için asgari maktu vergi ve maktu vergi tutarlarının;
 - a) (A) cetvelindeki mallardan, 2203.00 GTİP numaralı mallar için bir litredeki her bir alkol derecesi, 22.04, 22.05 (2205.10.90.00.12 hariç) ve 2206.00 GTİP numaralı mallar için her bir litre, diğer mallar için içerdiği alkolün her bir litresi itibarıyla,
 - b) (B) cetvelindeki mallar için asgari maktu vergi tutarları perakende satışa sunulan sigaraların ve makaronların birim ambalajı içinde yer alan her bir sigara veya her bir makaron, diğer tütün mamullerinin birim ambalajı içindeki mamulün her bir gramı itibarıyla, maktu vergi tutarları ise 20 adet sigaradan, 50 adet makarondan veya 50 gram tütünden oluşan birim ambalaj itibarıyla (Birim ambalajların farklı adet veya gramdan oluşması halinde vergi tutarı, anılan adet veya grama göre oranlanarak),
- (5) numaralı fıkrasında, (III) sayılı listenin (A) cetvelindeki mallar için asgari maktu vergi tutarlarına göre hesaplanacak vergi tutarından az olmamak üzere yalnızca nispi vergi, (B) cetvelindeki mallar için maktu vergi ile birlikte, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergi tutarından az olmamak üzere nispi vergi

uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

6.6.1.2.1 (A) cetvelindeki mallarda verginin hesabı

6.6.1.2.1.1 Alkolsüz içeceklerde verginin hesabı

(III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan alkolsüz içecekler için sadece nispi vergi oranı belirlenmiştir. Dolayısıyla bu içeceklerin ithalinde ve imalatçıları tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışında matraha, (III) sayılı listenin (A) cetvelinde bu mallar için belirlenen vergi oranı uygulanmak suretiyle ÖTV hesaplanır.

Örnek

KDV ve ÖTV hariç satış/ithal bedeli 1.600 TL olan 250 litre kolalı gazozun (2202.10.00.00.13 GTİP) ÖTV'si aşağıdaki şekilde hesaplanır:

Hesaplanan ÖTV: 1.600 TL x 0,35* = 560 TL

* Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12/3. maddesi uyarınca güncellenen liste. Yürürlük: 3 Ocak 2023.

6.6.1.2.1.2 Malttan üretilen biralarda verginin hesabı

(III) sayılı listenin (A) cetvelinde, 2203.00 GTİP numarası sırasındaki malttan üretilen biralarda için nispi vergi oranının yanı sıra asgari maktu vergi tutarı da belirlenmiştir. Mezkr cetvelde belirlenen asgari maktu vergi tutarı söz konusu mallar için bir litredeki her bir alkol derecesi itibarıyla uygulanır.

Söz konusu malların ithali ve imalatçıları tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayedeye yoluyla satışında, asgari maktu vergi tutarından az olmamak üzere yalnızca nispi vergi uygulanır.

Bu çerçevede malttan üretilen biralarda, matraha, (III) sayılı listenin (A) cetvelinde bu mallar için belirlenen vergi oranı uygulanarak hesaplanan ÖTV tutarı (nispi ÖTV tutarı) ile asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanan ÖTV tutarının karşılaştırılması sonucunda, daha yüksek olan tutar, hesaplanan ÖTV olarak dikkate alınır.

Örnek

KDV ve ÖTV hariç satış/ithal bedeli 15 TL, alkol derecesi 5 olan, 50 cl'lik bir kutu biranın (2203.00 GTİP) ÖTV'si aşağıdaki şekilde hesaplanır:

Nispi ÖTV tutarı: $15 \text{ TL} \times 0,63^* = 9,45 \text{ TL}$

Asgari maktu vergi tutarı: $(5 \times 5,3924 \text{ TL}^*) \times 0,5 \text{ lt} = 13,481 \text{ TL}$

$13,481 \text{ TL} > 9,45 \text{ TL}$ olduğundan, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanan $13,481 \text{ TL}$ ÖTV tutarı dikkate alınır.

* *Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12/3. maddesi uyarınca güncellenen liste. Yürürlük: 3 Ocak 2023.*

6.6.1.2.1.3 Şaraplarda verginin hesabı

(III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan şaraplar (22.04 Taze üzüm şarabı, 2204.10 Köpüklü şaraplar gibi) nispi vergi oranı %0 (sıfır) olarak belirlenmek suretiyle, bu malların asgari maktu vergi tutarı itibarıyla vergilenmesi öngörülmüştür.

Mezkr cetvelde belirlenen asgari maktu vergi tutarı, söz konusu malların her bir litresi itibarıyla uygulanır.

Örnek

75 cl'lik bir şişe köpüklü şarabın (2204.10 GTİP) ÖTV'si aşağıdaki şekilde hesaplanır:

Asgari maktu vergi tutarı: $0,75 \text{ lt} \times 179,1420 \text{ TL}^* = 134,3565 \text{ TL}$

Buna göre, hesaplanan ÖTV tutarı $134,3565 \text{ TL}$ olarak dikkate alınır.

* *Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12/3. maddesi uyarınca güncellenen liste. Yürürlük: 3 Ocak 2023.*

6.6.1.2.1.4 Diğer alkollü içkilerde verginin hesabı

(III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan diğer mallar (votka, cin, likör, rakı gibi) için nispi vergi oranı %0 (sıfır) olarak belirlenmek suretiyle, bu malların asgari maktu vergi tutarı itibarıyla vergilenmesi öngörülmüştür.

Mezkr cetvelde belirlenen asgari maktu vergi tutarı, söz konusu malların içerdiği alkolün her bir litresi itibarıyla uygulanır.

Örnek

Alkol derecesi hacmen 45 olan 70 cl'lik bir şişe rakının (2208.90.48.00.11 GTİP) ÖTV'si aşağıdaki şekilde hesaplanır:

Asgari maktu vergi tutarı: $(736,7780 \text{ TL}^* \times 0,45) \times 0,70 \text{ lt} = 232,08507 \text{ TL}$

Buna göre hesaplanan ÖTV tutarı $232,0850 \text{ TL}$ olarak dikkate alınır.

* *Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12/3. maddesi uyarınca güncellenen liste. Yürürlük: 3 Ocak 2023.*

6.6.1.2.2 (B) cetvelindeki mallarda verginin hesabı

6.6.1.2.2.1 Sigaralarda verginin hesabı

(III) sayılı listenin (B) cetveli kapsamındaki sigaraların vergilendirilmesinde, perakende satış fiyatına bu mallar için geçerli olan ÖTV oranı uygulanarak nispi ÖTV tutarı hesaplanır. Ancak hesaplanan bu tutar, birim paket içindeki her bir adet sigara için belirlenen asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanan vergi tutarından az olamaz.

Nispi ÖTV tutarı ile asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanan ÖTV tutarının karşılaştırılması sonucunda, yüksek olan tutara, 20 adet sigaradan oluşan her bir paket sigara için (III) sayılı listenin (B) cetvelinde belirlenen maktu vergi tutarı eklenerek bir paket sigara için toplam ÖTV tutarı hesaplanır. Birim ambalajın farklı adetten oluşması halinde maktu vergi tutarı, anılan adede göre oranlanarak hesaplanır.

Örnek

Perakende satış fiyatı 35 TL olan 1 paket (20 adet) sigara (2402.20 GTİP) için ÖTV aşağıdaki şekilde hesaplanır:

Nispi ÖTV tutarı: $35 \text{ TL} \times 0,63^* = 22,05 \text{ TL}$
Asgari maktu ÖTV tutarı: $20 \times 0,9680 \text{ TL}^* = 19,36 \text{ TL}$
Maktu ÖTV tutarı: $1 \times 0,9618 \text{ TL}^* = 0,9618 \text{ TL}$

$22,05 \text{ TL} > 19,36 \text{ TL}$ olduğundan, nispi ÖTV tutarı ile maktu ÖTV tutarının toplamı olan $23,0118 \text{ TL}$ ($22,05 + 0,9618$) dikkate alınır.

Söz konusu sigaranın perakende satış fiyatının 28 TL olması halinde ise;

Nispi ÖTV tutarı: $28 \text{ TL} \times 0,63^* = 17,64 \text{ TL}$
Asgari maktu ÖTV tutarı: $20 \times 0,9680 \text{ TL}^* = 19,36 \text{ TL}$
Maktu ÖTV tutarı: $1 \times 0,9618 \text{ TL}^* = 0,9618 \text{ TL}$

$19,36 \text{ TL} > 17,64 \text{ TL}$ olduğundan, asgari maktu ÖTV tutarı ile maktu ÖTV tutarının toplamı $20,3218 \text{ TL}$ ($19,36 + 0,9618$) dikkate alınır.

* *Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12/3. maddesi uyarınca güncellenen liste. Yürürlük: 3 Ocak 2023.*

6.6.1.2.2.2 Makaronda verginin hesabı

(III) sayılı listenin (B) cetveli kapsamındaki makaronun vergilendirilmesinde, perakende satış fiyatına bu mallar için geçerli olan ÖTV oranı uygulanarak nispi ÖTV tutarı hesaplanır. Ancak hesaplanan bu tutar, birim paket içindeki her bir makaron için belirlenen asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanan vergi tutarından az olamaz.

Öte yandan, (III) sayılı listenin (B) cetvelinde, makaron için nispi vergi oranı %0 (sıfır) olarak belirlenmiş ve maktu vergi ihdas edilmemiş olup, bu suretle makaronun asgari maktu vergi tutarı üzerinden vergilenmesi öngörülmüştür.

Örnek:

Perakende satış fiyatı 60 TL olan 200 adet makarondan (4813.10.00.80.00 GTİP) oluşan bir makaron paketi için ÖTV aşağıdaki şekilde hesaplanır:

Asgari maktu ÖTV tutarı: $200 \times 0,1336 \text{ TL}^* = 26,72 \text{ TL}$
Buna göre, hesaplanan ÖTV olarak $26,72 \text{ TL}$ dikkate alınır.

* *Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12/3. maddesi uyarınca güncellenen liste. Yürürlük: 3 Ocak 2023.*

6.6.2 ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı liste uygulamalarında iade sistemi

Bilindiği üzere, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malları, (I) sayılı listenin dışında kalan malların imalinde kullananların, Kanun'un 8/1. maddesinde tecil-terkin sistemi uygulanmaktaydı.

2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (RG: 09.10.2012) ile;

- ▶ Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 8/1. maddesi ile düzenlenen tecil-terkin sistemine,
- ▶ Kanun'un 12. maddesinin verdiği yetki ile yayımlanan 2002/4930 ve 2003/6467 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları kapsamındaki uygulamalara,

son verilerek, bu işlemlerde tahakkuk eden özel tüketim vergisinin tam olarak ödenmesi ve sonrasında iade alınması uygulamasına geçilmiştir.

Bu uygulamada, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malları, (I) sayılı listenin dışında kalan malların imalinde kullananların özel tüketim vergisine tabi mallarla ilgili 9 yıl süreyle uygulanan tecil-terkin sisteminden sonra iade sistemine geçişle ilgili olması, ilgili hammadde ve yardımcı mamullerle ilgili özel tüketim vergisinin önce mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine ödenmesini ve daha sonra bağlı bulunulan vergi dairesinden iadesinin talep edilmesini gerektirmektedir.

Devre dışı bırakılan uygulamaların ortak özelliği, belirli şartların sağlanacağından önceden taahhüt edilerek işlem esnasında düşük miktarda vergi ödenmesi ve sonrasında bu hususların tespitine yönelik düzenlenen Yeminli Mali Müşavir (YMM) raporları vasıtasıyla idarenin kontrolü üzerine teminatların serbest bırakılmasıydı. Yeni uygulamalarda ortak nokta ise verginin işlemlerin yapılması esnasında tam tutarları üzerinden ödenerek, daha sonra mükellef tarafından iade talebiyle düzenlenecek inceleme raporlarına istinaden vergi farkının iadesi ve buna bağlı olarak da teminatların serbest bırakılmasıdır.

6.6.2.1 Tecil-terkin uygulamasının devre dışı bırakılması

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 1. fıkrasında, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların; (I) sayılı listeye dâhil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere mükellefler tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisinin Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenecek kısmının, teminat alınmak suretiyle tecil olunacağı, söz konusu malların tecil tarihini takip eden aybaşından itibaren 12 ay içinde (I) sayılı listeye dâhil olmayan malların imalinde kullanılması halinde de tecil olunan verginin terkin edileceği ifade edilmektedir.

2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 4. maddesi ile özel tüketim vergisinin tecil edilecek kısmı sıfır olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla, Bakanlar Kurulu ÖTV Kanunu'nda kendisine tanınan yetki ile tecil-terkin mekanizmasında tecil tutarını sıfır olarak belirlemek suretiyle, uygulamayı devre dışı bırakmıştır.

6.6.2.2 (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan ürünleri (I) sayılı liste dışındaki ürünlerin imalinde kullanan mükelleflere getirilen yeni ÖTV iade sistemi

2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesi uyarınca, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, (I) sayılı listeye dâhil olmayan malların imalinde imalatçılar tarafından kullanılması halinde, imalatta kullanılan mallar için bu Karar'da GTİP numaraları itibarıyla belirlenmiş olan oran ile daha önce uygulanan vergi tutarını çarpılması suretiyle hesaplanan vergi tutarı uygulanacaktır. Bu mallar için ödenen vergiler ile bu şekilde hesaplanan vergiler arasında kalan farklar için Kanun'un 12. maddesinin 4. fıkrası hükmü uygulanacaktır. 5015 sayılı Petrol

Piyasası Kanunu'nun 2. maddesinde yer alan madeni yağ tanımına giren mallar ile bu kapsamda kullanılan diğer malların imal edilmesi halinde bu kapsamdaki imalatlar için bu uygulama söz konusu olmayacaktır. 2012/3792 sayılı BKK'nın 1. maddesindeki liste, 2018/11542 sayılı BKK'nın 6. maddesi ile değiştirilmiştir.

Kısaca ilgili madde hükümlerinden, işlem anında mükellefler tarafından (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki mallar için geçerli olan maktu vergilerin tam tutarı üzerinden ödenmesi gerektiği, sonrasında ise bu malların (I) sayılı listeye dâhil olmayan malların imalinde imalatçılar tarafından kullanılması şartına bağlı olarak, söz konusu kararda belirlenen oranlarda belirlenecek düşük vergi tutarı ile maktu vergi tutarı arasındaki farkların mükelleflere iade edileceği anlaşılmaktadır.

Konuyla ilgili olarak iade şartları ve detaylı açıklamalar "ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği"nin III-C/1.1 bölümünde yer almaktadır.

6.6.2.3 (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların aynı cetvelde yer alan malların imalinde kullanılması

2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2002/4930 sayılı BKK eki Karar'ın 4. maddesinde yer alan, "(I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların, aynı cetveldeki malların imalinde kullanılmak üzere tesliminde, imal edilen ürünün tabi olduğu özel tüketim vergisi tutarı uygulanır." hükmü yürürlükten kaldırılmıştır.

Bunun yerine mezkûr Bakanlar Kurulu Kararı'nın 2. maddesi ile (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, aynı cetvelde yer alan vergi tutarı daha düşük malların imalinde imalatçılar tarafından kullanılması halinde imalatta kullanılan mallar için imal edilen malın tabi olduğu ÖTV tutarının uygulanması esası getirilmiştir. Ancak maddenin devamında bu malların teslim tarihi itibarıyla uygulanan vergi tutarları ile imal edilen malın tabi olduğu, ÖTV tutarının arasındaki fark için yine Kanun'un 12. maddesinin 4. fıkrası hükmünün uygulanacağı ifade edilmektedir. 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nun 2. maddesinde yer alan madeni yağ tanımına giren mallar ile bu kapsamda kullanılan diğer malların imal edilmesi halinde bu kapsamdaki imalatlar için bu uygulama söz konusu olmayacaktır.

Buna göre söz konusu uygulamada malların teslim tarihi itibarıyla uygulanan vergi tutarları ile imal edilen malın tabi olduğu vergi tutarı arasındaki fark imalatçılara iade edilebilecektir. Konuyla ilgili olarak iade şartları ve detaylı açıklamalar "ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği"nin III-C/1.2 bölümünde yer almaktadır.

6.6.2.4 Baz yağların ihracata konu edilecek madeni yağ veya yağlama müstahzarı imalinde kullanılması

2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2003/6467 sayılı BKK eki Karar'ın 1. maddesi yürürlükten kaldırılırken, bu maddede benimsenen uygulamanın bir benzeri, yeni BKK eki Karar'ın 3. maddesi ile yürürlüğe konulmuştur. Buna göre, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen 2710.19.99.00.11* ve 2710.19.99.00.98 GTİP numaralarında yer alan baz yağları; aynı cetvelde yer alan GTİP numaraları aşağıda (2013/5595 sayılı BKK eki karar ile değişik) yazılı malların imalinde kullanılması ve imal edilen malların aynı Kanun'un 5. maddesinin 1 numaralı fıkrası uyarınca ihraç edilmesi veya 8. maddesinin 2. fıkrası uyarınca teslim edilerek ihracının gerçekleşmesi halinde, bazı yağlar için özel tüketim vergisi tutarı 0,0500 TL/Kg olarak uygulanacaktır.

* 2710.19.99.00.21, 2710.19.99.00.22, 2710.19.99.00.23, 2710.19.99.00.24 GTİP numaraları 2018/11542 sayılı BKK 7. maddesi ile 2710.19.99.00.11 şeklinde değiştirilmiştir.

2018/11542 sayılı BKK ile güncellenen söz konusu liste aşağıdadır.

GTİP no	Mal ismi
2710.19.71.00.00	(Yağlama yağları; diğer yağlar) Özel bir işleme tabi tutulacak olanlar
2710.19.75.00.00	(Yağlama yağları; diğer yağlar) 2710.19.71.00 Alt pozisyonunda belirtilen işlemlerden başka bir işleme kimyasal değişime tabi tutulacak olanlar
2710.19.81.00.00	(Yağlama yağları; diğer yağlar) Motor yağları, kompresör yağlama yağları, türbin yağlama yağları
2710.19.83.00.00	(Yağlama yağları; diğer yağlar) Hidrolik yağları
2710.19.85.00.00	(Yağlama yağları; diğer yağlar) Beyaz yağlar, sıvı parafin
2710.19.87.00.00	(Yağlama yağları; diğer yağlar) Dişli yağları ve redüktör yağları
2710.19.91.00.00	(Yağlama yağları; diğer yağlar) Metal işlemeye mahsus bileşikler, kalıp çıkarma yağları, aşınmayı önleyici yağlar
2710.19.93.00.00	(Yağlama yağları; diğer yağlar) Elektrik izolasyonuna mahsus yağlar
2710.19.99.00.25	(Yağlama yağları; diğer yağlar) Diğer madeni yağlar
2710.20.90.00.00	Diğer yağlar [Yalnız; 2710.19.81, 2710.19.83, 2710.19.85, 2710.19.87, 2710.19.91, 2710.19.93 ve 2710.19.99 alt pozisyonlarında yer alan malların biodizel ihtiva edenleri.]
3403.11.00.00.00	(Yağlama müstahzarları) Dokumaya elverişli maddelerin, deri ve köselenin, post ve kürklerin veya diğer maddelerin işlenmesine mahsus müstahzarlar
3403.19.10.00.00	(Yağlama müstahzarları) Esas madde olarak kabul edilmemek şartıyla, ağırlık itibarıyla %70 veya daha fazla petrol yağları veya bitümenli minerallerden elde edilen yağları içerenler
3403.19.20.00.00	(Yağlama müstahzarları) Hacim olarak en az %25 biyo temelli karbon içeriğine sahip ve en az %60'a kadar geri dönüştürülebilir yağlayıcılar
3403.19.80.00.00	(Yağlama müstahzarları) Diğerleri
3403.91.00.00.00	(Yağlama müstahzarları) Dokumaya elverişli maddelerin, deri ve köselenin, post ve kürklerin veya diğer maddelerin işlenmesine mahsus müstahzarlar
3403.99.00.00.00	(Yağlama müstahzarları) Diğerleri

Buna göre baz yağların teslim tarihi itibarıyla uygulanan vergi tutarları ile 0,0500 TL/Kilogram arasındaki fark iade edilebilecektir. Konuyla ilgili olarak iade şartları ve detaylı açıklamalar "ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği"nin III-C/1.3 bölümünde yer almaktadır.

6.6.2.5 Oto biodizel teslimlerinde iade sistemine geçiş

1 Aralık 2013 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan, 2013/5595 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile motorinle harmanlanmak üzere oto biodizel teslimlerinde özel tüketim vergisinin uygulama şekli değiştirilmiş ve iade sistemine geçilmiştir.

Bu düzenleme ile harmanlama amacıyla oto biodizel teslimlerinde özel tüketim vergisi tutarını sifıra indiren 2006/11202 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı yürürlükten kaldırmıştır. Bu değişiklikler, 1 Ocak 2014 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Konu hakkındaki ayrıntılı açıklamalar "ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği"nin III-B/5 bölümünde yapılmıştır.

Buna göre, oto biodizelli motorine ilişkin iadesi talep edilebilecek ÖTV tutarı aşağıdaki formüller uygulanmak suretiyle hesaplanabilecektir. Bu formüllerin uygulanması sonucu bulunan vergi tutarlarında virgülden sonraki 4 hane dikkate alınacaktır.

Oto Biodizelli Motorine Kararname Uyarınca Uygulanacak Birim ÖTV Tutarı = Motorin İçin Uygulanan Birim ÖTV Tutarı x (1- Oto Biodizel Miktarı/Oto Biodizelli Motorin Miktarı)

İadeye Konu Edilebilecek Birim ÖTV Tutarı = Motorin İçin Uygulanan Birim ÖTV Tutarı-Oto Biodizelli Motorine Kararname Uyarınca Uygulanan Birim ÖTV Tutarı

6.6.2.6 Aerosol üretiminde kullanılmış LPG teslimleri için iade sistemine geçilmiştir.

30.09.2014 tarih ve 2014/6881 sayılı BKK ile (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 2711.19.00.00.11 GTİP numaralı "Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.) Diğerleri" isimli malın vergi tutarı, bu malın imalatçılar tarafından aerosol üretiminde kullanıldığının tespiti halinde sıfır olarak uygulanan ÖTV uygulamasından vazgeçilerek, iade yöntemine geçilmiştir.

Konu hakkındaki ayrıntılı açıklamalar "ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği"nin III-B/6 bölümünde yapılmıştır.

6.6.2.7 Hava yakıtları için uygulanan sıfır ÖTV tutarlı teslimlerinde teminat alınması uygulaması getirilmiştir.

Konu hakkında "ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği"nin III-B/7 bölümünde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Buna göre 1 Temmuz 2015 tarihinden itibaren hava yakıtlarının yurt içinde tesliminde, her bir hava yakıtı miktarı için (I) sayılı listede yer alan ÖTV tutarları kadar teminat alınacaktır. Ancak "Teminatsız Hava Yakıtı Alımı Sertifikası"na haiz olanlar teminat vermeksizin hava yakıtı teslim alabilecek veya ithal edebileceklerdir.

6.6.2.8 İhraç edilen kara taşıtlarında kullanılmış ilk dolum yağları ve akaryakıtlarının teslimlerinde iade uygulaması getirilmiştir.

27.02.2019 tarihli ve 796 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yürürlüğe konulan Karar'ın 2. maddesinde, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listedeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen ilk dolum yağları ve akaryakıtlarının vergi tutarlarının, bu malların aynı Kanun'a ekli (II) sayılı listedeki 8701.20, 87.02, 87.03, 87.04 ve 87.11 GTİP numaralarında yer alan mallardan ihraç edilmiş olanların üretim sürecinde kullanılmış olduğunun tespiti halinde sıfır olarak uygulanacağına yönelik düzenleme yapılmıştır.

Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın 2. maddesine göre, ilk dolum yağları ve akaryakıtlarını ihraç edilen kara taşıtlarının üretim sürecinde yurt içinde ilk defa kullanmış olan imalatçılar, ihraç edilmiş her bir kara taşıtı adedine dair kullanımları için, bunlara teslim tarihi itibarıyla uygulanan ve beyan edilerek ödenmiş olan ÖTV'nin;

- ▶ İlk dolum yağlarında tamamını,
- ▶ İlk dolum akaryakıtlarında ise 87.03 GTİP numarasındaki mallarda "7" litreyi, 87.11 GTİP numarasındaki mallarda "2" litreyi, diğer mallarda da "15" litreyi geçmeyecek şekilde kullanımlarına isabet eden tutarını,

iade olarak talep edebilir.

İthal edilen veya ÖTV (I) sayılı liste mükelleflerinden ÖTV ödenerek satın alınan ilk dolum yağları ve akaryakıtlarının, ithal ya da satın alma tarihini takip eden ay başından itibaren 12 ay içinde bahsi geçen malların üretim sürecinde kullanılmış ve üretilen kara taşıtlarının da aynı süre içinde ihraç edilmiş olması halinde iade talebinde bulunulabilir.

6.7 Vergilendirme dönemi ve beyan

Kanun'un 14. maddesinde, mal grupları itibarıyla farklı vergilendirme dönemleri tespit edilmiştir. Buna göre (I) sayılı listede yer alan malların teslimlerinde vergilendirme dönemi, her ayın ilk 15 günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönemlerden oluşmaktadır. (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listede yer alan mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların tesliminde vergilendirme dönemi, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleri olarak belirlenmiştir.

(II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi taşıtlarda ise vergilendirme dönemi söz konusu olmayıp, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce verginin beyanı ve ödenmesi gerekmektedir.

ÖTV mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olan malların mükellefleri hariç olmak üzere ÖTV mükellefleri, bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmasa dahi bu dönemle ilgili olarak beyanname vermek zorundadırlar. Ancak müzayedede suretiyle satış yapanlar ile kendisine Kanun'un 4. maddesi uyarınca vergi sorumluluğu yüklenen kimselerin, vergiye tabi işlemlerin bulunmadığı vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak beyanname verme zorunlulukları yoktur.

Malın ithalinde ÖTV, ilgili gümrük idaresince hesaplanarak gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyanname veya diğer belgeler üzerine imza alınmak suretiyle mükellefe, kanuni temsilcisine veya gümrük müşavirine tebliğ edilir. Bu vergi ithalat vergileri ile aynı zamanda ödenir.

Kanun'a ekli (I) sayılı listedeki mallara ait (1) numaralı ÖTV beyannamesi, vergilendirme dönemini izleyen 10. günü akşamına kadar; (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlara ait (2B) numaralı, (III) sayılı listedeki mallara ait (3) numaralı ve (IV) sayılı listedeki mallara ait (4) numaralı ÖTV beyannameleri ise vergilendirme dönemini izleyen ayın 15. günü akşamına kadar, KDV yönünden bağlı bulunulan vergi dairesine verilir.

(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabında düzenlenecek (2A) numaralı ÖTV beyannamesi, ilk iktisaptan önce, bu işlemlerin yapıldığı yerde tek vergi dairesi varsa bu vergi dairesine, birden fazla vergi dairesi varsa motorlu taşıtlar vergisi ile görevli vergi dairesine verilir. Bu mallar için ilk iktisap işleminden sonra vade farkı uygulanması halinde, vade farkı üzerinden hesaplanacak vergi, ilk iktisaptaki beyannameye atıfta bulunularak, bu beyanname bilgilerine göre düzenlenecek beyanname ile aynı vergi dairesine beyan edilecek ve ödenecektir. Vade farkı için düzenlenen beyanname matrah olarak tahakkuk ettirilen vade farkının yazılacağı tabiidir.

Öte yandan, sürekli ÖTV mükellefiyeti gerektiren faaliyeti olmayan kişi veya kurumların müzayedede suretiyle yaptıkları satışlardan doğan vergiyi, satış bedelini tahsil ettikleri gün mesai saati bitimine kadar beyan etmeleri ve vergiyi de bu süre içinde ödemeleri uygun görülmüştür.

Özel tüketim vergisi beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesi mecburidir.

6661 sayılı Kanun'la (RG: 27.01.2016); özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi ve şans oyunları vergisiyle ilgili olarak mali tatil uygulanmayacağı 5604 sayılı "Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun" metnine eklenmiştir. Bu değişiklik sonrasında 2016 yılından itibaren, mali tatil dolayısıyla özel tüketim vergisine ilişkin beyan ve ödeme sürelerinde herhangi bir uzama söz konusu değildir.

6.8 ÖTV'nin fatura ve benzeri belgelerde gösterilmesi

ÖTV Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca, vergiye tabi işlemlere ait ÖTV'nin, düzenlenecek fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Örneğin vergisiz satış fiyatı 260 TL ve %6,7 oranında ÖTV'ye tabi olan bir malın faturası aşağıdaki şekilde düzenlenecektir.

Satış bedeli	260,00 TL
ÖTV (% 6,7)	17,42 TL
Toplam	277,42 TL
KDV (% 18)	49,94 TL
Genel toplam	327,36 TL

Öte yandan KDV Genel Uygulama Tebliği'nde, perakende mal satışı yapanlar ile hizmet ifa edenlerin mal satışlarına ve hizmetlerine ait etiket ve listelerdeki fiyatların KDV dâhil tek tutar olarak ifade edileceği, yapılan teslim veya hizmetler için düzenlenecek fatura ve benzeri vesikalarda KDV'nin ayrıca gösterilmeyip, bedelin KDV dâhil tek tutar olarak ifade edileceği, belgede "KDV dâhildir" ibareli şerh bulunacağı belirtilmiştir.

Ancak ÖTV uygulanmamış olan malların perakende tesliminin söz konusu olduğu hallerde, mükellefçe düzenlenen fatura veya benzeri vesikalarda ÖTV'nin ve KDV'nin ayrıca gösterilmesi uygun görülmüştür.

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

6.9 Vergi indirimi

ÖTV Kanunu'nun 9. maddesiyle, vergiye tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen verginin, ödenecek vergiden indirilmesi suretiyle ÖTV'nin her mal için bir kez uygulanması öngörülmüştür. Örneğin; (I) sayılı listede yer alan baz yağın ÖTV mükellefinden satın alınmasında ödenen vergi, bundan imal edilen madeni yağın teslimi dolayısıyla vergi dairesine beyan edilip ödenecek olan vergiden indirilecektir. İthal edilen baz yağın madeni yağ imalinde kullanılması halinde ise, ÖTV Kanunu'nun 2. maddesinin 3 numaralı fıkrasının (a) bendi hükmü uyarınca ÖTV hesaplanmayacağından, imal edilen madeni yağın tesliminde ödenecek ÖTV'den bir indirim yapılması söz konusu olmayacaktır.

6.10 Verginin ödenmesi

Beyanname vermek mecburiyetinde olan mükelleflerin ÖTV'yi beyanname verme süresi içinde ödemeleri gerekmektedir.

Malın ithalinde alınan ÖTV, ilgili gümrük idaresince hesaplanacak ve gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyanname veya diğer belgeler üzerine imza alınmak suretiyle mükellefe, kanuni temsilcisine veya gümrük müşavirine tebliğ edilecektir. Bu tebliğ üzerine ortaya çıkacak ihtilaflar için ithalat vergilerinin tabi olduğu usul ve esaslar uygulanacaktır. Bu vergi, ithalat vergileri ile aynı zamanda ödenecektir. İthalat vergilerine tabi olmayan mallara ait ÖTV ise gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyannamenin veya diğer belgelerin tescili tarihindeki esaslara göre, bu tarihteki oran veya tutarlar üzerinden hesaplanarak tahsil edilecektir.

ÖTV Kanunu'na ekli (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi taşıtlarda ÖTV'nin, beyannamenin verildiği günde ödenmesi gerekmektedir. Ancak Tasfiye Hizmetleri Genel Müdürlüğü tarafından satılan araçlara ait ÖTV'nin, beyannamenin verildiği günü takip eden 15. günün akşamına kadar ödenmesi mümkündür.

6.11 ÖTV tebliğleri

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun uygulamasına ilişkin Kanun'a ekli listeler esas alınarak çıkarılan güncel 4 Tebliğ bulunmaktadır. Bu Tebliğ'ler ve yayımlanma tarihleri aşağıdaki gibidir:

- 05.03.2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği.
- 18.04.2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği.
- 08.08.2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (III) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği.
- 20.08.2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (IV) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği.

7. Damga vergisi

7.1 Konu

Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yer alan kâğıtlar, damga vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

Damga Vergisi Kanunu'nda kâğıt kavramı;

- Yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile
- Elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler olarak tanımlanmıştır.

7.2 Mükellef

Damga vergisinin mükellefi, kâğıtları imza edenlerdir. Resmî dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların damga vergisini kişiler öder.

7.3 Kâğıt nüshalarının birden fazla olması

Damga Vergisi Kanunu'nun, 6728 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önceki 5. maddesi uyarınca, kâğıtların birden fazla düzenlenmesi durumunda her nüshası üzerinden ayrı ayrı, aynı miktar veya nispette damga vergisi ödenmesi gerekmektedir.

Uzun yıllardır tartışma konusu olan bu hüküm 9 Ağustos 2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun ile değiştirilmiştir. Buna göre, birden fazla nüsha olarak düzenlenen nispi vergiye tabi kâğıtlarda sadece tek nüsha üzerinden damga vergisi hesaplanacaktır. Yeni hüküm, damga vergisini doğuran olayın 9 Ağustos 2016 tarihinden itibaren gerçekleşmiş olması durumunda (örneğin bu tarihten sonra imzalanan sözleşmeler) uygulanmaktadır.

Maktu damga vergisine tabi kâğıtlarda ise her bir nüshadan ayrı ayrı aynı miktarda vergi alınması uygulamasına devam edilmektedir.

19 sayılı Damga Vergisi Sirküleri'nde, nüsha ve suret kavramlarından ne anlaşılması gerektiği ve vergilendirme esasları hakkında açıklamalar yapılmıştır.

Damga Vergisi Kanunu uygulamasında, aynı hüküm ve kuvveti haiz olmak üzere birden fazla düzenlenmiş ve taraf/taraflarınca ayrıca imzalanmış olan kâğıtların her biri "nüsha"dır. "Suret" ise aslında bulunan ibarelerin aynısını taşıyan, fakat aslında bulunan imzaları taşımayıp aslına uygun olduğuna ilişkin onaylayanın imzasını veya kaşesini ihtiva eden kâğıtları ifade etmektedir.

Kâğıtların fotokopi ile çoğaltılmış örneklerinin de "Aslına uygundur" ya da "Aslı gibidir" şerhi ile onaylayanın imzası veya kaşesini ihtiva etmesi halinde mahiyeti itibarıyla suret; kâğıdın taraflarınca ayrıca imzalanması halinde ise nüsha olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

7.4 Bir kâğıtta birden fazla akit ve işlem bulunması

Bir kâğıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde, bunların her biri ayrı ayrı damga vergisine tabidir.

Ancak bir kâğıtta toplanan akit ve işlemler, birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde, damga vergisi, en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınır.

Yukarıdaki düzenlemelerin yer aldığı Damga Vergisi Kanunu'nun 6. maddesine, 6728 sayılı Kanun'la (RG: 09.08.2016) bazı ilaveler yapılmıştır. Buna göre damga vergisi yönünden vergiyi doğuran olayın 9 Ağustos 2016 tarihinden sonra gerçekleşmesi halinde, aynı kâğıtta asıl akit ve işlem yanında birden fazla adı kefil ve garantör bulunması durumunda, asıl akit yanında yalnız bir kefalet ve bir garanti taahhüdü için damga vergisi hesaplanacaktır.

Diğer taraftan aynı Kanun'la asıl akit ve işlemle birlikte aynı kâğıtta yer verilen pey akçesi, cayma tazminatı, ücret tevkifi, ceza şart gibi bir sözleşmenin yaptırımını olarak belirlenen taahhütlerden damga vergisi alınmayacağı da 6. maddeye eklenmiştir. Bu tür sözleşmelerde damga vergisi asıl akit konusu işlem üzerinden alınacaktır. Ancak söz konusu taahhütler, ayrı bir kâğıtta düzenlenmesi ve başlı başına bir sözleşmeye konu olması durumunda damga vergisine konu teşkil edecektir.

7.5 Birden fazla imzalı kâğıtlar

Kâğıtlara konulan imzanın birden fazla olması, verginin de birden fazla hesaplanmasını gerektirmez.

Ancak maktu vergiye tabi olup, müteaddit kişilerin imzasını taşıyan makbuz ve ibra senetlerinin damga vergisi, imza adedine göre alınır.

7.6 Belli para gösterme mecburiyeti

Cari hesap şeklinde açılan kredilerle her türlü ikrazata ait taahhütname ve mukavelenameler ve bunların temlik, yenileme, devir ve değiştirilmesine ilişkin bütün kâğıtlarda ve keza matlupların devir ve temlikine ilişkin mukavelenameler ve temliknamelerde ikraz veya temlik edilen para miktarının ya da azami miktarının gösterilmesi zorunludur.

Gösterilmediği takdirde bu kâğıtların her birinden alınması gereken damga vergisi ile cezası olayın meydana çıktığı tarihte, ilgili bulunduğu cari hesapta kayıtlı kredi veya ikrazat miktarına göre hesaplanır ve alınır.

7.7 İstisnalar

Damga vergisinden istisna kâğıtlar Kanun'a ekli (2) sayılı tabloda sayılmıştır. Söz konusu tablo aşağıda dikkatinize sunulmaktadır.

2 SAYILI TABLO (Damga vergisinden istisna edilen kâğıtlar)

I. Resmî işlerle ilgili kâğıtlar:

A) Resmî daireler arasında kullanılan kâğıtlar:

1. Resmî daireler arasındaki işlemleri kapsayan her türlü kâğıtlarla bu dairelerin soruları üzerine kişiler tarafından yazılan cevaplar ve ekleri.
2. Kişilerin işlemleri ile ilgili olarak resmî dairelerce görülecek lüzum üzerine yazılacak şerhler veya çıkarılacak suret, özet ve tercümeleler.
3. Seçimlerin Temel Hükümleri ve Seçmen Kütükleri Hakkındaki Kanun'un uygulanmasında yapılacak müracaatlara ait her türlü kâğıtlarla kurullarca verilecek kararlar.
4. Türkiye atom enerjisi programının uygulanması için lüzumlu her türlü eşyanın ithali sırasında düzenlenen kâğıtlar.
5. Yabancı elçilik ve konsoloslukların mühür veya imzasını ihtiva eden resmî kâğıtlarla yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen ve fakat elçilik ve konsolosluklar dışında kullanılmayan kâğıtlar. (Bu fıkradaki istisna müteakibiyle şartıdır.)
6. Bu Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılmış imtiyaz sözleşmeleri ve antlaşmalarla damga resminden, bu tarihten sonra yapılacak imtiyaz sözleşmeleri ve antlaşmalarla da damga vergisinden istisna edilmiş olan kâğıtlar.
7. Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri arasında akdedilen anlaşmalar gereğince ithal olunacak zirai ve gıda maddelerinin ithaliyle ilgili kâğıtlar.
8. Basmayazı ve Resimleri Derleme Kanunu gereğince derlenen eserler için ilgili dairelerce verilecek makbuzlar.
9. Resmî daireler lehine yapılan istisnâlerde düzenlenen kâğıtlar.

B) Resmî dairelerden kişilere verilen kâğıtlar:

1. Resmî dairelerin işe ihtiyaçları için satın alınacak ayniyatın, bedelleri 100 Türk lirasına (100 Türk lirası dâhil) kadar olanlarının, ayniyat tesellüm makbuzları.
2. İcra dairelerinin, alınan harç ve masrafın müfredatını göstermek üzere, ilgililere verdikleri makbuzlar.
3. Vergi, resim ve harçlarla sair bilcümle gelirlere ve kamu yararına mütaallik olarak resmî dairelerden kişilere tebliğ olunan kararlar, Sayıştay ilâm ve kararları ve vergi karneleri.
4. Köy ihtiyar heyetlerince verilecek mazbatalar.
5. İcra ve İflâs Kanunu'na göre icra dairelerince isteyen alacaklılara takip talebinde bulduklarına ve tevdi ettikleri belgelere ve verdikleri masraflara dair verilen makbuzlar.
6. Noter Kanunu'na göre noterlerin aldıkları her nevi harç ve ücretin müfredatını göstermek üzere ilgililere verdikleri makbuzlar.
7. Resmî dairelerin kumpanya ve acentalara gönderecekleri ordinolar.

C) Kişilerden resmî dairelere verilen kâğıtlar:

1. Hükümetçe akdolan avans ve istikraz mukavelenemeleri, Hazine Bonoları, Yatırımlar Finansman Fonu Teşkil ve Tasarruf Bonoları İhracı hakkındaki Kanun gereğince çıkarılan tasarruf bonoları ve tedavüle çıkarılacak Hükümet ve Türkiye Emlâk Kredi Bankası istikrazlarına ait geçici veya katî tahvillerle bunların bedel, faiz ve ikramiyelerinin ödenmesine ve bu husustaki diğer muamelelere ilişkin kâğıtlar.
2. Yabancı memleketlerde düzenlenen ve doğrudan doğruya resmî daireler ad ve hesabına gönderilen her türlü kâğıtlarla doğrudan doğruya yabancı memleketlerden mübayaa olunarak resmî dairelere gönderilen malların ihale kararları ile tesellüm makbuzları.
3. Ankara'da inşa edilecek sefarethane ve konsoloshaneler için yabancı memleketlerden getirilecek inşaat malzemesinin ithali ile ilgili kâğıtlar.
4. Kadastro ve Tapu Tahrirî Kanunu gereğince kadastro mahkemeleri ile kadastro tahrir komisyonlarına verilen beyannameler.
5. Resmî dairelere emaneten bırakılan para, hisse senedi, tahvil ve eşyanın ret ve iadesinde verilen makbuz ve ibra senetleri.
6. Otel, pansiyon, ticarethane ve sair umumi müesseselerde oturan ve çalışanların hüviyet varakası vermeleri mecburiyetine dair Kanun ile Yabancıların Türkiye'de İkamet ve Seyahatleri hakkındaki Kanun hükümleri gereğince zabita âmirlerine verilecek beyannameler.
7. Emekli, dul ve yetim maaş ve ikramiyeleri tahsisine ve alındığına dair her türlü kâğıtlar.
8. Hizmet süreleri emekli ve yetim aylığı bağlanmasına elverişli olmayanlarla yetimlerine bir defaya mahsus olmak üzere verilen paraların ödenmesine ait kâğıtlar.
9. Türkiye'ye giren ve çıkan yolculardan Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkındaki Kanun gereğince gümrüklerce alınacak beyannameler.
10. Bir şehir içinde görev dolayısıyla sarf olunan tramvay, vapur, tren ve otobüs gibi taşıt ücretlerine münhasır olmak üzere memur ve müstahdemler tarafından verilen beyannameler.
11. Kişiler tarafından hariçte düzenlenerek imza ve tarihlerin tasdik veyahut suret ve tercümelelerinin verilmesi için noterlere getirilen kâğıtların noter dairelerinde saklanacak örnekleri.
12. Evlenme işlerinde kullanılan kâğıtlar.
13. Umumi hayata müessir afetler dolayısıyla alınacak tedbirlerle yapılacak yardımlara dair kanundan faydalanacak kişiler tarafından verilecek taahhütname, beyanname ve akdedilecek mukaveleler, yabancı memleketlerden İmar ve İskân Bakanlığınca ithal olunacak her türlü alet, edevat ve malzemenin ithalinde düzenlenen kâğıtlar, başış ve yardım makbuzları.

14. İstiklâl Madalyası verilmiş bulunanlara vatani hizmet tertibinden bağlanan şeref aylıklarının ödenmesine ait her türlü kâğıtlar.
15. Sosyal ve Kültürel bakımdan yurdumuzu tanıtmak üzere ilgili Bakanlığın izni ile yarışmalara katılacak, sergilenecek, gösterilecek veya benzeri nedenlerle geçici olarak yurt dışına çıkarılacak tablo, pul, film, seramik ve bu mahiyetteki sanat eserleri ve sair eşya ile ilgili olarak kambyo mercilerine verilecek beyanname ve taahhütnameler,
16. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 11'inci maddesi gereğince noterde düzenlenen şahsî kefaletle ilgili kâğıtlar.
17. Gümrük kapılarından bir gece konaklamayı kapsayan sürede giriş-çıkış yapan taşıtlarla ilgili olarak alınan Taahhüt Giriş-Çıkış Formu eki taahhütnameler.
18. Çiftçiler tarafından ziraî faaliyetleri ile ilgili olarak resmî dairelere verilen taahhütnameler.
19. Yurt dışında hayatını kaybeden kişilerin cenazesinin Türkiye'ye girişi sırasında düzenlenerek gümrük idaresine verilen kâğıtlar.

II. Öğrenciler ve askerlerle ilgili kâğıtlar:

1. Çıraklık ve Meslek Eğitimi Kanunu kapsamındaki çıraklık sözleşmeleri ile öğrenim kredisi ve burs almak, öğrenci yurduna girmek ve öğrenim, staj, ihtisas ve benzeri gayelerle öğrencilerle velileri tarafından okul ve yurt idarelerine veya ilgili kuruluşlara verilen taahhütnameler ve bunlarla ilgili kefaletnameler.
2. Öğrenciler ve velileri tarafından okul idarelerine verilen beyannameler (09.08.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle eklenen ibare. Yürürlük: 09.08.2016) ile okul idareleriyle öğrenciler veya velileri arasında düzenlenen kâğıtlar.
3. Resmî ve özel her türlü okullarda öğrenciler tarafından kurulan istihsal ve istihlâk kooperatiflerine ait ve damga vergisi bunlar tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
4. Erlerle, ihtiyaçları Devlet tarafından deruhde ve temin olunan onbaşı ve çavuşların aşağıda gösterilen kâğıtları;
 - a) Askerliğe giden veya terhis edilenlerin askerî iş ve maaşlarına ve ölüm dolayısıyla dul ve yetimlerine maaş bağlanmasına ait her türlü kâğıtlar.
 - b) Askerlikte bulunanların gerek askerlik gerek özel işleri için verecekleri beyannameler.
 - c) Askerler tarafından veya askerler için verilen paralar karşılığında postaneler veya bankalarca düzenlenen kâğıtlar.
5. Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Kanunu'nun uygulanması ile ilgili işlemler dolayısıyla düzenlenen kâğıtlar.
6. (09.08.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 09.08.2016) Resmî dairelerce yurt dışına gönderilen kişiler adına yurt dışında bulunan eğitim-öğretim ve sağlık kurumlarına yapılan ödemelere ilişkin düzenlenen kâğıtlar.

III. İşçiler, çiftçiler ve göçmenlerle ilgili kâğıtlar:

1. Toplu İş Sözleşmesi, Grev ve Lokavt Kanunu'na göre düzenlenen Münferit ve Kollektif İş Sözleşmeleri ve Yüksek Hakem Kurulunun ve il hakem kurullarının kararları, Yüksek Uzlaştırma Kurulunun ve diğer kurulların Toplu İş Sözleşmeleri hükmündeki kararları ile İş Kanunu gereğince işverenin iş şartlarını göstermek üzere işçiye verdiği taahhütnameler ve işveren tarafından İş Kanunu'na göre verilen beyannameler.
2. İş ve İşçi Bulma Kurumunun işçilere iş ve işlere işçi bulmak üzere düzenlediği kâğıtlar.
3. Toprakaltı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışan işçilerin yeraltındaki çalıştıkları günlere ait ücretleri ve primlerinin ödenmesinde düzenlenen kâğıtlar.
4. Çiftçi Mallarının Korunması Hakkındaki Kanun'un uygulanması dolayısıyla düzenlenecek kâğıtlar.
5. Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankasına çiftçiye, Tarım Kredi ve Satış Kooperatifleri ile birliklerine açılacak kredilerle bunlara ait gayrimenkul ipotek ve menkul rehin muameleleri ve muhtaç çiftçiye yapılacak dağıtmalarla ilgili her türlü kâğıtlar.
6. Çiftçiye Topraklandırma Hakkındaki Kanun'un uygulanması ile ilgili kâğıtlar.
7. Göçmenlerle Nakledilenlere ve Muhtaç Çiftçilere Tohumluk ve Yemeklik Dağıtılması Hakkındaki Kanun'un uygulanması ile ilgili kâğıtlar.
8. Göçmen ve mültecilerle bir yerde yurtdandırılan göçebeler ve bir bölgeden diğer bölgeye Hükümetçe naklolunanlara yapılacak iskân yardımı ve gümrük ve tabiiyet, nüfus, tapu ve nakil işlemleri ile ilgili her türlü kâğıtlar.
9. 3285 sayılı Hayvan Sağlığı ve Zabıtası Kanunu uyarınca düzenlenen menşe şahadetnameleri.
10. Tarımsal destekleme programları kapsamında hibe desteği sağlanması uygun görülen yatırım projelerine ilişkin olarak proje sahipleri ile Tarım ve Köyşleri Bakanlığı arasında düzenlenen kâğıtlar.

IV. Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar:

1. Ticari veya mütedavil kâğıtlar üzerine yazılan ciro, kabul ve tesellümü mutazammın şerhler.
2. (Bu fıkra 28.11.1980 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2344 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.)
3. Hisse senetleri ve her türlü tahvillerin temettü ve faiz kuponları.
4. Çıkarılacak hisse senedi ve tahvillere talip olanlar tarafından bu maksatla verilecek iştirak taahhütnameleri.
5. (09.08.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle değiştirilen fıkra. Yürürlük: 09.08.2016) Sigorta, reasürans ve koasürans sözleşmeleri, bireysel emeklilik, gruba bağlı bireysel emeklilik, işveren grup emeklilik sözleşmeleri, diğer kâğıtlarda yer alan sigorta yaptırma taahhütleri ile sigorta primleri ve bireysel emeklilik katkı paylarının ödenmesine ilişkin kâğıtlar ve sigortanın tecdit ve temdidini ile temin olunan meblâğın tezyidi halinde verilen beyanname ve avönanlar.
6. Posta çekleri.
7. Gayrimenkullerin, aynı hakların ve gemilerin ferağ ve intikal zabıtları.
8. Sabit istihsal araçlarına ait kira mukavelenemeleri.
9. (Bu fıkra 28.11.1980 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2344 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.)
10. 1Gerek Türkiye Turing ve Otomobil Kurumu ile Türk Hava Kurumu tarafından verilen, gerek yabancı memleketlerin benzeri teşkilâtı tarafından verilip Türkiye'de ibraz edilen veya hükmünden faydalanılan triptik ve gümrük geçiş karneleri.
11. Okullara, kamu menfaatlerine yararlı derneklere ve muhtaçlara verilen ianelere ait makbuzlar.
12. Mektup ve diğer kâğıtların alındığına dair verilen imzalarla posta idarelerinin defterleri üzerine gönderilenler tarafından yazılan alındı şerhleri.
13. Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi tarafından müstahsile verilen nüshası.
14. Gider pusulasının tüccar, serbest meslek erbabı ve çiftçiler tarafından işi yapana veya malı satana verilen nüshası.

15. Damızlığa elverişli olduğuna dair şahadetnameyi haiz bulunan hayvanların ithali ile ilgili kâğıtlar.
16. Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonlarının kuruluşlarına, (09.08.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle eklenen ibare. Yürürlük: 09.08.2016) pay devirlerine, sermaye artırımlarına ve süre uzatımlarına ilişkin olarak düzenlenen kâğıtlar.
17. Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kâğıtlar.
18. (Bu fıkra 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere 2.1.2004 tarihli mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan 5035 sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmıştır.)
19. (09.08.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle değiştirilen ibare. Yürürlük: 09.08.2016) Bankalar veya aracı kurumların taraf olduğu ya da bunlar aracılığıyla yapılan, belirli bir vadede önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergelere dayalı olarak düzenlenenler de dâhil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve dövizli alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri ile bu sözleşmelere ilişkin olarak düzenlenen diğer kâğıtlar.
20. Faktoring şirketlerinin müşterileriyle yaptıkları faktoring sözleşmeleri ile bu sözleşmelere ilişkin olarak düzenlenen diğer kâğıtlar.
21. (09.08.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle değiştirilen ibare. Yürürlük: 09.08.2016) Gayrimenkul yatırım ortaklıklarının ve gayrimenkul yatırım fonlarının münhasıran gayrimenkul portföylerine ilişkin alım satım sözleşmeleri ile gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri.
22. Kıymetli madenler borsalarında kıymetli madenlerin ödünç işlemlerine ilişkin düzenlenen kâğıtlar.
23. Bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilere, bunların teminatlarına, (09.08.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle değiştirilen ibare. Yürürlük: 09.08.2016) geri ödemelerine, devrine ve krediden doğan alacakların temlikine ilişkin kâğıtlar ile bu kâğıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin kullanımları hariç).
24. Devlet dış borçları ile ilgili kredi anlaşmalarında öngörülen bütün ödemeler dolayısıyla düzenlenen kâğıtlar (dış proje kredileri çerçevesinde yapılacak ödemeler dâhil, kredilerin kullanımları hariç).
25. 28.3.2002 tarihli ve 4749 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinin üçüncü fıkrasında tanımlanan nakit işlemleri ile Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'na çıkarılacak likidite senetlerine (veya bu mahiyetteki kâğıtlara) ilişkin işlemler dolayısıyla düzenlenen kâğıtlar.
26. Kredi kartı üyelik sözleşmeleri.
27. Yükseköğretim kurumlarında yaptırılan bilimsel araştırma projeleriyle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar.
28. 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu'na 10.5.1990 tarihli ve 3645 sayılı Kanun'la eklenen ek 2'nci maddesi kapsamında kullanılacak kredilere ilişkin olarak düzenlenen kâğıtlar.
29. Kambiyo senetleri ve kambiyo senetlerine benzeyen senetler üzerine konulan aval ve kefalet şerhleri ile bu mahiyetteki diğer şerhler.
30. Finansman şirketlerince kullanılacak kredilere, bunların (09.08.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle değiştirilen ibare. Yürürlük: 09.08.2016) devrine, teminatlarına ve geri ödemelerine ilişkin kâğıtlar ile bu kâğıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin kullanımları hariç).
31. Dernek ve vakıflarca yerleşim yeri, gerçek kişilerce mesken olarak kullanılmak üzere kiralanan ve iktisadi işletmelere dâhil olmayan taşınmazlara ilişkin (09.08.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle değiştirilen ibare. Yürürlük: 09.08.2016) kira mukavelenemeleri ile bu mukavelenemeler üzerine konulacak kefalet şerhleri ve teminatlar.
32. Gelir vergisinden muaf esnaf, muaf serbest meslek erbabı ile basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından iş yeri olarak kullanılmak üzere kiralanan ve iktisadi işletmelere dâhil olmayan taşınmazlara ilişkin (09.08.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle değiştirilen ibare. Yürürlük: 09.08.2016) kira mukavelenemeleri ile bu mukavelenemeler üzerine konulacak kefalet şerhleri ve teminatlar.
33. Ekici ve alıcı arasında düzenlenen bütün alım satımı mukavelenemeleri ile 5488 sayılı Tarım Kanunu çerçevesinde, üretici ve alıcı arasında düzenlenen tarımsal üretim sözleşmeleri ve bunlara ilişkin rehin senetleri.
34. Ticarî, zirai veya meslekî faaliyetlere ilişkin olmamak şartıyla gerçek kişiler arasında düzenlenen akitlerle ilgili kâğıtlar (Söz konusu kâğıtlar, resmi dairelere veya noterlere ibraz edildikleri takdirde bu tarih itibarıyla vergiye tâbi tutulur ve ibraz edenlerce ödenir.) ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinde belirtilen ücretlere ilişkin kâğıtlar (25.12.2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7349 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle eklenen parantez içi hüküm. Yürürlük: 01.01.2022 tarihinden itibaren yapılan ücret ödemelerine uygulanmak üzere yayım tarihi) (Bu maddenin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen ücretlerde istisna, aylık brüt asgari ücrete isabet eden kısım için uygulanır).
35. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendi kapsamındaki işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtlar.
36. Sermaye piyasası araçlarının ihracına (26 Ekim 2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7338 sayılı Kanun'un 54. maddesiyle eklenen ibare. Yürürlük: 26.10.2021) ve 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 31/B maddesi kapsamında teminat yöneticisinin taraf oldukları dahil bu ihraca konu teminatlara ilişkin olarak düzenlenen makbuz ve kâğıtlar, konut finansmanı kuruluşlarının konut finansmanı işlemleri ve bu kuruluşların ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler ve varlık finansmanı fonlarını temsil eden menkul kıymet ihracı ve bu ihraca konu teminatlarla ilgili olarak düzenlenen makbuz ve kâğıtlar.
37. 04.01.2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu uyarınca, idare ile istekli arasında imzalanan çerçeve anlaşması ve bu anlaşmaya esas ihale kararı ile isteklilerin dinamik alım sistemine kabul edilmesine ilişkin kararlar.
38. Kamu kurum ve kuruluşlarının talebi üzerine Türkiye'nin üyesi olduğu uluslararası kuruluşlar tarafından gerçekleştirilecek olan ülke incelemeleri, araştırma, proje ve benzeri faaliyetler nedeniyle düzenlenen kâğıtlar.
39. Toplu Konut İdaresi Başkanlığı'nca satışı yapılan ve net alanı 80 m²'yi geçmeyen konutlara ilişkin olarak, İdare ile alıcı arasında imzalanan satış sözleşmeleri ve bu satışa ilişkin diğer kâğıtlar.
40. 10.02.2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu çerçevesinde, mudi ile lisanslı depo işletmesi arasında düzenlenen mukavelenemeler ve ürün senedi.
41. (09.08.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle değiştirilen fıkra. Yürürlük: 09.08.2016) Kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden her türlü varlık ve hakların devri, alımı, satımı, kiralınması, vekaleten yönetimi, kira sertifikası ihracı amacıyla bir ortak girişime ortak olunması, iş sahibi sıfatıyla bir eser veya işin yaptırılması ve bu iş veya eserin kiralınması veya satılması nedeniyle düzenlenen kâğıtlar ile kira sertifikaları ve kira sertifikası ödemelerine ilişkin her türlü garanti ve teminatlar için düzenlenen kâğıtlar.
42. (11.06.2013 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6491 sayılı Kanun ile eklenen fıkra. Yürürlük 11.06.2013) Türk Petrol Kanunu kapsamında petrol hakkı sahiplerinin petrol arama ve üretim faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen sözleşmeler.

43. (09.08.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 09.08.2016) Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yer alan yatırım mallarına ilişkin olarak yatırım teşvik belgesi sahibi yatırımcılarla bu malların üreticileri ve tedarikçileri arasında düzenlenen kâğıtlar, münhasıran yatırım döneminde belge kapsamındaki yatırıma yönelik gayrimaddi hakların kiralanması ve satın alınmasına ilişkin düzenlenen kâğıtlar, belge kapsamında sabit kıymet yatırımlarının imal ve inşasına yönelik düzenlenen sözleşmeler, taahhütnameler, teminatlar ve bu mahiyetteki kâğıtlar ile söz konusu yatırımlara yönelik danışmanlık ve teknik müşavirlik hizmetlerine ilişkin düzenlenen kâğıtlar.
44. (09.08.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 09.08.2016) Yatırımlarda Devlet yardımları hakkında kararlarla belirlenen yüksek ve orta-yüksek teknoloji sanayi sınıfında yer alan ürünlerin imalatına ilişkin olarak imalatçılar ile tedarikçileri arasında mal ve hizmet alımı nedeniyle düzenlenen kâğıtlar.
45. (09.08.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 09.08.2016) 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve aynı Kanun'un ilgili mevzuatı uyarınca düzenlenen taahhütnameler.
46. (09.08.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 09.08.2016) 20/6/2013 tarihli ve 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun kapsamında ödeme hizmeti sağlayıcısı ile ödeme hizmeti kullanıcısı arasında düzenlenen tek seferlik ödeme sözleşmeleri.
47. (09.08.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 09.08.2016) Binalarda ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik olarak düzenlenen kâğıtlar ile 17/4/1957 tarihli ve 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanunu'na göre sanayi sicil belgesini haiz sanayi işletmelerince münhasıran imalat sanayinde kullanılmak üzere yeni makine ve teçhizat alımına yönelik düzenlenen kâğıtlar.
48. (09.08.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 09.08.2016) Ürünlerin yurt dışında tanıtım ve pazarlamasını sağlamak amacıyla, miktarı ticari teamüllere uygun örnek ürünler, tanıtım malzemeleri veya promosyon amaçlı ürünlerin bedelsiz ihracatına ilişkin düzenlenen kâğıtlar ile yurt dışındaki fuarlara katılım amacıyla düzenlenen kâğıtlar.
49. (09.08.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 09.08.2016) Her türlü gemi, yat ve diğer su araçlarının inşası, yenileme ve dönüşümü ile bakım ve onarımına ilişkin düzenlenen kâğıtlar.
50. (09.08.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 09.08.2016) Girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ve girişim sermayesi yatırım fonlarının münhasıran girişim sermayesi yatırımları ile ilgili düzenlenen sözleşmeler ile bu sözleşmelere ilişkin düzenlenen diğer kâğıtlar.
51. (09.08.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 09.08.2016) Sermaye piyasası araçlarının kredili alımı, açığa satışı ve ödünç alma ve verme işlemleri ile ilgili olarak aracı kurum ile yatırımcı arasında düzenlenen sözleşmeler.
52. (09.08.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 29. maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 09.08.2016) İleri teknolojiye sahip ve teknoloji transferi sağlayacak yurt dışında yerleşik şirketlerin satın alınması ile bu alımlara yönelik mali ve hukuki danışmanlık hizmeti alımına ilişkin düzenlenen kâğıtlar.
53. (01.07.2017 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7033 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 01.07.2017) Organize sanayi bölgeleri, serbest bölgeler, endüstri bölgeleri, teknoloji geliştirme bölgeleri ve sanayi sitelerinde bulunan arsaların tahsisine ilişkin olarak düzenlenen sözleşmeler ve taahhütnameler.
54. (5 Aralık 2017 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7061 sayılı Kanun'un 30. maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 05.12.2017) Kamu özel iş birliği projelerinin finansmanı için yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetler karşılığında fon temin etmek üzere kurulan özel amaçlı kuruluşların, bu fonları proje yüklenicisi firmalara kullandırmasına ilişkin olarak düzenlenen kâğıtlar ile bunların teminatı ve geri ödenmesine ilişkin işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtlar.
55. (26 Ekim 2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7338 sayılı Kanun'un 54. maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 26.10.2021) Genel ve özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıklarına, belediyelere ve köylere yapılacak başlışlara ilişkin olarak ilgili idare ile başlışlayanlar arasında düzenlenen kâğıtlar.

V. Kurumlarla ilgili kâğıtlar:

- İktisadi Devlet Teşekkülleriyle müesseseleri ve iştirakler hakkındaki kanuna tabi kurumlarla genel ve özel bütçeli daireler, il özel idareleri ve belediyelere bağlı tüzel kişiliği bulunan kurumlara özel kanunları gereğince Hazinece ödenmesi gereken sermaye, iştirak hissesi ve yardım ödeneklerinin ödenmesine ait kâğıtlar.
- İktisadi Devlet Teşekkülleriyle müesseseleri ve iştirakler hakkındaki kanuna tabi kurum ve ortaklıklara vuku bulacak devir ve kuruluş ile ilgili kararlar.
- Makine ve Kimya Endüstrisi Kurumunun Millî Savunma Bakanlığına veya memleketimizin de dâhil bulunduğu Milletlerarası Savunma Teşkilâtına teslim edeceği her türlü malzeme, teçhizat ve vasıtalarla yedek parçalarının imalinde ilk madde veya işletme malzemesi olarak kullanılmak üzere kurum tarafından yabancı memleketlerden getirilecek maddelerin (miktarı ve memleket içinde ihtiyaca yeter derecede tedarikinin mümkün bulunmadığı Cumhurbaşkanınca tespit ve kabul edilmek kaydıyla) ithali sırasında düzenlenen kâğıtlar.
- Toprak Mahsulleri Ofisinin müstahsilden yapacağı alımlar ve menkul rehini işlemlerine ilişkin kâğıtlarla Ofisin teşkil edeceği müessese ve şirketlerin kuruluşu ile ilgili kâğıtlar.
- Toprak Mahsulleri Ofisi tarafından ithal edilecek hububat ve unlarla bunların naklinde kullanılacak her nevi malzemenin ithali sırasında düzenlenen kâğıtlar.
- Türkiye Zirai Donatım Kurumu müessese ve şubelerinin kuruluş işlemleri ile ikraz, istikraz, menkul ve gayrimenkul alım ve satımı ve sair işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu kurum tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
- Devlet Üretim Çiftlikleri Genel Müdürlüğü'nün çiftçi ile münasebetlerinde tanzim edilecek borç senetleri ile borç ödeme makbuzları.
- Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı'nın her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu teşekkül tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
- İşçi Sigortaları veya yerine kaim olacak kurumun her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu kurum tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
- Devlet Yatırım Bankasının her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu teşekkül tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
- Tasarruf Sandıkları Hakkındaki Kanun gereğince il özel idareleri ve belediyelerce kurulan tasarruf sandıklarının tüzüklerinde açıklanan işlemlerle ilgili kâğıtlar.
- Ordu Yardımlaşma Kurumunun her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu Kurum tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
- Millî Piyango İdaresinin biletleri ile çekilişte kazananlara ödenecek ikramiye ve amortilerle ilgili kâğıtlar.

14. Devlet Tiyatrosunun her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu teşekkül tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
15. Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri, (28.04.2018 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7139 sayılı Kanun'un 21. maddesiyle eklenen ibare. Yürürlük: 28.04.2018) Sulama Kooperatifleri ile Tarım Kredi Kooperatiflerinin her türlü muamelelerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bunlar tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
16. Çay yetiştiricilerinin Türkiye'de çay ziraatini geliştirmek amacıyla kuracakları kooperatiflerin her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu kooperatifler tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
17. Genel menfaatlere yararlı derneklerin her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu teşekküller tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
18. Türkiye Halk Bankasının, Esnaf Kefalet ve Küçük Sanat Kooperatifleri ve ortakları ve bu kooperatiflerin kendi ortakları ile münasebetlerinde tanzim olunacak borç senetleri, borç ödeme makbuzları, ipotek ve rehin senetleri.
19. Cumhurbaşkanı'nın vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş işlemlerinde düzenlenen her türlü kâğıtlarla, Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dâhil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıfların her türlü işlemlerinde düzenlenen kâğıtlar.
20. İktisadî Devlet Teşekküllerine ve sermayesinin yarısından fazlası Devlete veya İktisadî Devlet Teşekküllerine ait olan Kamu İktisadî Teşebbüslerine Hazinece yapılacak ikrazlara ait işlemlerle ilgili kâğıtlar.
21. Sigorta ve emeklilik şirketleri ile emeklilik yatırım fonlarının kuruluşları dâhil her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu şirketler veya fonlar tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar.
22. (6 Kasım 2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7341 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle değiştirilen fıkra. Yürürlük: 05.12.2017) 13.06.2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (I) ve (p) bentlerinde belirtilen kurumların kredi teminatlarına ilişkin işlemlerinde düzenlenen kâğıtlar.
23. İpotek finansmanı kuruluşları ile konut finansmanı fonlarının kuruluş ve ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler ve varlık finansmanı fonlarını temsil eden menkul kıymetlerin ihracı ve ihraca konu teminatlardan kaynaklananlar dâhil her türlü işlemleri ile ilgili olarak düzenlenen ve damga vergisi bu kuruluşlar veya fonlar tarafından ödenmesi gereken makbuz ve kâğıtlar.
24. (Bu fıkra 06.06.2008 tarihli mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan 5766 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.)
25. Kamu kurum ve kuruluşlarının merkez ve taşra teşkilatı ile döner sermaye işletmelerinin kadrolarında ve sözleşmeli personel pozisyonlarında istihdam edilen sözleşmeli personel ile yapılan hizmet sözleşmeleri. (15.06.2012 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6322 sayılı Kanun ile eklenen ifade. Yürürlük 15.06.2012) (Söz konusu kurum, kuruluş ve işletmelerde geçici personel olarak istihdam edilenlerle yapılan sözleşmeler ile 24.11.2004 tarihli ve 5258 sayılı Aile Hekimliği Kanunu'na göre hizmet alımına ilişkin yapılan hizmet sözleşmeleri dâhil)
26. (6824 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 08.03.2017) Sosyal sorumluluk projeleri kapsamında proje yürütücüsü sivil toplum kuruluşları ile bu projelere destek veren kamu kurum ve kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları arasında düzenlenen kâğıtlar.

7.8 Vergileme ölçüleri

Damga vergisi nispi veya maktu olarak alınır. Nispi vergide, kâğıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kâğıtlarda yazılı belli para, maktu vergide ise kâğıtların mahiyeti esastır.

7.9 Yabancı para üzerinden düzenlenen kâğıtlar

Düzenlenme tarihindeki TCMB döviz satış kuru esas alınarak damga vergisi matrahı hesaplanır.

7.10 Damga vergisi oran ve tutarları

Kâğıtların damga vergisi Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yer alan nispet ve miktarlarda alınır. Ancak her bir kâğıt için hesaplanacak damga vergisi tutarları için bir üst sınır da bulunmaktadır. Bu tutar her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle hesaplanmakta ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından duyurulmaktadır. Yıllar itibarıyla uygulanan azami damga vergisi tutarlarına Rehber'in "14. Vergi oran ve tutarları-2023" bölümünde, "14.7 Azami damga vergisi tutarları" başlığı altında yer verilmiştir.

Belli bir parayı ihtiva eden sözleşmelerin değiştirilmesi halinde, artan miktar aynı oranda vergiye tabidir. Sözleşmelerin devri halinde aslından alınan verginin dörtte biri alınmakta ve sözleşmelerin süresinin uzatılması durumunda ise aynı miktar veya oranda damga vergisi alınmaktadır.

6728 sayılı Kanun'la (RG: 09.08.2016) Damga Vergisi Kanunu'nun 14. maddesine eklenen hüküm uyarınca, 9 Ağustos 2016 tarihinden itibaren azami tutardan vergi alınan sözleşmelere ilişkin olarak, sözleşmenin diğer hükümlerinde değişiklik olmaksızın sadece bedelin artırılmasına dair yeni bir kâğıt düzenlenmesi halinde, değişikliğe ilişkin bu kâğıt için artan bedel nedeniyle tekrar damga vergisi alınmayacaktır.

Damga Vergisi Kanunu'nun mükerrer 30. maddesine göre, her takvim yılı başından itibaren geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan

maktu vergiler o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır.

Aynı maddeye göre, Cumhurbaşkanı, Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yer alan maktu vergiler ile nispi vergileri birlikte veya ayrı ayrı, maktu vergilerde o katına, nispi vergilerde ise bir katına kadar artırmaya, uygulanmakta olan maktu vergileri yarısına kadar, nispi vergilerde ise bu fıkra ile artırılmadan önceki seviyelerine indirmeye, bu had ve miktarlar arasında yeni had, miktar ve nispetler tespit etmeye yetkili kılınmıştır.

2023 yılında uygulanacak damga vergisi oran ve tutarlarına, Rehber'in "14. Vergi oran ve tutarları-2023" bölümünde "14.8 Damga vergisi oran ve tutarları" başlığı altında yer verilmiştir.

7.11 Ödeme şekilleri

Damga vergisi, üç farklı şekilde ödenebilir :

- a. Makbuz verilmek suretiyle,
- b. İstihkaktan kesinti yapılmak suretiyle,
- c. Basılı damga konulmak suretiyle.

Hangi işlemler için hangi usulün uygulanacağını tespitinde Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Makbuz karşılığı ödemede, bir ay içerisinde düzenlenen kâğıtların vergisinin, ertesi ayın 26. günün akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirilmesi ve aynı sürede ödenmesi gerekmektedir. Genel bütçeli daireler dışında kalan ve istihkaktan kesinti yapmak durumunda bulunan mükellefler de aynı süre içerisinde beyannamelelerini verip vergilerini ödemek zorundadırlar.

46 seri numaralı Damga Vergisi Genel Tebliği uyarınca, sürekli damga vergisi mükellefiyeti bulunan mükellefler ile ihtiyarilik kapsamında olup, sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükelleflerin, kanuni süresi içinde beyan etmeleri gereken damga vergisi bulunmaması halinde, beyanname verme veya keyfiyeti bir yazı ile vergi dairesine bildirme zorunlulukları bulunmamaktadır.

8. Harçlar

8.1 Konusu

Harçlar, Devlet ve yetkili organları tarafından sunulan bir kısım hizmetler için, o hizmetlerden faydalananlardan alınan karşılıklardır. Harçlar Kanunu'na göre alınacak harçlar aşağıda sıralanmıştır:

- Yargı harçları
- Noter harçları
- Vergi yargısı harçları
- Tapu ve kadastro harçları
- Konsolosluk harçları
- Pasaport, ikamet tezkeresi, çalışma izni, çalışma izni muafiyeti, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları
- Gemi ve liman harçları
- İmtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları
- Trafik harçları

Harcın mükellefi, harca konu olan işlemin yapılmasını isteyen kişilerdir. Herhangi bir istek olmaksızın yapılacak işlemlere ait harçlar, lehine işlem yapılan kişi tarafından ödenir.

8.2 Harç oran ve tutarları

Harçlar Kanunu'nun mükerrer 138. maddesine göre, her takvim yılı başından itibaren geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan maktu harçlar (Maktu ve nispi harçların asgari ve azami miktarlarını belirleyen hadler dâhil), o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır. Bu suretle hesaplanan harç tutarlarının 10 kuruşa kadarki kesirleri dikkate alınmaz.

Aynı maddeye göre, Cumhurbaşkanı, Kanun'a bağlı tarifelerde yer alan maktu harçları veya bu harçların yeniden değerlendirme oranı uygulanmak suretiyle belirlenmiş olan tutarları ile nispi harçları, tarifeler yahut tarifelerin ilgili fıkra ve bentleri itibarıyla birlikte veya ayrı ayrı olmak üzere, maktu harçlarda yirmi katına, nispi harçlarda ise bir katına kadar artırmaya, uygulanmakta olan maktu harçları yarısına kadar, nispi harçları ise bu fıkra ile artırılmadan önceki seviyelerine indirmeye, bu had ve miktarlar arasında yeni had, miktar ve nispetler tespit etmeye yetkilidir.

2023 yılında uygulanacak harç oran ve tutarlarına, Rehber'in "14. Vergi oran ve tutarları-2023" bölümünde "14.9 Harç oran ve tutarları" başlığı altında yer verilmiştir.



9. Motorlu taşıtlar vergisi

9.1 Konusu

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 5 ve 6. maddelerinde yazılı tarifelerde yer alan;

- Karayolları Trafik Kanunu'na göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları,
- Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler,

motorlu taşıtlar vergisine (MTV) tabidir.

Liman ve belediye siciline kayıt ve tescil edilmiş olan motorlu deniz taşıtları da Kanun'un kapsamında iken, 5897 sayılı Kanun'un 2 ve 3. maddeleri ile Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklerle, yat, kotra ve her türlü motorlu özel tekneler, 30 Haziran 2009 tarihinden itibaren motorlu taşıtlar vergisi kapsamından çıkarılmıştır.

Söz konusu Kanun ile yapılan bir diğer düzenleme uyarınca başlama kütüklerine kaydedilen gemi, deniz ve iç su araçlarına verilecek ruhsatnamelerden ve bunların vizelerinden 30 Haziran 2009 tarihinden itibaren harç alınmaya başlanmıştır. Bu harcın tutarı söz konusu deniz araçlarının boylarına göre belirlenmektedir. Aracın boyunun tespitinde bir metreden küçük değerler dikkate alınmaz. Deniz araçlarına 2023 yılında uygulanan harç tutarları Rehber'in "14.9 Harç oran ve tutarları" bölümünde (8) sayılı tarifede yer almaktadır.

Münhasıran deniz taşımacılığı ve balıkçılık faaliyetinde kullanılan gemi, deniz ve iç su araçları için alınacak ruhsatname ve yapılacak vize işlemleri bu harçlardan müstesnadır.

9.2 Mükellef

Motorlu taşıtlar vergisinin mükellefi; trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir.

9.3 İstisnalar

Aşağıda yazılı motorlu taşıtlar vergiden müstesnadır:

- Genel ve özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ile il özel idareleri, belediyeler, köy tüzel kişilikleri ve Türkiye Kızılay Derneği adına kayıt ve tescil edilen taşıtlar, (Bu idarelere bağlı olup, ayrı tüzel kişiliği olan işletmeler ile özel kanunlarında malları Devlet malı sayılmış olan kuruluşların taşıtları hariç)
- Karşılıklı olmak şartıyla, yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçilik ve konsolosluklarıyla, elçi, maslahatgüzar ve konsoloslarına (fahri konsoloslar hariç) ve o devletin uyruğunda bulunan elçilik ve konsolosluk memurlarına ve merkezi Türkiye'de bulunan uluslararası kurullar ile bu kurulların yabancı uyruklu memurlarına ve resmî bir görev için yurda gelen delege ve heyetlere ve bu heyetlere mensup yabancı uyruklu kişilere ait taşıtlar,
- Engellilik oranı %90 ve daha fazla olan malûl ve engellilerin adlarına kayıtlı taşıtlar ile diğer malûl ve engellilerin, bu durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtlar,
- Bankalar Kanunu hükümlerine göre temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflâs idarelerine ait taşıtlar.

9.4 Mükellefiyetin başlaması

Verginin mükellefiyeti motorlu taşıtların trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline kayıt ve tescil ile başlar.

Mükellefiyetin başlaması,

- Takvim yılının ilk altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda kayıt ve tescilin yapıldığı takvim yılı başından, son altı ay içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda ise, son altı aylık dönemin başından itibaren,
- Kayıt ve tescilli olup da devir ve temlik sebebiyle kayıt ve tescil yapılan taşıtlarda değişiklik, takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise takip eden son altı aylık dönemin başından, son altı ayında yapılmış ise, takip eden takvim yılı başından itibaren dikkate alınır.

9.5 Mükellefiyetin sona ermesi

Motorlu taşıtların trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline ait kayıtlarının silinmesi halinde; silinme takvim yılının ilk altı ayı içinde yapılmış ise ikinci altı aylık dönemin başından, ikinci altı aylık dönem içinde yapılmışsa takip eden takvim yılı başından itibaren mükellefiyet sona erer.

9.6 Verginin tahakkuku ve ödenmesi

Vergi taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından, her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır.

Motorlu taşıtlar vergisi, her yıl Ocak ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir. Buna göre 2023 yılında motorlu taşıt vergisinin;

- İlk taksitinin 31 Ocak 2023 Salı,
- İkinci taksitinin de 31 Temmuz 2023 Pazartesi,

akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.

Takvim yılının ilk altı ayında, taşıtın bünyesinde bir değişiklik olması veya verginin artırılması veya azaltılması halinde ikinci taksit, yeni duruma göre ödenir.

9.7 Motorlu taşıtlar vergisi tutarları

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesi hükmüne göre, her takvim yılı başından itibaren geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan taşıt değerleri ve vergi miktarları o yıl için VUK hükümleri uyarınca tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır.

Cumhurbaşkanı, yeniden değerlendirme oranının %50 fazlasını geçmemek, %20'sinden az olmamak üzere yeni oranlar tespit etmeye, EURO normlarını sağlayan katalitik konvertör sistemi ile teçhiz edilmiş taşıtlarda tespit edilen bu oranı veya vergi miktarlarını %50 nispetine kadar indirmeye yetkilidir.

Ancak 31.12.2017 tarihinden önce (bu tarih dahil) kayıt ve tescil ettirilen otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerinden 2018 yılında tahsil edilecek motorlu taşıt vergisi (MTV) tutarları, 7061 sayılı Kanun'un (RG: 05.12.2017) 26. maddesiyle tespit edilmiştir.

Yine aynı Kanun'un 22 ve 23. maddeleriyle ise MTV Kanunu'na ekli (I) sayılı tarifinin otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerinin yer aldığı bölüme iki sütun daha eklenmiştir. Bu sayede 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren kayıt ve tescil ettirilen otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerinin, sadece motor silindiri hacmine göre değil, aynı zamanda taşıtların değerine göre de farklı vergilendirilmesi sistemine geçilmiştir.

Bu mevzuat kapsamında 2023 yılında uygulanacak motorlu taşıtlar vergisi tutarlarına, Rehber'in "14. Vergi oran ve tutarları-2023" bölümünde "14.5 Motorlu taşıtlar vergisi tutarları" başlığı altında yer verilmiştir.

10. Teşvik mevzuatında öngörülen destek unsurları

10.1 Yatırımlarda Devlet yardımları

Yatırımların teşviki, yönlendirilmesi ve desteklenmesine ilişkin düzenlemeler, 19 Haziran 2012 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 2012/3305 sayılı “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar”da yer almaktadır.

20 Haziran 2012 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar”ın Uygulanmasına İlişkin 2012/1 sayılı Tebliğ ile de 2012/3305 sayılı Karar’ın uygulama esasları belirlenmiştir.

Öte yandan, 18 Eylül 2019 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan “Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı Uygulama Esasları Tebliği” ve “Öncelikli Ürün Listesi Tebliği” ile Türkiye’de orta-yüksek ve yüksek teknoloji seviyeli sektörlerdeki katma değeri yüksek ürünlerin ve bu sektörlerin gelişimi için kritik önemi haiz ürünlerin üretiminin artırılmasına ilişkin düzenlemeler yapılmış ve yeni bir program oluşturulmuştur. Program kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlardan, projelerin nitelikleri ve destek ihtiyaçlarına istinaden uygun görülenler, 2012/3305 sayılı Karar’daki stratejik yatırımlar ya da proje bazlı teşvik sistemi çerçevesinde desteklenecektir.

Diğer taraftan, 05.08.2016 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 10 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile indirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin çeşitli açıklamalar yapılmıştır.

Belirtilen Karar’lar ile yatırım tutarları ve yatırım konuları bazında bölgesel birtakım destek ve teşvik unsurlarından yararlanılabilmesi mümkün hale getirilmiştir. Bu destek ve teşvik unsurları ana başlıklar halinde aşağıdaki şekilde olup, detay açıklamalara ilerleyen bölümlerde ayrıca yer verilmiştir.

a. Genel teşvik unsurları:

- ▶ Gümrük vergisi muafiyeti
- ▶ Katma değer vergisi istisnası
- ▶ Gelir vergisi stopajı desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için).
- ▶ Sigorta primi işveren hissesi desteği (Tersanelerin gemi inşa yatırımları için)

b. Bölgesel ve stratejik yatırımlara sağlanan teşvikler:

- ▶ Gümrük vergisi muafiyeti
- ▶ Katma değer vergisi istisnası
- ▶ Vergi indirimi
- ▶ Yatırım yeri tahsisi
- ▶ Sigorta primi işveren hissesi desteği
- ▶ Sigorta primi işçi hissesi desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)
- ▶ Gelir vergisi stopajı desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)
- ▶ Faiz veya kâr payı desteği (3, 4, 5 ve 6. bölgelerdeki bölgesel yatırımlar ile stratejik yatırımlar için)
- ▶ Katma değer vergisi iadesi (Asgari 500 Milyon Türk lirası sabit yatırım öngörülen yatırımlar).

10.1.1 Yatırımlara sağlanacak destek unsurları

10.1.1.1 Bölgesel sınıflandırma

2002/4720 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bölgesel istatistiklerin toplanması, geliştirilmesi, bölgelerin sosyo-ekonomik analizlerinin yapılması, bölgesel politikaların çerçevesinin belirlenmesi ve Avrupa Birliği Bölgesel İstatistik Sistemi’ne uygun karşılaştırılabilir istatistik veri tabanı oluşturulması amacıyla ülke genelinde İstatistik Bölge Birimleri Sınıflandırması yapılmıştır. 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yukarıda yer verilen Karar’daki sınıflandırmalar dikkate alınmak suretiyle iller, sosyo-ekonomik gelişmişlik (SEGE) seviyelerine göre 6 gruba ayrılmıştır. 21 Ağustos 2020 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 2846 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile illerin sınıflandırmalarında bazı değişikliklere gidilmiş olup, 01.01.2021 tarihi itibarıyla geçerli olmak üzere istatistik bölge sınıflandırması kapsamında 6 gruba ayrılan iller aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

1. Bölge	2. Bölge	3. Bölge	4. Bölge	5. Bölge	6. Bölge
Ankara	Aydın	Adana	Afyonkarahisar	Bayburt	Adıyaman
Antalya	Balıkesir	Burdur	Aksaray	Çankırı	Ağrı
Bursa	Bilecik	Düzce	Amasaya	Erzurum	Ardahan
Eskişehir	Bolu	Gaziantep	Artvin	Giresun	Batman
İstanbul	Çanakkale (Bozcaada ve Gökçeada ilçeleri hariç)	Karaman	Bartın	Gümüşhane	Bingöl
İzmir	Denizli	Kırıkkale	Çorum	Kahramanmaraş	Bitlis
Kocaeli	Edirne	Kütahya	Elazığ	Kilis	Diyarbakır
Muğla	Isparta	Mersin	Erzincan	Niğde	Hakkari
Tekirdağ	Karabük	Samsun	Hatay	Ordu	Iğdır
	Kayseri	Trabzon	Kastamonu	Osmaniye	Kars
	Kırklareli	Rize	Kırşehir	Sinop	Mardin
	Konya	Uşak	Malatya	Tokat	Muş
	Manisa	Zonguldak	Nevşehir	Tunceli	Siirt
	Sakarya		Sivas	Yozgat	Şanlıurfa
	Yalova				Şırnak
					Van
					Bozcaada ve Gökçeada ilçeleri

10.1.1.2 Yararlanılabilecek destek ve teşvik unsurları

Yer verilen düzenlemeler kapsamında yararlanılabilecek destek unsurları yatırımlar bazında aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir:

Bölgesel teşvik uygulamaları	Stratejik yatırımlar
- Gümrük vergisi muafiyeti	- Gümrük vergisi muafiyeti
- KDV istisnası	- KDV istisnası
- Vergi indirimi	- Vergi indirimi
- Sigorta primi işveren hissesi desteği	- Sigorta primi işveren hissesi desteği
- Yatırım yeri tahsisi	- Yatırım yeri tahsisi
- Faiz veya kâr payı desteği (3, 4, 5, 6. bölgelerdeki yatırımlar için)	- Faiz veya kâr payı desteği
- Gelir vergisi stopajı desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek ve/veya Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için)	- Gelir vergisi stopajı desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)
- Sigorta primi işçi hissesi desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek ve/veya Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için)	- Sigorta primi işçi hissesi desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)
- KDV iadesi (Asgari 500 Milyon TL sabit yatırım tutarı öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat harcamaları)	- KDV iadesi (Asgari 500 Milyon TL sabit yatırım tutarı öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat harcamaları)

Diğer taraftan bölgesel ve stratejik yatırımlar ile teşvik edilmeyecek yatırım konuları ve teşviki için aranan şartları sağlayamayan yatırım konuları hariç olmak üzere, asgari sabit yatırım tutarlarının üzerindeki tüm yatırımlar, bölgesel ayırım yapılmaksızın genel teşvik uygulaması kapsamında gümrük vergisi muafiyeti ile katma değer vergisi istisnasından yararlanacaklardır. Bu uygulama kapsamında sadece tersanelerin gemi inşaat yatırımları için sigorta primi işveren hissesi desteği ve 6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için gelir vergisi stopajı desteği sağlanmaktadır.

Bu Karar kapsamındaki destek unsurlarından yararlanan yatırım harcamaları, diğer kamu kurum ve kuruluşlarının desteklerinden yararlanamayacak olup, diğer kamu kurum ve kuruluşlarının desteklerinden yararlanılan veya yararlanılacak yatırım harcamaları için bu Karar kapsamındaki desteklerden yararlanmak üzere Bakanlığa müracaat edilemeyecektir. Bu hükümlere aykırı davranılması halinde, Karar kapsamında yararlanılan destekler ilgili mevzuat çerçevesinde geri alınacaktır. Ancak diğer kamu kurum ve kuruluşlarının sadece sübvansiyonlu kredi desteğinden yararlanan yatırımlar, bu Karar kapsamında faiz veya kâr payı desteği dışındaki diğer destek unsurlarından yararlandırılabilirler.

Ek olarak, Teknoloji Sanayi Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için projelerin ihtiyaçlarına göre, Ar-Ge destekleri ve yatırım destekleri birbirini tamamlayıcı bir şekilde tek pencere uygulaması çerçevesinde tanımlanmaktadır. Program kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlardan, projelerin nitelikleri ve destek ihtiyaçlarına istinaden uygun görülenler, 2012/3305 sayılı Karardaki stratejik yatırımlar çerçevesinde desteklenecektir. Destek kararı verilen yatırımlar, Cumhurbaşkanlığı onayına sunulacak ve Cumhurbaşkanı tarafından desteklenmesi uygun bulunan yatırım projeleri için Cumhurbaşkanı kararı yayımlanacaktır. Söz konusu yatırımlar için ayrı bir başvuru ve değerlendirmeye gerek olmaksızın Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü tarafından teşvik belgesi düzenlenecektir.

2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na ekli EK-2B'de iller itibarıyla karşılıklarında numaraları belirtilen sektörler, EK-2A'da ilin bulunduğu bölgedeki şartları sağlamaları halinde bölgesel teşvik uygulamalarından yararlandırılabilir.

Bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında teşvik belgesi düzenlenen yatırımlar, yatırımın Organize Sanayi Bölgesi'nde (OSB) gerçekleştirilmesi veya yatırımın, aynı sektörde faaliyet gösteren en az beş gerçek veya tüzel kişinin ortağı olduğu yatırımcı tarafından gerçekleştirilmesi ve ortak faaliyet gösterilen alanda entegrasyonu sağlayacak bir yatırım olması halinde; vergi indirimi ve sigorta primi işveren hissesi desteği açısından buldukları bölgenin bir alt bölgesinde sağlanan oran ve sürelerde bu desteklerden yararlanabilir. 05.10.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2016/9139 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile getirilen düzenlemeler kapsamında Organize Sanayi Bölgesi'nde gerçekleştirilen yatırımlara ek olarak Endüstri Bölgesi'nde imalat sanayine yönelik yatırımlara da bir alt bölge teşviklerinden yararlanma hakkı tanınmıştır. Buna göre bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında teşvik belgesi düzenlenen yatırımlar, endüstri bölgesinde gerçekleştirilmesi halinde vergi indirimi ve sigorta primi işveren hissesi desteği açısından buldukları bölgenin bir alt bölgesinde sağlanan oran ve sürelerde bu desteklerden yararlanabileceklerdir. Bu yatırımların 6. bölgede gerçekleştirilmesi durumunda, bölgesel teşvik uygulamaları kapsamındaki yatırımlar için sigorta primi işveren hissesi desteği, bölgede geçerli olan süreye iki yıl ilave edilmek, vergi indirimi desteği ise bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına beş puan ilave edilmek suretiyle uygulanır.

Öte yandan, 22 Şubat 2018 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2018/11297 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'ın 11 numaralı dipnotu, "Birden fazla bölgede gerçekleştirilecek bölgesel yatırımlar, görece daha fazla gelişmiş bölgenin desteklerinden yararlanır. Ancak, bölgesel nitelikteki entegrasyon yatırımlarında entegrasyonu oluşturan ve farklı bölgelerde gerçekleştirilecek yatırımlar, ayrı teşvik belgesi düzenlenmesi kaydıyla bulunduğu bölgenin desteklerinden yararlanır." şeklinde değiştirilmiştir. Bu kapsamda, farklı bölgelerde gerçekleştirilecek entegrasyon yatırımlarına ayrı teşvik belgesi temin edilmesi durumunda, buldukları bölgede yer alan desteklerden faydalanılmasına imkân sağlanmıştır.

2016/9139 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile getirilen düzenleme kapsamında 2012/3305 sayılı BKK'ya eklenen Ek-6 ile belirlenen OECD teknoloji yoğunluk tanımına göre orta-yüksek teknoloji sanayi sınıfında yer alan ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar için, bu yatırımların İstanbul ili hariç olmak üzere 1, 2 ve 3. bölgelerde gerçekleştirilmeleri halinde 4. bölgede uygulanan, 4, 5 ve 6. bölgelerde gerçekleştirilmeleri halinde ise bulunduğu bölgede uygulanan bölgesel desteklerden yararlanılacaktır. Söz konusu yatırımlara ilişkin asgari sabit yatırım tutarının 1 ve 2. bölgelerde 3 milyon TL, diğer bölgelerde ise 1 milyon 500 bin TL'dir. 21 Ağustos 2020 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2846 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Karar'ın ilgili maddesinde yapılan değişiklikler ile İstanbul ilinde de organize sanayi bölgeleri ya da endüstri bölgelerinde bu yatırım konularında komple yeni yatırım harici gerçekleştirilecek 5 milyon TL üzeri yatırımlar için 1. bölgede yer alan destek unsurlarından faydalanılmasına imkân sağlanmıştır.

Ek-6 ile belirlenen OECD teknoloji yoğunluk tanımına göre orta-yüksek teknoloji sanayi sınıfında yer alan ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

24 (2423 hariç)	Kimyasal Madde ve Ürünlerin İmalatı (ilaç/eczacılıkta ve tıpta kullanılan kimyasal ve bitkisel kaynaklı ürünlerin imalatı hariç)
29	B.Y.S. Makine ve Teçhizat İmalatı
31	B.Y.S. Elektrikli Makine ve Cihazların İmalatı
34	Motorlu Kara Taşıtları İmalatı
352	Demiryolu ve Tramvay Lokomotifleri ile Vagonlarının İmalatı
359	B.Y.S. Ulaşım Araçları İmalatı

21 Ağustos 2020 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2846 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 2012-3305 sayılı BKK'ya eklenmiş olan Ek-7'de yer alan 1, 2, 3, ve 4. bölge illerinin ilçelerinde gerçekleştirilecek yatırımların ilçenin bulunduğu ilin bir alt bölgesine sağlanan desteklerden, söz konusu ilçelerin organize sanayi bölgelerinde veya endüstri bölgelerinde gerçekleştirilecek yatırımların ise bulunduğu ilin iki alt bölgesine sağlanan bölgesel desteklerden yararlanabilmesine olanak sağlanmıştır.

10.1.1.3 Destek unsurlarından yararlanabilmek için yapılması gereken asgari yatırım tutarları

Yatırımın, destek unsurlarından yararlanabilmesi için asgari sabit yatırım tutarının 1. ve 2. bölgelerde 3.000.000 TL, 3, 4, 5 ve 6. bölgelerde ise 1.500.000 TL tutarında olması gerekmektedir.

Ancak desteklerden yararlanacak yatırımların stratejik yatırım olması halinde stratejik yatırım için gereken şartları ve yine diğer yatırım türlerinden olması halinde Karar'a ekli listelerde belirlenen asgari kapasite, sabit yatırım tutarı ve diğer şartları sağlaması da gerekir.

Bununla birlikte finansal kiralama yöntemiyle yapılacak yatırımlarda finansal kiralamaya konu makine ve teçhizata ait toplam tutarın, her bir finansal kiralama şirketi için asgari 1, 2, 3 ve 4. bölgelerde 750.000 TL, 5 ve 6. bölgelerde ise 500.000 TL tutarında olması gerekmektedir.

Öte yandan, teşvik belgesi kapsamında yatırım harcaması olarak kabul edilen maddi olmayan duran varlıkların (marka, lisans, know-how, vb.) oranı, teşvik belgesinde kayıtlı toplam sabit yatırım tutarının %25'ini aşamayacaktır.

10.1.1.4 Öncelikli yatırımlar

Öncelikli yatırım konuları olarak adlandırılan ve bu Karar'a istinaden aşağıda belirtilen yatırım konuları 5. bölgede uygulanan bölgesel desteklerden faydalanabilir. Ancak bu yatırımlar, 6. bölgede yer almaları halinde bulunduğu bölge desteklerine tabidir:

- Demiryolu, denizyolu veya havayolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik yatırımlar,
- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) teknoloji yoğunluk tanımına göre orta yüksek ve yüksek teknoloji sanayi sınıfında yer alan ürünlere yönelik test merkezi yatırımları.
- Kültür ve Turizm Koruma ve Gelişim Bölgeleri'nde veya termal turizm konularında bölgesel desteklerden yararlanabilecek nitelikteki turizm konaklama yatırımları,
- Savunma Sanayii Başkanlığından alınacak proje onayına istinaden gerçekleştirilecek savunma alanındaki yatırımlar,
- Maden istihraç yatırımları ve/veya maden işleme yatırımları (3213 sayılı Maden Kanunu'nda tanımlanan 1. grup madenler ve mıcır yatırımları ile İstanbul ilinde gerçekleştirilecek istihraç ve/veya işleme yatırımları hariç),
- Özel sektör tarafından gerçekleştirilecek olan, kreş ve gündüz bakım evleri, okul öncesi eğitim, ilköğretim, ortaokul ve lise eğitim yatırımları ile hava araçlarının kullanım, tamir ve bakımına yönelik eğitim yatırımları.
- Bakanlık, TÜBİTAK ve KOSGEB tarafından desteklenen Ar-Ge projeleri neticesinde geliştirilen ürünlerin veya parçaların üretimine yönelik yatırımlar,
- Motorlu kara taşıtları ana sanayinde gerçekleştirilecek asgari 300 milyon TL tutarındaki yatırımlar ve asgari 75 milyon TL tutarındaki motor yatırımları ile asgari 20 milyon TL tutarındaki motor aksamları, aktarma organları/aksamları ve otomotiv elektroniğine yönelik yatırımlar,
- Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından düzenlenen geçerli bir maden işletme ruhsatı ve izni kapsamında 3213 sayılı Maden Kanunu'nun 2. maddesinin 4-b grubunda yer alan madenlerin girdi olarak kullanıldığı elektrik üretimi yatırımları.
- Karar'a ek olan EK-4'te yer alan "Teşvik Edilmeyecek Yatırımlar" hariç olmak üzere Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığının vereceği

- proje onayına istinaden, yıllık asgari 500 TEP (ton eşdeğeri petrol) enerji tüketimi olan mevcut imalat sanayi tesislerinde gerçekleştirilecek, mevcut durumuna göre en az %20 enerji tasarrufu sağlayan ve yatırım geri dönüş süresi azami 5 yıl olan enerji verimliliğine yönelik yatırımlar.
- k. Atık ısı kaynaklı olarak, bir sistemdeki atık ısıdan geri kazanım yolu ile elektrik üretimine yönelik yatırımlar (doğalgaza dayalı elektrik üretim tesisleri hariç).
- l. Asgari 50 Milyon TL tutarındaki, sıvılaştırılmış doğalgaz (LNG) yatırımları ve yer altı doğalgaz 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 teknolojlili sanayi sınıfında yer alan ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar. (US 97 Kodu:2423, 30, 32, 33 ve 353) (Eczacılıkta ve tıpta kullanılan kimyasal ve bitkisel kaynaklı ürünler, büro, muhasebe ve bilgi işlem makineleri, radyo, televizyon, haberleşme teçhizatı ve cihazları, tıbbi aletler, hassas ve optik aletler ile saatler, hava ve uzay taşıtları)
- o. Maden Kanunu'na istinaden düzenlenmiş geçerli arama ruhsatı veya sertifikasına sahip yatırımcıların ruhsatlı sahalarında yapacağı maden arama yatırımları.
- p. Yenilenebilir enerji üretimine yönelik türbin ve jeneratör imalatı ile rüzgar enerjisi üretiminde kullanılan kanat imalatı yatırımları.
- q. Direkt soğutmalı slab döküm ve sıcak haddeleme yöntemi ile alüminyum yassı mamul üretimine yönelik entegre yatırımları.
- r. Lisanslı depoculuk yatırımları.
- s. Nükleer enerji santrali yatırımları.
- t. 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.
- u. Asgari 5 milyon TL tutarındaki 25 dekar ve üzeri yurt içinde üretilen sera teknolojilerini de ihtiva eden otomasyona dayalı (bilgisayar kontrollü iklimlendirme, sulama, gübreleme ve ilaçlama sistemi ihtiva eden) sera yatırımları.
- v. Çevre İzin ve Lisans Yönetmeliği kapsamında Çevre Lisansına tabi yatırımlar.
- w. Asgari 5 milyon TL tutarındaki 100 kişi ve üzeri kapasiteli yaşlı ve/veya engelli bakım merkezleri ve esenlik tesisi (wellness) yatırımları.
- x. Karar'ın EK-6'sında yer alan 4.bölge teşviklerinden yararlanabilecek orta-yüksek teknolojlili yatırım konularında gerçekleştirilecek asgari 500 milyon TL tutarındaki yatırımlar.
- y. Asgari yatırım tutarı şartı aranmaksızın ihtisas serbest bölgelerinde gerçekleştirilecek yazılım ve bilişim ürünleri üretimi yatırımları.
- z. Asgari 50 milyon TL tutarındaki elektrik veya hidrojenle çalışan ulaşım araçları imalatını da içeren sanayi tesisi yatırımları.
- aa.AR-GE ve çevre yatırımları.
- bb.Bakanlık tarafından ilan edilecek uluslararası teknik standartları karşılayan ve asgari 5.000 metrekare beyaz alan şartını sağlayan veri merkezi yatırımları.

10.1.1.5 Stratejik yatırımlar

Aşağıda yer alan kriterlerin tamamını birlikte sağlayan, ithalat bağımlılığı yüksek ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar stratejik yatırım olarak değerlendirilir.

- a. Asgari sabit yatırım tutarının 50 Milyon Türk lirasının üzerinde olması (münhasıran bu yatırımların enerji ihtiyacını karşılamak üzere gerçekleştirilecek doğalgaza dayalı olmayan enerji yatırımlarının, tesis kurulu gücü ile orantılanacak kısmı dâhil),
- b. Yatırım konusu ürünle ilgili yurt içi toplam üretim kapasitesinin ithalattan az olması (Savunma Sanayi Başkanlığından alınacak proje onayı ile gerçekleştirilen yatırımlarda bu şart aranmaz.),

- c. Bakanlıkça belirlenecek esaslar çerçevesinde, belge konusu yatırımla sağlanacak katma değerinin asgari %40 olması (Refineri ve petrokimya yatırımları ile Savunma Sanayi Başkanlığından alınacak proje onayı ile gerçekleştirilen yatırımlarda bu şart aranmaz.),
- d. Yatırım konusu ürünle ilgili olarak son bir yıl içerisinde gerçekleşen toplam ithalat tutarının 50 Milyon ABD dolarının üzerinde olması (Yurt içinde üretimi olmayan ürünlerin üretimine yönelik yatırımlarda bu şart aranmaz.).

Bu konuda Bakanlığa yapılacak müracaatlar Komisyon tarafından incelenerek değerlendirilir ve uygun görülen projeler için teşvik belgesi düzenlenir.

Bununla birlikte Karar'ın 4 numaralı ekinde belirtilen teşvik edilmeyecek yatırım konuları ile altına dayalı entegre madencilik yatırımları bu madde kapsamında değerlendirilmez.

Öte yandan, Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında, öncelikli ürün listesindeki ürünlerin üretimine ilişkin olan ve Tebliğ'le belirlenecek kriterleri sağlayan yatırım projelerinden uygun görülenler, stratejik yatırım olarak desteklenebilir. Bu yatırımların, stratejik yatırımın destek unsurlarının hangilerinden yararlandırılacağı, Program Değerlendirme Komitesi tarafından belirlenir.

10.1.1.6 Teknoloji odaklı sanayi hamlesi

"Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı Uygulama Esasları Tebliği" ve "Öncelikli Ürün Listesi Tebliği", 18 Eylül 2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Öncelikli ürün listesi, OECD'nin tanımına göre orta-yüksek ve yüksek teknolojlili 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 belirlenmektedir. Yürürlükte olan öncelikli ürün listesi ayrıca Program Portalı'nda yayımlanmaktadır.

Orta-yüksek ve yüksek teknoloji düzeyine sahip sektörler olan;

- ▶ 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 bu Öncelikli Ürün Listesi Tebliği'ne ekli listeler şeklinde ilan edilecektir.

Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı Uygulama Esasları Tebliği'nde, programın Türkiye'de katma değerli üretimin artırılması amacı doğrultusunda, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı ve bağlı/ilgili kuruluşları tarafından sağlanan destek ve teşviklerin orta-yüksek ve yüksek teknoloji seviyeli sektörlerle yoğunlaştırılmasına yönelik özel bir program olduğu belirtilmiştir. Programda, Türkiye için kritik öneme sahip ve gelecek potansiyeli yüksek ürünlerin ülke içinde üretim kapasitesinin geliştirilmesinin hedeflendiği ve 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 listesine yönelik olarak Bakanlık tarafından sağlanan yatırım teşvikleri ile KOSGEB ve TÜBİTAK tarafından sağlanan proje desteklerinin tek pencere mekanizması ile sunulması öngörülmüştür.

Destek unsurları, bu 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.

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, TÜBİTAK ve KOSGEB üyelerinden oluşan komite, Program kapsamında desteklenmesine karar verdiği yatırımlardan, projelerin nitelikleri ve destek ihtiyaçlarına istinaden uygun gördüklerinin, 2012/3305 sayılı Karardaki stratejik yatırımlar çerçevesinde desteklenmesine karar verebilmektedir. Destek kararı verilen yatırımlar, Cumhurbaşkanlığı onayına sunulmakta ve Cumhurbaşkanlığı tarafından desteklenmesi uygun bulunan yatırım projeleri için Cumhurbaşkanlığı kararı yayımlanmaktadır. Söz konusu yatırımlar için ayrı bir başvuru ve değerlendirmeye gerek olmaksızın Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü tarafından teşvik belgesi düzenlenmektedir.

Kesin başvurusu tamamlanmış projelerden Ar-Ge ihtiyacı olanlar, ilgili mevzuatında öngörülen usul ve esaslar çerçevesinde TÜBİTAK tarafından değerlendirilmeye tabi tutulacaktır. TÜBİTAK tarafından Ar-Ge desteği sağlanabilecek projeler, program yönetim ofisine bildirilecek ve komite, TÜBİTAK'ın olumlu görüş verdiği projelerden bir kısmı veya tamamı için Ar-Ge desteği kararı alabilecektir.

Yatırımcı firmanın KOBİ olduğu başvurular KOSGEB tarafından Stratejik Ürün Destek Programı hükümleri çerçevesinde yatırım süreci desteklerinden yararlandırılabilir. Bu kapsamda komite, KOSGEB tarafından sağlanacak destek kalemleri ve miktarlarını, ilgili mevzuatın belirlediği sınırlar çerçevesinde belirleyebilecektir.

Tebliğde yer almayan hususlarda TÜBİTAK ve KOSGEB desteklerine ilişkin hususlar ilgili kurumların mevzuat hükümleri, diğer hüküm bulunmayan konularda ise Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2012/1) hükümleri uygulanacaktır.

Mevcut devam eden yatırım teşvik belgeleri için Program kapsamındaki desteklerden yararlanmak üzere başvuru yapılamayacak olup 2012/3305 sayılı Karar ve/veya 2016/9495 sayılı Karar kapsamındaki diğer uygulamalar için Bakanlığa başvurulması halinde yine söz konusu programa başvuru yapılamayacaktır.

10.1.2 Genel teşvikler

2012/3305 sayılı Karar'ın 4 numaralı ekinde yer alan teşvik edilmeyecek yatırım konuları ve teşviki için aynı ekte öngörülen şartları sağlayamayan yatırım konuları hariç olmak üzere, Karar'da belirtilen asgari sabit yatırım tutarları ve üzerindeki tüm yatırımlar, bölgesel ayırım yapılmaksızın gümrük vergisi muafiyeti, KDV istisnası, gelir vergisi stopajı desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için) ve sigorta primi işveren hissesi desteğinden (tersanelerin gemi inşa yatırımları için) yararlanabilecektir.

10.1.2.1 Gümrük vergisi muafiyeti

Teşvik belgesi kapsamındaki yatırım malı makine ve teçhizatın ithali, otomobil ve hafif ticari araç yatırımlarında yatırım dönemi içerisinde kalmak kaydıyla monte edilmemiş haldeki (CKD) aksam ve parçalarının ithali, gemi ve elli metrenin üzerindeki yat inşa yatırımlarında tekne kabuğu ithali, yürürlükteki İthalat Rejimi Kararı gereğince ödenmesi gereken gümrük vergisinden muaf olacaktır.

Makine ve teçhizat bedelinin %5'ine kadar yedek parça ve Karar'ın EK-8'inde yer alan makine ve teçhizat gümrük vergisi muafiyeti sağlanmaksızın ithal edilerek sabit yatırım tutarına dahil edilebilir.

Bakanlık, sektörel kısıtlamaları göz önüne alarak;

- İthalat Rejimi Kararı uyarınca ithali mümkün olan kullanılmış veya yenileştirilmiş makine ve teçhizat (karayolu nakil vasıtaları hariç) ile İthalat Rejimi Kararı'nın 7. maddesi uyarınca ithaline izin verilen makine ve teçhizatın teşvik belgesi kapsamına alınmasını,
- Kullanılmış komple tesisin proje bazında yapılacak değerlendirme sonucunda ithalini,

uygun görebilir.

Baskı, basım, matbaa, tekstil, hazır giyim, konfeksiyon ve çimento yatırımlarına yönelik teşvik belgeleri kapsamında kullanılmış veya yenileştirilmiş makine ve teçhizat ithal edilemez. EK-8'de belirtilen makine ve teçhizat kullanılmış veya yenileştirilmiş olarak teşvik belgesi kapsamında temin edilemez.

Finansal kiralama yöntemiyle gerçekleştirilecek yatırımlar için finansal kiralama şirketi adına ayrı bir teşvik belgesi düzenlenmeksizin yatırımcının teşvik belgesi dikkate alınarak ithalat işlemleri yapılacaktır. İthalat işlemleri ile ilgili olarak yatırımcı ile finansal kiralama şirketleri müteselsilen sorumlu olacaktır.

Teşvik belgesi almak üzere müracaat edilmiş, ancak teşvik belgesine bağlanmamış yatırımlara ilişkin makine ve teçhizatın ithaline, Bakanlığın görüşüne istinaden Ticaret Bakanlığınca, teşvik belgesi kapsamında muafiyet tanınabilecek ve istisna edilebilecek vergi ve kesintilerin toplam tutarı kadar teminatın alınması suretiyle müsaade edilebilecektir. Teminatla ithalatta, bir defada verilecek teminat süresi azami altı aydır. Teşvik belgesinin düzenlenememiş olması halinde, teminat süresinin bitimini müteakip 3 ay içerisinde süre uzatımı için Ticaret Bakanlığına müracaat edilir. Söz konusu süre ek sürenin başlangıç tarihi teminat süresinin bitimi olarak belirlenmiştir. Yatırımcının, teminatın çözümü için teminat süresini takip eden 3 ay içerisinde (ek süreler dâhil) teşvik belgesi ve eki ithal makine ve teçhizat listesi ile birlikte Ticaret Bakanlığına müracaat etmesi gerekir. Teminatın çözümü için, teşvik belgesi ve eki ithal makine ve teçhizat listesi ile birlikte Ticaret Bakanlığına müracaat edilmesi gerekir. Aksi takdirde teminat irat kaydedilir.

Otomobil üretimine yönelik olarak asgari 100.000 adet/yıl kapasiteli yeni bir yatırım yapılması veya mevcut tesislerin kurulu kapasitelerinin en az 100.000 adet/yıl artırılması halinde, teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarının %20'sinin gerçekleştirilmesini müteakip, yatırım süresi içerisinde olmak kaydıyla gümrük vergisine tabi olmaksızın yatırımcılara motor silindir hacmi 1.600 cm³'e kadar olan otomobil ithaline izin verilebilir. Ayrıca, hibrit ve/veya elektrikli olmak koşuluyla otomobil ve/veya ticari araç üretimine yönelik yatırımlarda asgari 100.000 adet/yıl kapasiteli yeni bir yatırım yapılması veya mevcut tesislerin kurulu kapasitelerinin en az 100.000 adet/yıl artırılması halinde, teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarının %20'sinin gerçekleştirilmesini müteakip, yatırım süresi içerisinde olmak kaydıyla gümrük vergisine tabi olmaksızın yatırımcılara ilave kapasitenin yüzde 2,5'ine kadar ve motor silindir hacmi 2.500 cm³'e kadar olan otomobil ve/veya brüt ağırlığı 5 tonu geçmeyen eşya taşımaya mahsus motorlu araç ithaline yatırım süresi içerisinde olmak kaydıyla izin verilebilir. Teşvik belgesi kapsamında ithaline izin verilen araç otomobil sayısı, belgede kayıtlı ilave kapasitenin %15'ini aşamaz. Ancak, belge kapsamında motor üretiminin de yer alması halinde, motor üretim kapasitesinin %15'i kadar daha (motor üretim kapasitesinin, otomobil üretim kapasitesinden fazla olması durumunda otomobil kapasitesi dikkate alınır) silindir hacmi 1.600 cm³'e kadar olmak üzere ilave otomobil ithaline izin verilebilir. Bu fıkra kapsamında izin verilen gümrük vergisine tabi olmaksızın yapılacak ithalat, otomobil üretimine yönelik teşvik belgesi için otomobil, elektrikli ya da hibrit ticari araç üretimine yönelik teşvik belgesi için ticari araç ithali ile sınırlıdır.

Bakanlıkça görevlendirilecek en az iki en fazla üç personelin kullanılmış komple tesisin bulunduğu ülkede yapacakları ekspertizlerde ulaşım giderleri yatırımcı tarafından karşılanır.

10.1.2.2 Katma değer vergisi istisnası

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin 1. fıkrasının (d) bendinde yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri ile yazılım ve gayrimaddi hak satış ve kiralama KDV'den istisna olduğu hükmü yer almaktadır. Maddenin devamında yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde zamanında alınmayan verginin alıcının, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edileceği belirtilmektedir. Anılan madde uyarınca zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren geçerli olacaktır.

Dolayısıyla Katma Değer Vergisi Kanunu gereğince teşvik belgesini haiz yatırımcılara teşvik belgesi kapsamında yapılacak makine ve teçhizat ithal ve yerli teslimleri ile yazılım ve gayrimaddi hak satış ve kiralama KDV'den istisna edilebilecektir. Aynı hüküm, teşvik belgesinin veya teşvik belgesi kapsamı makine ve teçhizatın devir işlemleri ile makine ve teçhizat listelerinde set, ünite, takım vb. olarak belirtilen malların kısmi teslimlerinde de uygulanacaktır.

Bununla birlikte, sabit yatırım tutarı 500 Milyon Türk lirasının üzerindeki yatırımlar kapsamında yapılacak bina-inşaat harcamaları KDV iadesinden yararlandırılabilir.

Öte yandan, 27 Ocak 2017 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6770 sayılı Kanun'un 10. maddesiyle KDV Kanunu'na geçici 37. madde eklenmiştir. 1 Ocak 2017 tarihinde yürürlüğe giren söz konusu düzenlemeyle, imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle sadece 2017 yılında yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisinin iade edilmesi imkânı getirilmiştir. 28 Şubat 2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 798 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile söz konusu düzenlemenin süresi 2019 yılını da kapsayacak şekilde uzatılmıştır. 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda yapılan son değişiklikler kapsamında bu süre 2021 yılı sonuna kadar uzatılmıştır. 2022 yılında konu hakkında yapılan düzenlemeler ile geçici 37. maddenin kapsamı genişletilmiş olup, imalat sanayii ve turizme yönelik yatırım teşvik belgeleri kapsamında 01.05.2022-31.12.2025 tarihleri arasında gerçekleştirilecek bina-inşaat işleri için de KDV istisnası olanağı getirilmiştir.

10.1.2.3 Gelir vergisi stopajı desteği

2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 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 edilir. 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 uygulanır.

Yatırımın tamamlanamaması veya teşvik belgesinin iptal edilmesi halinde, gelir vergisi stopajı desteği uygulaması nedeniyle terkin edilen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır.

Bununla birlikte yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla gelir vergisi stopajı desteğinden yararlanır.

Ayrıca yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde, gelir vergisi stopajı desteği uygulamasından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise kalan süre kadar devralan yararlanacaktır.

10.1.2.4 Sigorta primi işveren hissesi desteği

Genel teşvikler içerisinde de yer alan ancak yalnızca tersanelerin gemi inşa yatırımları için uygulanabilecek bu destek unsuru hakkında Rehber'in "10.1.3.2 Sigorta primi işveren hissesi desteği" başlıklı bölümünde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

10.1.3 Bölgesel ve stratejik yatırımlarda yararlanılan teşvikler

2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda belirtilen şartları sağlayan teşvik belgesine bağlı bölgesel ve stratejik yatırımlar, yukarıda yer verilen genel teşvikler haricinde aşağıda belirtilen destek ve teşvik unsurlarından (da faiz veya kâr payı desteği hariç) ayrıca yararlanabilirler.

10.1.3.1 Faiz veya kâr payı desteği

Talep edilmesi halinde, bölgesel teşvik uygulamaları ve stratejik yatırımlar kapsamında desteklerden yararlanacak yatırımlar için bankalardan kullanılacak en az bir yıl vadeli yatırım kredilerinin teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarının %70'ine kadar olan kısmı için ödenecek faizin veya kâr payının aşağıdaki tabloda yer verilen puanları, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca da uygun görülmesi halinde azami ilk beş yıl için ödenmek kaydıyla bütçe kaynaklarından karşılanabilmektedir.

Bölgeler	Bölgesel desteklerden yararlanacak yatırımlar		Stratejik yatırımlar	
	TL kredisi	Döviz veya dövizde endeksli kredi	TL kredisi	Döviz veya dövizde endeksli kredi
1	---	---	5 puan	2 puan
2	---	---	5 puan	2 puan
3	3 puan	1 puan	5 puan	2 puan
4	4 puan	1 puan	5 puan	2 puan
5	5 puan	2 puan	5 puan	2 puan
6	7 puan	2 puan	5 puan	2 puan

Bölge ayrımı yapılmaksızın tüm bölgelerde gerçekleştirilecek stratejik 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 dövizde endeksli kredilerde iki puanı; diğer stratejik yatırımlar için Türk lirası cinsi kredilerde beş puanı, döviz kredileri ve dövizde endeksli kredilerde iki puanı,

Faiz veya kâr payı 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 veya kâr payı desteği öngörülebilir.

Ancak bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında yapılacak yatırımlarda proje bazında sağlanacak faiz veya kâr payı desteği tutarları 3, 4, 5 ve 6. bölgelerde sırasıyla 1.000.000, 1.200.000, 1.400.000 ve 1.800.000 Türk lirasını geçemez.

Faiz veya kâr payı desteği tutarı, öncelikli yatırım konuları arasında yer alan AR-GE ve çevre yatırımları ile asgari 50 milyon TL tutarındaki elektrik veya hidrojenle çalışan ulaşım araçları imalatını da içeren sanayi tesisi yatırımlar için sabit yatırım tutarının %10'unu aşmamak üzere 10.000.000 Türk lirasını, Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen stratejik yatırımlarda sabit yatırım tutarının %20'sini aşmamak kaydıyla, diğer stratejik yatırımlarda ise sabit yatırım tutarının %10'unu aşmamak kaydıyla 75.000.000 Türk lirasını geçemez.

Döviz kredisi ile gerçekleştirilecek yatırımlarda faiz veya kâr payı desteği uygulaması, vade tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satış kuru dikkate alınarak yapılacaktır.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) teknoloji yoğunluk tanımına göre yüksek teknoloji sanayi sınıfında yer alan ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar kapsamında kullanılmış komple tesis ithali dışında, kullanılmış makine ve teçhizat, kamu iktisadi teşebbüsleri dâhil kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının yapacağı yatırımlar için faiz veya kâr payı desteği uygulanmaz.

Aynı teşvik belgesi kapsamındaki yatırım için faiz veya kâr payı desteği uygulamasına yönelik olarak birden fazla aracı kurum talepte bulunamaz. Ancak, stratejik yatırımlar için faiz veya kâr payı desteği uygulamasına yönelik olarak birden fazla aracı kurum talepte bulunabilir.

Kullanılan kredilerin faiz, kâr payı veya anaparalarının yatırımcı tarafından itfa planlarında belirtilen sürelerde geri ödenmemesi halinde, yapılmayan ilk ödeme, ilgili aracı kurum tarafından en kısa sürede Bakanlığa bildirilecektir ve Bakanlıkça faiz veya kâr payı desteği ödemeleri durdurulacaktır. Yatırımcının kredi geri ödeme yükümlülüklerini yerine getirdiğinin daha sonra ilgili aracı kurumca Bakanlığa bildirilmesi halinde, bildirim takip eden dönemler için faiz veya kâr payı desteği ödemeleri başlangıçta öngörülen ödeme tarihlerinde herhangi bir uzatmaya gidilmeksizin tekrar başlatılacaktır. Kredi geri ödemesine ait yükümlülüklerin yeniden aksamaması halinde faiz veya kâr payı desteği ödemesine son verilecektir.

Teşvik belgesi kapsamındaki yatırımın başka bir yatırımcıya devredilmesi durumunda, devralan yatırımcının teşvik belgesinde faiz veya kâr payı desteğinin öngörülmüş olması ve aracı kurumca da uygun görülmesi halinde, yeni yatırımcı için eski itfa planındaki vade, miktar ve benzeri şartlar değiştirilmeksizin bakiye kredi için düzenlenecek yeni itfa planına göre faiz veya kâr payı desteği ödenmesine devam edilecektir. Aksi takdirde faiz veya kâr payı desteği uygulaması durdurulacaktır.

Aracı kurum, faiz veya kâr payı desteğine esas olan kredinin teşvik belgesi kapsamındaki harcamalar için kullanılmasıyla yükümlüdür. Kredinin amacı dışında kullanıldığının tespiti halinde, Bakanlıkça ödenen faiz veya kâr payı desteği tutarına ilgili bankanın bu kapsamdaki krediye uyguladığı faiz veya kâr payı oranı uygulanmak suretiyle Bankaca tespit edilecek meblağın, finansal kiralama şirketlerince ise ödenen faiz veya kâr payı desteği miktarına itfa planının düzenlenmesinde uygulanan faiz veya kâr payı üzerinden tespit edilen tutarın beş iş günü içerisinde bütçeye gelir yazılmak üzere muhasebe birimi hesabına yatırılması gerekir.

Aracı kurumların uyguladıkları faiz veya kâr payı oranları, bölgelere göre belirlenen faiz veya kâr payı desteği puanının altına düştüğünde, aracı kurumun uyguladığı oran dikkate alınacaktır.

Teşvik belgelerinin iptal edilmesi veya kısmi müeyyide uygulanması halinde yatırımcılara fazladan ödenen faiz veya kâr payı desteği tutarı, aracı kurum tarafından kredinin kullanıldığı veya borçlanmanın yapıldığı tarihte uygulanan faiz veya kâr payı oranı uygulanmak suretiyle her bir ödemenin yapıldığı tarihten itibaren hesaplanacak faizi ile birlikte, 6183 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde geri alınır. Bu hüküm, bu Karar ve daha önceki kararlara istinaden düzenlenen teşvik belgelerine de uygulanır.

10.1.3.2 Sigorta primi işveren hissesi desteği

Stratejik yatırımlar ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenen yatırımlardan, tamamlama vizesi yapılmış teşvik belgesinde kayıtlı istihdamı aşmamak kaydıyla; komple yeni yatırımlarda, teşvik belgesi kapsamında gerçekleşen yatırımla sağlanan, diğer yatırım cinslerinde yatırımın tamamlanmasını müteakip, yatırıma başlama tarihinden önceki son altı aylık dönemde (mevsimsel özellik taşıyan yatırımlarda bir önceki yıla ait mevsimsel istihdam ortalamaları dikkate alınır) Sosyal Güvenlik Kurumu'na verilen aylık prim ve hizmet belgesinde bildirilen ortalama işçi sayısına teşvik belgesi kapsamında gerçekleşen yatırımla ilave edilen istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işveren hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmı Bakanlık bütçesinden karşılanır.

Bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenen yatırımlarda söz konusu destek aşağıda belirtilen sürelerde uygulanacaktır.

Bölgeler	Uygulama süresi
1	2 yıl
2	3 yıl
3	5 yıl
4	6 yıl
5	7 yıl
6	10 yıl

Stratejik yatırımlar için ise bu destek, 6. bölgede 10 yıl, diğer bölgelerde 7 yıl süreyle uygulanacaktır.

Yararlanılan sigorta primi işveren hissesi desteğinin tutarı, bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenen yatırımlar ile sabit yatırım tutarının aşağıda belirtilen oranları geçmeyecektir.

Bölgeler	Sigorta primi işveren 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 %15'ini 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 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca aylık prim ve hizmet belgelerini yasal süresi içerisinde Sosyal Güvenlik Kurumu'na vermesi ve sigortalıların tamamına ait sigorta primlerinin sigortalı hissesine isabet eden tutar ile Bakanlıkça karşılanmayan işveren hissesine ait tutarın yasal süresi içerisinde ödenmiş olması şarttır. İşveren tarafından ödenmesi gereken primlerin geç ödenmesi halinde, Bakanlıktan Sosyal Güvenlik Kurumuna yapılacak ödemenin gecikmesinden kaynaklanan gecikme zammı işverenden tahsil edilecektir.

Sigorta primi işveren hissesi desteği, komple yeni yatırımlarda belge kapsamında gerçekleştirilen yatırımla sağlanan istihdam, diğer yatırım cinslerinde ise mevcuda ilave edilen istihdam için uygulanacaktır. Komple yeni yatırım dışındaki yatırım cinslerinde, aylık prim ve hizmet belgesinde kayıtlı işçi sayısının mevcut istihdamın altında olması halinde ilgili ay için prim desteği uygulanmayacaktır.

Genel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenen, tersanelerin gemi inşa yatırımlarında tamamlama vizesi şartı aranmaksızın belge konusu geminin yapımında istihdam edilen işçiler için ödenmesi gereken sigorta primi işveren hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmı Bakanlıkça karşılanabilecektir. Bu destek, gemi inşası devam etse dahi yatırıma başlama tarihinden itibaren en fazla on sekiz ay süreyle uygulanır. Ancak, yatırım süresi ve sözleşmesi devam eden yatırımlar da dahil olmak üzere Savunma Sanayii Başkanlığı 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 değerlendirilecektir.

Diğer taraftan, maden arama yatırımlarında bu desteğin uygulanmasında belirlenen faydalanma süreleri de dikkate alınarak tamamlama vizesi yapılmadan önce de destekten faydalanmaya başlanılabilecektir.

Bu desteğin uygulanacağı teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma ait tesiste, işverenin sosyal güvenlik iş yeri numarası altında ilgili mevzuatta belirlenen alt işverenler tarafından istihdam edilen işçi sayısı da dikkate alınabilecektir.

Sigorta primi işveren hissesi desteği uygulamasına, tamamlama vizesi tarihinin Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirilmesini takip eden aydan itibaren başlanır. Uygulamanın ilk başladığı ay esas alınarak teşvik belgesinde kayıtlı azami destek oranının aşılmaması kaydıyla belgede belirtilen süre kadar yararlandırıldıktan sonra uygulamaya son verilecektir.

Yatırımın devri halinde uygulamadan devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla kalan süre kadar devralan yararlanacaktır.

Teşvik belgesi düzenlenmesine ilişkin müracaat aşamasında talep edilmesi halinde, vergi indiriminden yararlanılmamak kaydıyla, dördüncü ve beşinci fıkrada belirtilen oranlar vazgeçilen vergi indirimine tabi yatırıma katkı oranının yarısı kadar artırılarak uygulanır.

Destek uygulamasının bitimini müteakip yatırımcıların Sosyal Güvenlik Kurumuna müracaat ederek talep etmeleri halinde sigorta primi işveren hissesi desteği uygulaması süresince iş yerinden bu destek kapsamında muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinde Sosyal Güvenlik Kurumuna her ay bildirilen kadın ve/veya genç (18-25 yaş) sigortalılardan çalışma süreleri bir yılı aşanların sayısı hesaplanır. Teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın belgede belirtilen ilave istihdam sayısını geçmemek üzere, hesaplanan sayıda kadın ve/veya genç sigortalı için teşvik belgesinde belirtilen sürelerle her bir yıl için 1 ay ilave edilerek uygulanır.

10.1.3.3 Sigorta primi işçi hissesi desteği

6. bölgede; stratejik yatırımlar, bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında teşvik belgesine istinaden gerçekleştirilecek yatırımlar ile sağlanan ilave istihdam için, tamamlama vizesi yapılan teşvik belgesinde kayıtlı istihdam sayısını aşmamak kaydıyla, işveren tarafından Sosyal Güvenlik Kurumuna ödenmesi gereken sigorta primi işçi hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmı, tamamlama vizesinin yapılmasını müteakip 10 yıl süreyle işveren adına Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesinden karşılanabilir. 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 7 yıl, diğerlerinde ise 5 yıl süreyle sağlanabilir.

Bu destekten yararlanılabilmesi için, aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içerisinde Sosyal Güvenlik Kurumuna verilmesi ve Bakanlıkça karşılanmayan işçi hissesine ait tutarın yasal süresi içerisinde ödenmiş olması şarttır. Bu destekten yararlanan yatırımcı tarafından ödenmesi gereken primlerin geç ödenmesi halinde, Bakanlıktan Sosyal Güvenlik Kurumuna yapılacak ödemenin gecikmesinden kaynaklanan gecikme zammı işverenden tahsil edilir.

Bu desteğin uygulanacağı teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma ait tesiste, işverenin sosyal güvenlik iş yeri numarası altında ilgili mevzuatta belirlenen alt işverenler tarafından istihdam edilen işçi sayısı da dikkate alınabilir. Sigorta primi işçi hissesi desteği uygulamasında da sigorta primi işveren hissesi uygulamasında olduğu gibi destek uygulamasının bitimini müteakip yatırımcıların Sosyal Güvenlik Kurumuna müracaat ederek talep etmeleri halinde sigorta primi işveren hissesi desteği uygulaması süresince iş yerinden bu destek kapsamında muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinde Sosyal Güvenlik Kurumuna her ay bildirilen kadın ve/veya genç (18-25 yaş) sigortalılardan çalışma süreleri bir yılı aşanların sayısı hesaplanır. Teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın belgede belirtilen ilave istihdam sayısını geçmemek üzere, hesaplanan sayıda kadın ve/veya genç sigortalı için teşvik belgesinde belirtilen sürelerle her bir yıl için 1 ay ilave edilerek uygulanır.

10.1.3.4 İndirimli kurumlar vergisi uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 32. maddesinde kurumlar vergisi oranı %20 olarak belirlenmiştir. Ancak, 5 Aralık 2017 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7061 sayılı Kanun'un 91. maddesiyle, KVK'ya eklenen geçici 10. madde uyarınca, kurumların 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine ilişkin kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi %22 oranında hesaplanacaktır.

Diğer taraftan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi uyarınca, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan sağlanan kazançlar için indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanabilmektedir.

Söz konusu madde kapsamında Cumhurbaşkanı'nın yatırıma katkı oranını %55'i geçmemek üzere, yatırım tutarı 50 milyon Türk lirasını aşan da ise %65'i geçmemek üzere belirleme konusunda yetkisi bulunmaktadır.

Ayrıca Cumhurbaşkanı'nın kurumlar vergisi oranını %90'a kadar indirimli uygulamaya yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu, bölgesel, stratejik ve öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için sifıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya yetkisi bulunmaktadır.

Nitekim 19 Haziran 2012 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak aynı tarih itibarıyla yürürlüğe giren Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu yetkiler kullanılmıştır. 20 Haziran 2012 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2012/3305 numaralı "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ"de ise ilgili Karar'ın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Sağlanan vergisel teşvikten kurumlar vergisi mükelleflerinin yanında gelir vergisi mükellefleri de yararlanabilmektedir. Kurumlar ve gelir vergisi mükellefleri Kanun kapsamında gerçekleştirmiş oldukları teşvik belgeli yatırımlardan elde ettikleri kazançlarına ve bazı limitler dâhilinde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli gelir/kurumlar vergisi oranı uygulayabileceklerdir. Ancak indirimli oranlar stopaj suretiyle yapılan vergilemede kullanılamamaktadır.

Söz konusu Kanun hükmü gereği arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortisman tabi olmayan diğer harcamalar ile Kurumlar Vergisi Kanunu gereği finans ve sigortacılık konularında faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanun kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar ve rüdevans sözleşmesine bağlı olarak yapılan yatırımlar vergi indirimi desteğinden yararlanamayacaktır.

Yatırımcıların faydalanabilecekleri azami vergi indirimi tutarı teşvik belgesine bağlanacak yatırım tutarı ile yatırımın yapıldığı bölge için tespit edilen yatırıma katkı oranının çarpılması sonucu bulunacak tutar olacaktır. Söz konusu yatırıma katkı tutarı, yatırımların, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla Devletçe karşılanacak kısmı; yatırıma katkı oranı ise yatırıma katkı tutarının, yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oranı ifade etmektedir.

Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazançta uygulanacaktır. Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilememesi durumunda indirimli kurumlar vergisine konu edilecek kazanç, tevsi yatırım tutarının toplam sabit kıymet tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oranın kurumun ticari bilanço kârı ile çarpılması suretiyle bulunacaktır. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymet tutarlarının birikmiş amortisman düşülmeden önceki brüt tutarlarının kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınacaktır.

Bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi çerçevesinde, gelir veya kurumlar vergisi, öngörülen yatırıma katkı tutarına ulaşmaya kadar aşağıda belirtilen oranlarda indirimli olarak uygulanacaktır:

Bölgeler	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 indirim oranı %90 ve yatırıma katkı oranı %50'dir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 9. maddesi uyarınca imalat sanayine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bölgesel ve stratejik yatırım türlerindeki 2017, 2018 ve 2019 hesap dönemlerinde gerçekleştirilen yatırım harcamaları için, her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına %15 ilave hakkı, %100 vergi indirim ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranını %100'e kadar kullanma imkânı getirilmiştir. 2012-3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda yapılan son değişiklikler kapsamında bu süre 2022 yılı sonuna kadar uzatılmıştır.

Hesaplanacak yatırım katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcamasını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının bölgesel teşvik uygulamaları kapsamındaki yatırımlarda; %80'ini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmektedir. Yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarının işletilmesinden elde edilen kazançları dışından kalan tüm kazançları "diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç" olarak kabul edilecektir. Ancak, söz konusu kararlara göre yapılan yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması nedeniyle, hak kazanılan tüm katkı tutarlarının kullanılmasından sonra bu yatırımlardan elde edilen kazançlar da diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak dikkate alınabilmektedir.

10 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yatırım dönemine ilişkin ek açıklama getirilmiş olup, "yatırım dönemi" ifadesinden, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından tamamlama vizesi yapılması amacıyla Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan sürenin anlaşılması gerektiği ifade edilmiştir. Ancak yatırımın fiilen tamamlandığı tarih, tamamlama vizesi için başvuru tarihinden daha önceki bir tarih ise, bu tarihin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin son günü yatırım döneminin son günü olarak kabul edilecektir.

Toplam yatırıma katkı tutarının yatırım döneminden kullanılmayan kısmı, hak kazanılan yatırıma katkı tutarını aşmamak üzere, bu yatırımın işletilmesinden elde edilecek kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılabilir.

Yatırım dönemi içerisinde kısmen işletmeye geçilmesi durumunda, bu dönemde belirlenen sınırlar içinde kalmak kaydıyla hem yatırımdan elde edilen kazançlara hem de diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkündür. Bu durumda, yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılabilir katkı tutarının toplamı, ilgili dönemde yapılan yatırım harcaması ile yatırıma katkı oranının çarpılması suretiyle bulunan tutarı aşmayacaktır. Söz konusu yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle faydalanılabilecek katkı tutarı ise yapılan harcama tutarını geçemeyecektir.

07.09.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6745 sayılı "Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile işletme döneminde, önceki dönemlerde kullanılmayan devreden yatırıma katkı tutarının yeniden değerlendirme oranı ile değerlendirilmesi ve hesaplanan tutarın sonraki dönemlere devreden katkı tutarı olarak dikkate alınması yönünde değişiklik yapılmıştır.

Böylece yıllar itibarıyla katkı tutarının enflasyon nedeni ile aşınması önlenmiştir. İlgili hesap döneminde kullanılmayan yatırıma katkı tutarı, ilgili ürünün üretimine devam edildiği sürece katkı tutarı tüketilinceye kadar sonraki hesap dönemlerinde kullanılabilir.

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren indirimli vergi uygulamasından yararlanabilir.

İndirimli kurumlar vergisi, yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçilmiş olması şartıyla geçici vergi dönemlerinde de uygulanabilir. Yatırıma katkı tutarının belli oranları ile sınırlı olan ve yatırım döneminde diğer kazançlara da uygulanması mümkün olan indirimli vergi uygulaması için de aynı imkân bulunmaktadır.

Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır. Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanır.

Şartlar sağlanmadan indirimli vergi oranı uygulamasından yararlanılması durumunda, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Bu durumda ayrıca vergi ziyası cezası uygulanmayacaktır.

7338 sayılı Kanun (RG: 26.10.2021) ile yatırım teşvik belgesi bazında yatırım harcamasına yatırıma katkı oranının uygulanmasıyla belirlenen tutarın %10'luk kısmının, ÖTV ve KDV hariç olmak üzere tahakkuk etmiş diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle kullanılabilmesi imkânı getirilmiştir. Bunun için kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı takip eden 2. ayın sonuna kadar talepte bulunulması gerekmektedir. İlgili düzenleme 01.01.2022 tarihinden itibaren gerçekleştirilecek olan yatırım harcamaları için geçerli bulunmaktadır.

10.1.3.5 Yatırım yeri tahsis

Teşvik belgesine bağlanmış, stratejik yatırımlar ile bölgesel desteklerden yararlanacak yatırımlar için Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen esas ve usuller çerçevesinde yatırım yeri tahsis edilebilir.

Kurumlar Vergisi Kanunu gereği finans ve sigortacılık konularında faaliyet gösteren kurumlar ve iş ortaklıkları ile 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanun kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar ve rödovans sözleşmesine bağlı olarak yapılan yatırımlar kapsam dışı bırakılmıştır.

10.1.3.6 Katma değer vergisi iadesi

Sabit yatırım tutarı 500 Milyon Türk lirası üzerindeki yatırımlar kapsamında yapılacak bina inşaat harcamaları KDV iadesinden yararlandırılabilir. Bu yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi, talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade olunur.

Öte yandan, 27 Ocak 2017 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6770 sayılı Kanun'un 10. maddesiyle KDV Kanunu'na geçici 37. madde eklenmiştir. 1 Ocak 2017 tarihinde yürürlüğe giren söz konusu düzenlemeyle, imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle sadece 2017 yılında yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisinin iade edilmesi imkânı getirilmiştir.

Söz konusu düzenlemenin uygulanma süresi; 5 Aralık 2017 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7061 sayılı Kanun ile 2018 yılını, 18 Ocak 2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7161 sayılı Kanun ile 2019 yılını da kapsayacak şekilde uzatılmıştır. 2012-3305 sayılı

Bakanlar Kurulu Kararı'nda yapılan son değişiklikler kapsamında bu süre 2021 yılı sonuna kadar uzatılmıştır. 2022 yılında konu hakkında yapılan düzenlemeler ile geçici 37. maddenin kapsamı genişletilmiş olup, imalat sanayii ve turizme yönelik yatırım teşvik belgeleri kapsamında 01.05.2022-31.12.2025 tarihleri arasında gerçekleştirilecek bina-inşaat işleri için de KDV istisnası olanağı getirilmiştir.

10.1.4 Yatırımların proje bazlı olarak desteklenmesi

07.09.2016 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanan 6745 sayılı "Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 80. maddesiyle Cumhurbaşkanı'na, proje bazında Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından desteklenmesine karar verilen yatırımlar için; bahsedilen maddede sayılan teşvik ve destekler konusunda karar vermeye ve bu desteklerden bir veya birden fazlasını uygulamaya ilişkin yetki verilmiştir.

26.11.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2016/9495 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile proje bazlı yatırımların desteklenmesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. İlgili BKK ile belirlenen usul ve esaslara ana hatları ile aşağıda yer verilmektedir:

10.1.4.1 Proje bazlı yatırımlara sağlanabilecek desteklerin kapsamı

2016/9495 sayılı Karar kapsamında proje bazlı olarak desteklenmesi uygun bulunan yatırımlara, aşağıdakilerden uygun görülen destek veya destekler sağlanabilecektir:

- Gümrük vergisi muafiyeti
- Faiz veya kâr payı desteği
- KDV istisnası
- Sermaye katkısı
- KDV iadesi
- Enerji desteği
- Vergi indirimi veya istisnası
- Kamu alım garantisi
- Sigorta primi işveren hissesi desteği
- Yatırım yeri tahsis
- Gelir vergisi stopajı desteği
- Altyapı desteği
- Nitelikli personel desteği
- Kanunlarla getirilen izin, tahsis, ruhsat, lisans ve tesciller ile diğer yasal ve idari süreçlerde kolaylaştırıcı düzenleme yapılması
- Hibe desteği

10.1.4.2 Müracaat ve müracaatta aranacak belge ve şartlar

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı (Bakanlık), belirleyeceği yatırım konusunda bir veya birden fazla firmayı yatırım için davet edebilecek veya duyuru yapmak suretiyle çağrıda bulunabilecektir.

Söz konusu davet veya duyuruya istinaden proje bazlı desteklerden yararlanmak isteyen yatırımcı firma tarafından, E-TUYS uygulamasında yer alan tanımlı alanların doldurulması ve bağımsız danışmanlık kuruluşları veya Türkiye'de yerleşik kalkınma ve/veya yatırım bankalarının hazırlanan Ek1'in E-TUYS üzerinden elektronik ortamda yüklenmesi gerekir. Bakanlık başvuru esnasında veya müracaatın değerlendirme aşamasında ihtiyaç duyduğu bilgi ve belgeler için talepte bulunabilir.

Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında değerlendirilebilecek yatırım başvuruları, bu Program özelinde Bakanlıkça belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirilir.

Müracaatlar, Bakanlık tarafından bu Karar'ın amacı ve aşağıda

belirtilen kriterler dikkate alınarak değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Bu kriterler Karar'da aşağıdaki şekilde sayılmıştır:

- Ülkemizin mevcut durumda veya gelecekte ortaya çıkabilecek kritik ihtiyaçlarını karşılayabilme,
- Ülkemizde üretim kapasitesi yetersiz olan ürünlerde arz güvenliğini sağlayabilme,
- Ülkemizin teknoloji açığı olan alanlarda teknoloji kapasitesini geliştirme,
- Dış ticaret açığı verilen alanlarda ithalat bağımlılığını azaltma,
- Yüksek katma değerli olma,
- Ülkemizde üretimi olmayan yeni nesil teknolojiler kullanılarak üretim yapılmasını sağlayabilme,
- Farklı sektörlerde ülkemize rekabet gücü kazandırabilme,
- Etkileşimde olduğu sektörlerde teknolojik dönüşümü hızlandırma ve bu sektörlerin gelişimine katkı sağlayabilme,
- Yenilikçi ve Ar-Ge'ye dayalı yatırım olma,
- Cari işlemler dengesini olumsuz etkileyen ve hammadde sıkıntısı yaşanan sektörlerde gerçekleştirilecek yüksek katma değerli işlenmiş ürünlerin üretimine yönelik yatırım olma,
- Ülkemizin hammadde potansiyelinin değerlendirilmesine olanak sağlayan entegre üretime yönelik yatırım olma.

10.1.4.3 Asgari yatırım büyüklüğü ve Destek Kararı'nın yayımlanması

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 Türk lirası, diğer yatırımlar için ise 1.000.000.000 Türk lirası olması gerekir.

Değerlendirme sonucunda uygun bulunan proje veya projeler, Bakanlık tarafından Cumhurbaşkanı'na sunulacak ve Cumhurbaşkanı tarafından desteklenmesine karar verilen projeler için Destek Kararı yayımlanacaktır.

Söz konusu "Destek Kararı"nda; Cumhurbaşkanı'nca belirlenecek yatırımın konusu, kapasitesi, tutarı ve süresi gibi yatırımın karakteristik değerleri, yatırımcının taahhütleri, yatırım için sağlanacak destekler, desteklerin uygulamasından sorumlu kurumlar ve desteklere ilişkin oran, süre ve miktarlar ile yatırım için öngörülen özel şartlar bulunacaktır.

Yatırım tutarı 50.000.000 Türk lirası ile 1.000.000.000 Türk lirası 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.

10.1.4.4 Teşvik belgesi, yatırım süresi ve tamamlama vizesi

Cumhurbaşkanı tarafından Destek Kararı ile proje bazlı olarak desteklenmesine karar verilen projeler için Bakanlıkça yatırım teşvik belgesi düzenlenecektir.

Yatırımın başlangıç ve bitiş tarihleri Destek Kararı'nda belirlenecek olup, desteklenecek yatırımların ek süre de dâhil olmak üzere Destek Kararı'nda belirlenen sürede gerçekleştirilmesi esas olacaktır.

Yatırım tamamlama vizesinin, yatırımın tamamlanmasını müteakip, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü (Genel Müdürlük) personeli ile ihtiyaç duyulması halinde yatırım konusuna bağlı olarak diğer ilgili Bakanlıklardan görevlendirilecek personelden oluşacak heyet tarafından yapılacak ekspertiz işlemi sonucunda gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

10.1.4.5 Uygulamaya ilişkin açıklamalar

Karar'da, Destek Kararı'nda uygun görülen desteklerin ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından uygulanmasının zorunlu olduğu ve Bakanlığın Destek Kararlarında veya ilgili mevzuatta belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, bu Karar kapsamındaki uygulamaya yönelik belirli işlemleri diğer kurum ve kuruluşlar aracılığı ile yürütebileceği hüküm altına alınmıştır.

Karar'da ayrıca, yatırımın gerçekleşmemesi veya proje bazlı desteklerden faydalanmasına mesnet teşkil eden taahhütlerin yerine getirilememesi ve talep edilmesi halinde projenin, yürürlükte olan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar hükümleri çerçevesinde değerlendirilebileceği belirtilmekle birlikte, bu Karar kapsamında yararlanılıp, "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar" kapsamında sağlanmayan destekler ile varsa fazladan yararlandırılan desteklerin Kararın "Müeyyide" başlıklı 11. maddesinin birinci fıkrası hükümleri çerçevesinde geri alınacağı belirtilmiştir.

10.1.4.6 Şirket hisselerinin ve yatırımın devri

Yatırımın devri Destek Kararı'nda belirlenen süre ve koşullar çerçevesinde Bakanlığın iznine ve sabit yatırım tutarı 1.000.000.000 Türk lirası ve üzeri olan yatırımlar için Cumhurbaşkanının onayına tabidir.

Diğer yandan, yatırımın devrine izin verilmesi halinde, devralan yatırımcı, yatırımın niteliklerini ve taahhütlerini yerine getirmek kaydıyla belirtilen istisna ve muafiyetler ile desteklerin kalan kısmından yararlandırılabilir.

Yatırımcı şirketin, Borsa İstanbul Pay Piyasasında halka arz yöntemi ile paylarını satması hariç olmak üzere, proje kapsamındaki yatırım tamamlanmadan hisselerini devretmesi işlemi de Bakanlığın iznine tabi olacaktır.

10.1.4.7 Müeyyide

Karar'ın 11. maddesinde yapılan düzenlemeye göre, kamudan kaynaklanan nedenler hariç olmak üzere, yatırımın belirlenen süre içerisinde gerçekleştirilmesinden yatırımcı sorumlu olacaktır.

Yatırımcının Destek Kararı'nda öngörülen yükümlülüklerini yerine getirmemesi halinde

- ▶ İndirimli kurumlar vergisi veya istisna uygulaması ile
- ▶ Gelir vergisi stopajı teşviki

nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilecek iken, diğer destekler ise 6183 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde geri alınacaktır.

Bu Karar kapsamındaki desteklerden yararlanan yatırım harcamaları, diğer kamu kurum ve kuruluşlarının desteklerinden yararlanamayacaktır. Diğer kamu kurum ve kuruluşlarının desteklerinden yararlanan veya yararlanılacak yatırım harcamaları için ise, bu Karar kapsamındaki desteklerden yararlanmak üzere Bakanlığa müracaat edilemeyecektir.

Bu madde hükmüne aykırı davranılması halinde, bu Karar kapsamında yararlanan destekler ilgili mevzuat çerçevesinde geri alınacaktır.

Yatırımın devri Destek Kararı'nda belirlenen süre ve koşullar çerçevesinde Bakanlığın iznine ve sabit yatırım tutarı 500.000.000 Türk lirası ve üzeri olan yatırımlar için Cumhurbaşkanının onayına tabi olacaktır.

Gerçekleşen sabit yatırım tutarının, Destek Kararı'nda öngörülen toplam sabit yatırım tutarının altında gerçekleşmesi durumunda; faiz veya kâr payı desteği, enerji desteği, nitelikli personel desteği ve hibe desteği için belirtilmiş olan azami tutarlar, gerçekleşen yatırım tutarının öngörülen sabit yatırım tutarına oranı nispetinde düşürülecek ve varsa fazladan yararlandırılan destekler birinci fıkraya hükümleri çerçevesinde geri alınacaktır.

2012-3305 sayılı Karar'da belirlenen mücbir sebep ve fevkalade hal durumu nedeniyle yatırıma başlayamayanlar hariç olmak üzere, Destek Kararı'nın yürürlük tarihinden itibaren üç yıl içerisinde asgari 200 milyon TL veya Destek Kararı'nda belirtilen yatırım tutarının yüzde onu kadar yatırım harcaması gerçekleştirildiğinin, yeminli mali müşavir raporu ile tevsik edilememesi halinde ilgili yatırımlara ilişkin Destek Kararı yürürlükten kaldırılır. Belirtilen sürede başlanamayan yatırımlar için Cumhurbaşkanı'nca bir yıl ek süre verilebilir. Belirtilen üç yıllık süre, daha önce yürürlüğe konulmuş Destek Kararları için bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarihte başlar.

10.1.4.8 Yetki, denetim ve yeminli mali müşavirler tarafından yapılacaklar

Bu Karar'ın uygulanmasını teminen Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında aşağıdaki yetkiler verilmiştir:

- a) Uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemek,
- b) Makroekonomik politikalar ve gelişen şartları göz önünde bulundurarak gerekli tedbirleri almak ve bu yönde düzenlemeler yapmak,
- c) İlgili kişi, kurum ve kuruluşlardan gerekli görülen her türlü ilave bilgi, belge, görüş, izin, ruhsat ve benzerlerini istemek,
- d) Karar'da öngörülen hâller dışında kalan özel durumları inceleyip sonuçlandırmak, görüş vermek, mücbir sebep ve fevkalade hal durumlarının varlığı hâlinde teşvik belgesi ile ilgili gerekli işlemleri yapmak ve uygulamada ortaya çıkacak ihtilafları çözmek.
- e) Teşvik belgesinde öngörülen şartlara uyulup uyulmadığını denetlemek ve denetim sonuçlarına göre gerekli tedbirleri almak,

Yatırımcılar, yatırıma ilişkin taahhütlerin gerçekleşme bilgilerini ve yararlandırılan destek miktarını Destek Kararı'nda belirlenen süre boyunca her yılın ocak ve temmuz aylarında Yeminli Mali Müşavir Raporu ile ibraz etmekle yükümlü olup, bu hususlar Bakanlık veya Bakanlıkça görevlendirilecek kurum ve kuruluşlar tarafından takip edilecektir.

Yeminli Mali Müşavirlik raporu ile tevsik edilmesi gereken bir başka işlem ise hibe desteğinden yararlanan projeler için geçerli olmaktadır. Destek Kararı ile hibe desteğinden yararlandırılması öngörülen projeler için yatırımın başlangıç tarihini müteakip yatırımcıların, ilgili Karar'da belirtilen süre ve limitlere uymak koşuluyla mayıs ve kasım aylarında teşvik belgesi kapsamı sabit yatırım harcamalarını Yeminli Mali Müşavir Raporu ile Bakanlığa ibraz etmeleri halinde, söz konusu harcamalar Destek Kararı kapsamında değerlendirilerek tespit edilen hibe destek tutarı yatırımcıların hesabına aktarılacaktır.

Destek Kararı'nda uygulama için görevlendirilen kurum ve kuruluşlar, tevdi edilen görevleri belirlenen süre içinde tamamlamakla ve teşvik belgesinin düzenlenmesini müteakip, sorumlu oldukları destek tamamlanmaya kadar her yılın ocak ayında yapılan işlemlerin son durumu ile ilgili olarak Bakanlığa bildirimde bulunmakla yükümlü olacaklardır.

10.1.4.9 Destek bazında getirilen diğer hükümler

Bu Karar kapsamında değerlendirilen asgari 5 milyar TL sabit yatırım tutarında ve komple yeni yatırım niteliğindeki yatırım projelerine ilişkin olarak; 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu'nda tanımlanan yatırımcılar ile özel hukuka tabi yatırım proje (yatırım)

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.

a. Faiz veya kâr payı desteği

Faiz veya kâr payı desteği uygulamasında banka, vade tarihlerinde Bakanlığa bildirilecek faiz tutarlarının doğruluğundan ve kredinin yatırım için kullanılmasından sorumlu olacaktır. Faiz veya kâr payı desteği uygulaması, Genel Müdürlük ve aracı kurumlar arasında yürürlükte bulunan protokol ve imzalanacak ek protokol çerçevesinde yürütülecektir. Ayrıca, yurt dışında yerleşik aracı kurumlardan kullanılacak en az bir yıl vadeli yatırım kredileri veya yatırım finansmanı için yeminli mali müşavir raporu veya krediye aracılık eden yurt içindeki bankanın bildirimleri çerçevesinde faiz veya kâr payı desteği uygulanabilir.

b. Enerji desteği

Enerji desteği ödemesi, eski dönem borçları, gecikme faizleri, ceza bedelleri, 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 yapacaktır.

c. Hibe desteği

Hibe desteği, ilgili Destek Kararı ve bu Karar'ın uygulanmasına ilişkin Tebliğ'de belirlenen usul ve esaslara göre uygulanacaktır.

d. Nitelikli personel desteği

Nitelikli personel desteği kapsamında, Destek Kararı'nda belirlenen nitelikli personel sayısı ve brüt ücretleri dikkate alınarak ücret desteği verilecektir. Bu desteğin uygulamasına, tamamlama vizesi tarihini takip eden aydan itibaren başlanacaktır. Bu desteğin hesaplanmasında, söz konusu personele ilişkin Sosyal Güvenlik Kurumu kayıtları esas alınacaktır.

e. Sermaye katkısı, kamu alım garantisi ve altyapı desteği

Destek Kararı'nda sermaye katkısı, kamu alım garantisi ve/veya altyapı desteklerinin öngörülmesi durumunda, söz konusu desteğin/desteklerin uygulanması ilgili Destek Kararı'nda belirtilen kurum veya kuruluşlar tarafından yapılacak ve Destek Kararı'nda belirtilen altyapının yapımından sorumlu kurum veya kuruluş tarafından öncelikli olarak yerine getirilecektir.

f. İthalatta gümrük vergisi muafiyeti ve KDV istisnası

Makine ve teçhizat ithalatında gümrük vergisi muafiyeti ve KDV istisnası uygulaması Ticaret Bakanlığı tarafından yapılacaktır.

g. Vergi indirimi, vergi istisnası, gelir vergisi stopajı desteği, yatırım yeri tahsisi, KDV istisnası ve KDV iadesi

Karar'da yer alan KDV istisnası desteği ile Destek Kararı'nda yer alması durumunda vergi indirimi, vergi istisnası, gelir vergisi stopajı desteği ve KDV iadesi desteklerinin uygulaması Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılacaktır.

Yatırım yeri tahsisi, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nca belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirilecektir.

h. Teknoloji Sanayi Hamlesi Programı kapsamında desteklenen yatırımlar

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.

i. Kolaylaştırıcı düzenlemeler

Destek Kararı'nda belirtilen yatırımla ilgili izin, ruhsat, tahsis, lisans, tescil ve benzeri konularda istisna ve kolaylık öngörülmesi durumunda ilgili kamu kurum ve kuruluşları gerekli işlemlerin yerine getirilmesinden sorumlu olacaklardır.

j. Sigorta primi işveren hissesi desteği

Destek Kararı'nda sigorta primi işveren hissesi desteğinin öngörülmesi durumunda destek uygulaması Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı tarafından yapılacaktır.

10.1.5 Cazibe merkezleri programı kapsamında sağlanan teşvikler

25 Ocak 2018 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2018/11201 sayılı "Cazibe Merkezleri Programı Kapsamında Yatırımların Desteklenmesi Hakkında Karar" ile cazibe merkezleri programı kapsamında yer alan iller ve söz konusu illerde gerçekleştirilecek yatırımlara ilişkin teşvikler belirlenmiştir.

17 Aralık 2022 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6564 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 31 Aralık 2022 tarihinde sona ermekte olan cazibe merkezleri programının uygulanma süresi, 31 Aralık 2024 tarihine kadar uzatılmıştır.

Bu doğrultuda, cazibe merkezleri programı kapsamında yer alan illerde gerçekleştirilecek imalat sanayiine yönelik yatırımlar ile çağrı merkezi ve veri merkezi yatırımları için 6. bölge için belirlenen desteklerden yararlanma imkânı getirilmiştir.

10.1.6 Diğer teşvik unsurları

09.08.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6728 sayılı "Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" kapsamında teşvik belgeli yatırımlar için ek bazı vergisel destekler getirilmiştir.

Kanun ile getirilen ek destekler aşağıdaki gibidir;

- Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yer alan yatırım mallarına ilişkin olarak belge sahibi yatırımcılar ile bu malların üreticileri ve tedarikçileri arasında düzenlenen kâğıtlar damga vergisi ve Harçlar Kanunu'nda yer alan harçlardan istisna edilmiştir.
- Münhasıran yatırım döneminde Yatırım Teşvik Belgesi kapsamındaki yatırıma yönelik gayrimaddi hakların kiralanması ve satın alınmasına ilişkin düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden ve Harçlar Kanunu'nda yer alan harçlardan istisna edilmiştir.
- Yatırım Teşvik Belgesi kapsamındaki sabit kıymet yatırımlarının imal ve inşasına yönelik olarak düzenlenen sözleşmeler, taahhütnameler, teminatlar ve bu mahiyetteki kâğıtlar damga vergisinden ve Harçlar Kanunu'nda yer alan harçlardan istisna edilmiştir.
- Yatırım Teşvik Belgesi kapsamındaki yatırımlara yönelik danışmanlık ve teknik müşavirlik hizmetlerine ilişkin düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden ve Harçlar Kanunu'nda yer alan harçlardan istisna edilmiştir.
- Yatırımlarda Devlet yardımları hakkında kararlarla belirlenen yüksek ve orta yüksek teknolojlili sanayi sınıfında yer alan ürünlerin imalatına ilişkin olarak imalatçılar ile tedarikçiler arasında mal ve hizmet alımı nedeniyle düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden ve Harçlar Kanunu'nda yer alan harçlardan istisna edilmiştir.
- Yatırım amaçlı olarak iktisap edilen araziler ve teşvik belgesi kapsamında inşa edilen binalar için emlak vergisi muafiyeti getirilmiştir. Buna göre, yatırım teşvik belgesi kapsamında inşa edilen binalar inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren beş yıl süreyle; Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımlar için iktisap olunan veya bu yatırımlar için tahsis edilen araziler, yatırım teşvik belgesi süresince emlak vergisinden muaf olacaktır.

- ▶ Yatırım teşvik belgesi kapsamında inşa edilen binalar, yapı ve tesisler yatırım döneminde bina inşaat harcı ile diğer belediye harçlarından istisna edilmiştir.

10.2 Teşvik belgesi ve belge ile ilgili hususlar

10.2.1 Teşvik belgesi

Teşvik belgesi ile ilgili her türlü iş ve işlem için kullanıcılar tarafından E-TUYS aracılığıyla Bakanlığa müracaat edilir

Teşvik belgesi başvurusunda bulunulabilmesi için kullanıcılar tarafından E-TUYS uygulamasında yer alan tanımlı alanların doldurulması ve aşağıda belirtilen belgelerin E-TUYS üzerinden elektronik ortamda yüklenmesi gerekir:

- Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılacak müracaatlar hariç olmak üzere, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca Türkiye genelinde Sosyal Güvenlik Kurumuna muaccel olmuş prim ve idari para cezası borçlarının bulunmadığına veya tecil ve/veya taksitlendirildiğine ya da yapılandırıldığına ve yapılandırmanın bozulmadığına dair Sosyal Güvenlik Kurumunun ilgili birimlerinden alınacak yazı veya Kurumun elektronik bilgi iletişim ortamından alınacak barkodlu çıktı,
- 25/11/2014 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Çevresel Etki Değerlendirmesi Yönetmeliği hükümlerine göre "Çevresel Etki Değerlendirmesi Olumlu Kararı" veya "Çevresel Etki Değerlendirmesi Gerekli Değildir Kararı" şartı aranması gereken yatırım konuları için Çevre ve Şehircilik Bakanlığında alınan Karar ve/veya Karara ilişkin yazı,
- Teşvik belgesi talebinde bulunulmadan önce yatırımın karakteristiğine bağlı olarak ilgili mevzuatı gereği diğer kamu kurum ve kuruluşlarından alınması gereken bilgi ve belgeler,
- Stratejik yatırımlar için ayrıca, yatırım konusu ile ilgili olarak sektörel, mali ve teknik analizlerin yanında 2012/1 sayılı Tebliğ'in 10. maddede belirtilen kriterlerin her birinin yerine getirildiğini tevsik eden bilgi, belge, hesap ve tabloları içeren fizibilite raporu,
- Yatırımın sektörüne, büyüklüğüne veya teşvik uygulamalarına bağlı olarak Genel Müdürlükçe talep edilebilecek diğer bilgi ve belgeler.

Müracaat tarihinden önce gerçekleştirilmiş bulunan yatırım harcamaları ise teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmemektedir.

Teşvik belgeleri kapsamında;

- Teşvik belgesi kapsamındaki yatırım malı makine ve teçhizatın ithali, otomobil ve hafif ticari araç yatırımlarında yatırım dönemi içerisinde kalmak kaydıyla monte edilmemiş haldeki (CKD) aksam ve parçaların ithali, gemi ve elli metrenin üzerindeki yat inşa yatırımlarında tekne kabuğu ithali hariç olmak üzere; ham madde, ara malı ve işletme malzemesi,
- Kullanılmış yerli makine ve teçhizat,
- Karayolu nakil vasıtaları ve her türlü binek araçları (sağlık ve belediye hizmetlerinde kullanılan araçlar, trafiğe çıkamayacak nitelikte olup apron veya limanda kullanılan araçlar ve madencilik ve hazır beton yatırımlarında kullanılan araçlar ile Karar'ın 9. maddesinin 7. fıkrasında belirtilen araçlar hariç),
- Havayolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik yatırımlar dışındaki diğer yatırımlar için uçak ve helikopter,
- Porselenden, seramikten ve camdan mamul sofras ve mutfak eşyası,
- Yurt dışından temin edilecek güneş panelleri,

değerlendirmeye alınmaz.

Yukarıda sayılanlar dışında teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeyecek harcamalar sektörel özellikler dikkate alınarak proje bazında belirlenir.

Teşvik belgelerine ait ithal ve yerli makine ve teçhizat listelerinde inşaat malzemelerine yer verilmez.

Sabit yatırım tutarı arazi-arsa, bina-inşaat, makine ve teçhizat ile diğer yatırım harcaması kalemlerinin toplamını ifade etmektedir.

Teşvik belgesinde öngörülen yatırıma başlama tarihi, teşvik belgesi için Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına veya ilgili yerel birime müracaat tarihidir.

Bununla birlikte teşvik belgesi kapsamında yapılabilecek olan yatırım cinsleri komple yeni yatırım, tevsii, modernizasyon, ürün çeşitlendirmesi ve entegrasyon yatırımları, olarak belirlenmiştir.

Teşvik belgesi kapsamında yatırım olarak değerlendirilecek çalışmalar aşağıdaki tanımlar çerçevesinde değerlendirilecektir.

Komple yeni yatırım

Mal ve hizmet üretimine yönelik olarak ana makine ve teçhizat ile yardımcı tesisleri içeren, gerektiğinde arazi-arsa, bina-inşaat harcamalarını da ihtiva eden, yatırımın yapılacağı yerde aynı üretim konusunda mevcut tesisi veya mevcut tesisi ile altyapı bütünlüğü bulunmayan yatırımlardır. Ayrıca, hazır giyim yatırımlarında mevcut tesislerde makine ve teçhizat ilavesi nedeniyle kapasite artışının %100'ü geçmesi halinde bu yatırımlar yeni yatırım sayılacaktır.

Tevsii

Mevcut bir yatırıma üretim hattı veya makine ve teçhizat ilavesiyle kapasitenin artırılmasına yönelik olan ve mevcut tesis ile alt yapı müşterekliği oluşturarak bir bütün teşkil eden yatırımlardır.

Modernizasyon

Mevcut tesislerin üretim hatlarında, teknik ve/veya ekonomik ömrünü tamamlamış makine ve teçhizata uygun parçaların eklenmesini veya mevcut makine teçhizatın yenileri ile değiştirilmesini, tesiste eksik kalmış bölümlerin tamamlanmasını, nihai ürünün doğrudan kalitesinin yükseltilmesini veya modelinin değiştirilmesini içeren yatırımlardır.

Ürün çeşitlendirmesi

Mevcut tesis ile altyapı müşterekliği olan, aynı işletmede mevcut makine ve teçhizata yapılacak ilave yatırımla farklı bir nihai ürün elde edilmesine yönelik yatırımlardır.

Entegrasyon

Mal ve hizmet üreten tesislerin mevcut üretim hatlarında elde edilen nihai ürüne bütünlüğü nitelikte ara malı verecek ve/veya üretilmekte olan nihai ürünü ara malı olarak kullanabilecek şekilde, mevcut tesise ileri ve/veya geriye doğru entegre olan, yatırımın konusu ve projenin özelliği dikkate alınarak kaideten aynı il sınırları içinde veya aynı yerde ve aynı tesis bünyesinde olan yatırımlardır.

10.2.1.1 Teşvik belgesinin revizesi

Teşvik belgesinde kayıtlı olan değerlerde, yatırımın her aşamasında tevsik edilen bilgi ve belgelere istinaden yapılacak değerlendirme sonucunda teşvik belgesini düzenleyen merci tarafından değişiklik yapılabilmektedir.

Teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarında veya belgede kayıtlı diğer bilgilerde değişiklik olması durumunda, yatırımcı tarafından revize gerekçesi veya ilgili bilgi ve belgeler ile birlikte teşvik belgesini düzenleyen mercie müracaat edilerek teşvik belgesinin revizesi talebinde bulunulur. İlgili merci tarafından yapılacak değerlendirme neticesinde gerekçesi uygun bulunan teşvik belgeleri revize edilebilir. Yatırıma başlama tarihinden sonra temin edilen, ancak makine teçhizat listelerinde yer almayan makine ve teçhizatın proje ile uyumlu olanları, teşvik belgesi kapsamında temin edilmiş sayılmak suretiyle belge kapsamına dâhil edilebilecektir.

10.2.1.2 Süre uzatımı

Teşvik belgesi kapsamı yatırımların proje bazında yapılacak değerlendirme sonucunda öngörülecek sürede gerçekleştirilmesi esastır. Yatırımın öngörülen sürede gerçekleştirilememesi halinde, Yatırım Takip Formu ile birlikte teşvik belgesinin düzenlendiği mercie süre uzatımı talebinde bulunulması durumunda, teşvik belgesinde kayıtlı ilk sürenin yarısı kadar ek süre verilebilecektir. Bu şekilde hesaplanan ek sürenin bir yıldan az olması halinde ek süre bir yıl olarak uygulanabilir.

İlgili mevzuatı gereği kamu kurum ve kuruluşlarından alınması gereği izin ve ruhsat gibi diğer belgelerin temin edilememesi veya kamu kurum ve kuruluşlarının uygulamaları sonucu yatırımcıların faaliyetlerini durdurmaları veya yürütememeleri yatırım süresi içerisinde gerçekleşecek mücbir sebep veya fevkalade hal durumu nedeniyle yatırımın belgede kayıtlı süre içerisinde gerçekleştirilemediğinin yatırımcılar tarafından tevsik edilmesi halinde Bakanlıkça bu durum göz önünde bulundurulacak ilave süre verilebilir.

Diğer taraftan, güvenlik sorunları nedeniyle yarım kalan veya tamamlanamayan yatırımlardan 01.06.2015 tarihinden önce düzenlenen ve bu tarih itibarıyla süresi devam eden Yatırım Teşvik Belgeleri kapsamındaki yatırımların tamamlanabilmesini teminen belgede öngörülen orijinal süreyi geçmemek üzere talep edilmesi halinde ilave süre verilebilir.

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 tamamlanmayan yatırımlar kapsamında, tamamlama vizesi aşamasına kadar yapılan yatırım harcamaları, teşvik belgesi kapsamında yer alan destek unsurlarından yararlandırılmamak kaydıyla, tamamlama vizesi esnasında teşvik belgesi kapsamında değerlendirilebilir.

9 Kasım 2018 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 2012-3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na eklenen "Geçici madde 12" ile Karar tarihinden tarihten önce düzenlenmiş ve ek süre almamış teşvik belgelerinin süresi 24. maddenin ikinci fıkrası hükümleri çerçevesinde herhangi bir işlem yapılmaksızın teşvik belgesinde kayıtlı orijinal sürenin yarısı kadar uzatılmış sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Yine günümüzde dünyada gündemde olan küresel pandemi tedbirleri kapsamında Karar'a eklenen "Geçici madde 14" ile deprem, salgın gibi doğal ve biyolojik afet hallerinde yarım kalan veya tamamlanamayan yatırımlardan, 11.03.2020 tarihinden önce düzenlenen ve bu tarih itibarıyla süresi devam eden yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımların tamamlanabilmesini teminen talep edilmesi halinde 2 yıla kadar ilave süre verilebileceği belirtilmiştir.

10.3 Yatırım teşvik mevzuatına ilişkin diğer hususlar

10.3.1 Yatırımların nakli

Bölgesel teşvik uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımların, işletmeye geçiş tarihinden itibaren asgari beş yıl süre ile bulunduğu bölgede faaliyette bulunması gerekmektedir. Ancak Bakanlıktan izin alınması ve yatırım konusunun taşınacak bölgede desteklenecek konular arasında yer alması kaydıyla diğer bölgelere taşınabilecektir. Bulunduğu bölgeden daha az destek alan üst bölgelere, aynı bölgede bulunan OSB'den OSB dışına veya ilgili yatırım konusunun desteklenmediği bölgelere taşınmalarda, taşındığı bölgenin yararlandığı desteği aşan kısım ile taşındığı bölgede bulunmayan destekler ilgili mevzuat çerçevesinde geri alınır. İşletmeye geçiş tarihinden itibaren beş yıl süre ile bulunduğu bölgede faaliyette bulunan yatırımların diğer bölgelere taşınması serbesttir.

Tamamlanmış yatırımlardan beş yıllık süreyi doldurmuş ancak tamamlama vizesi yapılmamış yatırımlar için, taşınma öncesinde Bakanlığa müracaat edilerek tamamlama vizelerinin yaptırılması gerekmektedir. Bu tür yatırımlara taşınma sonrasında da yer

değişikliği izni verilebilmektedir. Ayrıca, genel teşvik sisteminden yararlanan yatırımların yer değişikliği talepleri, yatırım dönemi de dâhil olmak üzere Bakanlıkça değerlendirilerek proje bazında sonuçlandırılacaktır.

10.3.2 Finansal kiralama

Finansal kiralama şirketinin gümrük vergisi muafiyeti ve KDV istisnası desteklerinden yararlanabilmesi için, teşvik belgesi sahibi yatırımcı ile sözleşme yapılmış olması ve teşvik belgesini düzenleyen ilgili merci tarafından finansal kiralamaya konu makine ve teçhizat listesinin onaylanmış olması gerekir.

Yatırımcının teşvik belgesi dikkate alınarak finansal kiralama şirketi adına düzenlenen makine ve teçhizat listesi ile yerli temin ve/veya ithalat işlemleri yapılır. Bu işlemlerde yatırımcı ile finansal kiralama şirketleri müteselsilen sorumlu olacaktır.

Finansal kiralamaya konu makine ve teçhizatın, yatırımcının mülkiyetine geçiş tarihine kadar Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nün izni olmaksızın üçüncü kişilere satışı veya kiralama durumunda her türlü sorumluluk finansal kiralama şirketine aittir. İflas veya sözleşmenin feshi veya yatırımın gerçekleşmemesi durumunda, yatırımcının mülkiyetine geçmemiş makine ve teçhizat için faydalanılan destekler ilgili mevzuat çerçevesinde finansal kiralama şirketinden geri alınır. Ancak, makine ve teçhizatın yatırımcının mülkiyetine geçmiş olması durumunda ilgili yasal düzenlemeler saklı kalmak kaydıyla yatırımcı sorumludur.

Finansal kiralama işlemine konu makine ve teçhizatın başka bir yatırımcıya devrinin talep edilmesi halinde; finansal kiralama şirketi, devredecek yatırımcı ve devralacak yatırımcının birlikte müracaatı üzerine yeni sözleşmeye istinaden devir işlemi yapılabilir. Bu durumda yatırım bütünlüğünün bozulması halinde söz konusu makine ve teçhizatın yeniden temin edilmesi gerekir. Ayrıca, yeni yatırımcının teşvik belgesinde kayıtlı destek unsurlarının, ilk yatırımcının yararlandığı destek unsurlarından daha düşük olması veya destek unsurunun hiç bulunmaması durumunda fazladan yararlanılan destekler ilgili mevzuat çerçevesinde geri alınır.

Finansal kiralamaya konu makine ve teçhizatın başka bir finansal kiralama şirketine devri, ancak yatırımcının uygun görüşü ve Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nün onayına istinaden yapılabilir.

Teşvik belgesi kapsamındaki kullanılmış ithal makine ve teçhizatın finansal kiralama yoluyla teminine izin verilebilir.

6361 sayılı Kanun'un 31. maddesinde belirtilen ihbar süresinin bitiminde müteakip en geç üç ay içerisinde kiralayan veya kiracı tarafından ilgili mercie bildirilmediği takdirde, sözleşmenin feshedilmesi ve finansal kiralamaya konu makine ve teçhizatın bildirim takip eden bir yıl içerisinde (mücbir sebep ve fevkalade hal durumları hariç) devrinin talep edilmesi durumunda, finansal kiralama şirketi ile devralacak teşvik belgeli yatırımcının birlikte müracaatına istinaden yeni sözleşme çerçevesinde devir işlemi uygun görülebilir. Aksi takdirde, yararlanılan destekler finansal kiralama şirketinden geri alınır.

Finansal kiralamaya ilişkin, 2012/1 sayılı Tebliğ'in 20. maddesinde belirtilmeyen hususlarda, 6361 sayılı Kanun hükümleri dikkate alınarak Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nün görüşü doğrultusunda işlem tesis edilir.

Finansal kiralamaya konu işlemin tamamlanmasını müteakip, finansal kiralama şirketi tarafından Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'ne veya ilgili mercie gerçekleştirilmeleri ilgili bilgi verilir.

Teşvik belgesi kapsamında temin edilmiş olan taşınır ve taşınmaz malların tamamı veya bir kısmı, finansal kiralama şirketi tarafından bizzat kiracıdan satın alınarak da (sat ve geri kiral) finansal kiralama işlemine konu edilebilir. Ancak, tamamlama vizesi yapılmış olmakla

birlikte satış için asgari süreleri doldurmayan veya tamamlama vizesi yapılmamış teşvik belgeleri kapsamındaki taşınır ve taşınmaz mallar için Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğünün izni gerekir.

10.3.3 Devir, satış, ihraç ve kiralama

Yatırım tamamlama vizesi yapılmış teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizatın, devir, satış, ihraç veya kiralama, söz konusu yatırım mallarının teminini müteakip beş yılı doldurmuş olmaları halinde serbesttir.

Tamamlama vizesi yapıp yapılmadığına bakılmaksızın beş yılını doldurmamış makine ve teçhizatın yatırımın bütünlüğünün bozulmaması kaydıyla veya bütünü ile birlikte; teşvik belgeli bir başka yatırım için devri, teşvik belgesi olmayan bir başka yatırımcıya satışı, ihracı ve kiralama Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının iznine tabidir.

Tamamlama vizesi yapılmamış veya tamamlama vizesi yapılmış olmakla birlikte beş yılını doldurmamış makine ve teçhizatın satış izni verilebilmesi için yatırımın bütünlüğünün bozulmaması şartı aranmaktadır. Bu tür durumlarda satış izni verilen makine ve teçhizata uygulanan destekler tahsil edilmeyecek; ancak yatırımcının teşvik belgesinin satış iznini müteakip diğer nedenlerle iptali halinde izin verilen makine ve teçhizata uygulanan destekler de ilgili mevzuatı çerçevesinde kısmen veya tamamen geri alınacaktır.

Beş yıllık süreyi doldurmamış makine ve teçhizatın tamamlama vizesinin yapıp yapılmadığına bakılmaksızın izinsiz satıldığına veya satılmasına sebebiyet verilmesinin tespit edilmesi halinde, satışı yapılan makine ve teçhizat ile ilgili tahsil edilmeyen gümrük vergisi ve katma değer vergisi ile varsa indirimli kurumlar vergisi veya gelir vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan destekler ilgili mevzuatı çerçevesinde tahsil edilecektir. Satış dolayısıyla yatırım tutarında meydana gelen azalma nedeniyle kullanılacak azami kredi tutarında da azalma oluşması durumunda fazladan kullanılan krediye tekabül eden faiz veya kâr payı desteği, tahsil edilmeyen Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesintisi ise ilgili mevzuatı çerçevesinde geri alınacaktır.

10.3.4 Kullanılmış makine ve teçhizat ithali

2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı hükümleri ve sektörel kısıtlamalar göz önüne alınarak; İthalat Rejimi Kararı uyarınca yayımlanan "Kullanılmış veya Yenileştirilmiş Olarak İthal Edilebilecek Bazı Maddelere İlişkin Tebliğ" hükümleri uyarınca ithali mümkün olan makine ve teçhizat (karayolu nakil vasıtaları hariç) ve İthalat Rejimi Kararı'nın 7'nci maddesi uyarınca ithaline izin verilen makine ve teçhizat teşvik belgesi kapsamında ithal edilebilecektir. Yine Karar'ın EK-8'de belirtilen makine ve teçhizat kullanılmış veya yenileştirilmiş olarak teşvik belgesi kapsamında temin edilemez.

Kullanılmış komple tesislerin (karayolu nakil vasıtaları hariç) ithaline yönelik talepler, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğünce proje bazında değerlendirilir. Teşvik belgesi kapsamında ithaline izin verilen bu tesisler, yatırım konusuna bağlı olarak yardımcı tesislerden bağımsız, bir mal veya hizmeti üretebilecek komple bir hattan veya teşvik belgesinde kayıtlı üretimi yapabilecek bir veya birden fazla makine ve teçhizattan da oluşabilir. Ancak, farklı firmalardan temin edilen münferit makine ve teçhizat ile tesis oluşturulamayacağı gibi, söz konusu tesislerin revizyon ve ticareti ile ilgili eden firmalardan da teşvik belgesi kapsamında ithalat yapılamaz.

Türkiye'deki serbest bölgelerden kullanılmış komple tesis ithal edilmek istenmesi halinde; Bakanlığın Serbest Bölgeler, Yurt Dışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğünden alınmış mevcut tesisin faaliyet ruhsatı ile tesisin ülke içerisine ithalinde serbest bölgeler mevzuatı açısından herhangi bir sakınca bulunmadığına ilişkin uygunluk yazısının Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğüne ibrazını müteakip, Genel Müdürlük personeline kullanılmış komple tesisin bulunduğu serbest bölgede yapılacak ekspertiz neticesinde düzenlenecek rapora istinaden teşvik belgesi kapsamında ithal izni verilebilmektedir.

Kullanılmış olarak ithal edilen makine ve teçhizatın amacı dışında kullanılması veya devir, satış, ihraç ve kiralamaya ilişkin madde hükümleri saklı kalmak üzere satılması halinde sağlanan destekler ilgili mevzuat çerçevesinde geri alınır. Söz konusu makine ve teçhizat, kullanılmış komple tesis kapsamında temin edilmiş ise dört ay içerisinde ihraç edilir veya gümrüklerce yapılacak tüm masraflar yatırımcı tarafından karşılanmak suretiyle tasfiye edilmek üzere gümrüklere terk edilir.

10.3.5 Yatırımın süresi ve tamamlama vizesi

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 esastır. Yatırımın öngörülen sürede gerçekleştirilememesi halinde, teşvik belgesinde kayıtlı ilk sürenin yarısı kadar ek süre verilebilmektedir. Bu şekilde hesaplanan ek sürenin bir yıldan az olması halinde ek süre bir yıl olarak uygulanabilir.

İlgili mevzuatı gereği kamu kurum ve kuruluşlarından alınması gerekli izin ve ruhsat gibi diğer belgelerin temin edilememesi veya kamu kurum ve kuruluşlarının uygulamaları sonucu yatırımcıların faaliyetlerini durdurmaları veya yürütememeleri, yatırım süresi içerisinde gerçekleşecek mücbir sebep veya fevkalade hâl durumu nedeniyle yatırımın belgede kayıtlı süre içerisinde gerçekleştirilemediğinin yatırımcılar tarafından tevsik edilmesi hâlinde Bakanlıkça bu durum göz önünde bulundurularak ilave süre verilebilir.

Öngörülen süre veya ek süre bitimini müteakip altı ay içinde yatırımın tamamlama vizesinin yapılması için; E-TUYS uygulamasında yer alan tanımlı alanlar doldurulduktan sonra EK-5'te belirtilen bilgi ve belgeler E-TUYS üzerinden elektronik ortamda yüklenerek Bakanlığa müracaat edilir. Müracaat edilmemesi halinde, Bakanlıkça firmaya tamamlama vizesi müracaatında bulunulması için bildirimde bulunulur. Bildirim tarihini müteakip iki ay içerisinde tamamlama vizesi için müracaatta bulunulmaması halinde 28. madde hükümleri kapsamında yatırım teşvik belgesi iptal edilebilir. Bu süre içerisinde müracaat edilmemesi ve daha sonra teşvik belgesinin herhangi bir nedenle iptal edilmesi veya kısmi müeyyide uygulanması durumunda geçen süreden kaynaklanan cezai sorumluluğu yatırımcıya aittir Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca yatırımların tamamlama vizesi işlemleri için kalkınma ajansları, ticaret ve sanayi odaları, sanayi odaları, bankalar veya yatırımın bulunduğu il valiliği görevlendirilebilecektir.

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca uygun görülmesi halinde, daha önceki kararlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri de dâhil olmak üzere tamamlama vizesi işlemleri, Tebliğ ile belirlenen bilgi ve belgelere ek olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek tamamlama ekspertiz raporuna istinaden düzenlenecektir.

Kamu kurum ve kuruluşları adına düzenlenen genel teşvik belgeleri için asgari sabit yatırım tutarı şartı ve yatırım tamamlama vizesi şartı aranmaz.

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 tamamlanmayan 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.

10.3.6 Uygulama

Teşvik belgesinde öngörülen destek unsurlarının ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından uygulanması zorunludur. Bakanlık, tebliğler ile belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, Karar kapsamındaki uygulamaya yönelik bazı işlemleri diğer kurum ve kuruluşlar aracılığı ile yürütebilir.

10.3.7 Daha önceki yıllara ait Bakanlar Kurulu Kararlarına istinaden düzenlenmiş teşvik belgeleri için uygulanabilecek hükümler

Daha önceki yıl kararlarına göre düzenlenen teşvik belgeleri ile ilgili uygulamalara, teşvik belgesinin dayandığı Karar ve ilgili diğer Kararlar çerçevesinde devam olunur. Ancak, 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na istinaden 01.01.2012 tarihinden 19.06.2012 tarihine kadar geçen dönemde yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri, talep edilmesi halinde 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın lehte olan hükümlerinden yararlanır.

Daha önceki kararlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında temin edilen makine ve teçhizatın 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na istinaden düzenlenen teşvik belgesine devri halinde, söz konusu makine ve teçhizat için devralan yatırımcı, genel teşvik uygulamaları dışındaki diğer desteklerden yararlanamaz.

Ancak, aynı yatırımcıya ait belgeler arası devir işlemlerinde, bu Karar'a istinaden düzenlenen teşvik belgesinin müracaat tarihi ile belge tarihi arasında diğer belge kapsamında temin edilen makine ve teçhizat için belgede kayıtlı desteklerin tamamı uygulanır.

10.4 Yatırım indirimi istisnası

Yatırım indirimi uygulamasına ilişkin açıklamalar Rehber'in "3.10.7 Yatırım indirimi istisnası (GVK mülga ek 1-6 ve mülga 19. maddeler)" bölümünde yer almaktadır.

10.5 İhracatı teşvik tedbirleri

10.5.1 İhracata yönelik vergisel teşvikler

İhracata yönelik işlemler, bazı yasal düzenleme ve şartlar dâhilinde, damga vergisinden, banka ve sigorta muameleleri vergisinden (BSMV), 492 sayılı Harçlar Kanunu gereğince alınan harçlar ve diğer kanunlarda yer alan vergi, resim ve harçlar ile kaynak kullanımı destekleme fonundan (KKDF) istisna edilmiştir. Söz konusu düzenlemeler kapsamında uygulanan istisna ve muafiyetlere aşağıda kısaca değinilmiştir.

10.5.1.1 Vergi, resim ve harç istisnası

İhracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerde vergi, resim ve harç istisnasının uygulama usul ve esasları daha önce, 2000/1 seri numaralı, "İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkındaki Tebliğ" ile düzenlenmiş iken, 2008/6 numaralı "İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkındaki Tebliğ" ile önceki tebliğ yürürlükten kaldırılarak, istisna uygulaması yeniden düzenlenmiştir. Son olarak 18.05.2017 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan İhracat ve Diğer Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulama Genel Tebliği ile istisnalara yönelik uygulama esasları belirlenmiştir.

İhracat ve Diğer Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulama Genel Tebliği ile;

1. İhracatı arttırmak,
2. İhraç ürünlerine uluslararası piyasada rekabet gücü kazandırmak,
3. İhraç pazarlarını geliştirmek amacıyla

Tebliğ'de belirtilen esas ve usuller çerçevesinde, vergi, resim ve harç istisnası sağlanmaktadır.

Vergi, resim ve harç istisnası uygulamasında döviz kazandırıcı işlemlerin mahiyetine göre uygulanacak istisnanın kapsamı farklılık gösterebilmektedir. Belirli bazı faaliyetlerde vergi, resim ve harç istisnası, proje safhasından projenin bitimine kadar geçen süredeki

iş ve muameleleri kapsarken, bazı döviz kazandırıcı faaliyetlerde istisnanın kapsamı sınırlanmaktadır.

Öte yandan 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren döviz kazandırıcı faaliyetlerle ilgili işlem ve kâğıtlar, damga vergisi ve harçlardan istisna tutulmaktadır. Söz konusu istisnaların uygulanmasına ilişkin olarak yayımlanan 1 seri numaralı "Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ" ile düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre, döviz kazandırıcı faaliyetler ile ilgili uygulanacak damga vergisi ve harç istisnası "Vergi, Resim ve Harç İstisna Belgesi" veya "Dâhilde İşleme İzin Belgesi"nin ibrazı üzerine ilgili kuruluşlarca başka bir belge aranmaksızın re'sen uygulanacaktır. Anılan Tebliğ'de sayılan istisna kapsamındaki döviz kazandırıcı faaliyetler, İhracat ve Diğer Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulama Genel Tebliği'nde sayılan ve aşağıda ayrıntılı olarak belirtilen belgeli ve belgesiz işlemler ile paraleldir.

10.5.1.2 İstisna kapsamına giren vergiler

2008/6 numaralı Tebliğ'de yapılan düzenlemeler çerçevesinde, yararlanılacak vergi, resim ve harç istisnası aşağıdaki vergileri kapsamaktadır:

1. Banka ve sigorta muameleleri vergisi
2. Damga vergisi
3. Harçlar
4. Diğer kanunlarda yer alan vergi, resim ve harçlar
5. 80 sayılı Kanun'a göre alınan hal rüsumu.

10.5.1.3 Vergi, resim ve harç istisnasının kapsamına giren işlemler

Vergi, resim ve harç istisnası; ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler, transit ticaretle ilgili işlemler ve kullanılan krediler ile bu işlemler ve krediler ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtları içermektedir. Düzenlemeler çerçevesinde vergi, resim ve harç istisnası kapsamına giren işlemler ve bu işlemler nedeniyle düzenlenecek kâğıtlara aşağıda yer verilmektedir.

10.5.1.3.1 Krediler

1. İhracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ile transit ticaretin finansmanında kullanılmak kaydıyla, bankalarca kullanılan her türlü sevk öncesi ve sevk sonrası krediler,
2. Türk Eximbank tarafından aracı bankalar vasıtasıyla kullanılan krediler,
3. T.C. Merkez Bankası'nca Türk Eximbank'a açılan kısa vadeli senet reeskont kredileri ile Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkındaki mevzuat uyarınca ihracat taahhüdüne bağlı olarak kullanılan altın kredileri,
4. Firmaların sağladıkları prefinansmanlar,
5. Dâhilde İşleme Rejimi kapsamında yapılan ithalat ve/veya yurt içi alımların finansmanı amacıyla kullanılan krediler,
6. Yukarıda sayılan kredilerin geri ödenmesi.

10.5.1.3.2 İşlemler

1. İhracatla ilgili işlem yapan bankaların (T.C. Merkez Bankası dâhil), faktoring şirketlerinin, sigorta şirketlerinin, noterlerin ve diğer kuruluşların ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerle ilgili yapmış oldukları bütün hizmet ve muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar ve kambiyo işlemleri,
2. Türk Eximbank'ın fon temini işlemleri ile ihracat kredi sigortası / garantisi ile ilgili işlemleri,
3. Dâhilde İşleme Rejimi kapsamında yapılacak ithalat ve/veya yurt içi alımlar ile ilgili işlemler,
4. İhracat karşılığı yapılacak her türlü ödemeler.

10.5.1.3.3 Düzenlenen kâğıtlar

İhracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ile transit ticaretle ilgili işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtlar.

10.5.1.4 Belgeli ve belgesiz işlemler

Yukarıda yer verilen işlemlere ve bu işlemlere ilişkin olarak düzenlenecek belgelere, vergi, resim ve harç istisnası uygulaması, re'sen uygulama veya "Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi"ne göre uygulama olmak üzere iki farklı şekilde gerçekleştirilmektedir.

Dâhilde İşleme Rejimi kapsamında yapılan ithalat ve/veya yurt içi alımlar, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerin vergi, resim ve harç istisnasından yararlandırılabilmesi için "Dâhilde İşleme İzin Belgesi" alınması zorunludur. Bu çerçevede kullanılan krediler ve uygulanan istisnalar belgeye kaydedilir. Bunun dışındaki hususlarda vergi, resim ve harç istisnası, ilgili kurum ve kuruluşlarca re'sen uygulanır ve herhangi bir belge ile ilişkilendirilmez.

10.5.1.4.1 Belgesiz işlemler

Aşağıda belirtilen işlemler ve bu işlemler nedeniyle düzenlenecek kâğıtlara (gümrük idarelerine verilen beyannameler dâhil); ihracata ilişkin olduklarının tevsik edilmesi durumunda, işlemi yapan kuruluşlarca, re'sen, vergi, resim ve harç istisnası uygulanmaktadır.

- ▶ Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi almak amacıyla proje formu ekinde verilecek taahhütnameler
- ▶ İhracat karşılığı yapılacak ödemeler (Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu çerçevesinde yapılan ödemelere ilişkin taahhütnameler ve temliknameler, SGK prim borçları ile genel bütçeli idarelere olan borçların mahsubu dâhil)
- ▶ İhracat bağlantıları için düzenlenecek anlaşmalar,
- ▶ Transit ticarete konu malın satın alınması ve satılması,
- ▶ Tedarik edindikleri şekilde ihraç edilmek üzere mal alımı
- ▶ Transit ticarete konu malın satın alınması ve satılması
- ▶ 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 131. maddesine istinaden ithalat vergilerinden tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi ambalaj malzemesi ithali ile kati ihraç edilen mallara ait ambalaj malzemesinin geçici ihracı ve ithali
- ▶ Dâhilde İşleme İzni kapsamında yapılan ithalat ve yurt içi alımları
- ▶ Yurt dışı ve uluslararası yurt içi ihaleler, yap işlet modeli çerçevesinde yapılacak yatırım projelerine ilişkin sözleşme safhasından önceki teminat mektupları ile ilgili işlemler (teminat mektupları dâhil) ve diğer işlemler ve bu konuda düzenlenen ihale kararları (Re'sen uygulanacak damga vergisi ve harç istisnası; ihale kararları, teminat mektupları ve bunlara ilişkin işlemler dışında kalan işlem ve kâğıtlara uygulanmaz)
- ▶ Gerçekleştirilen mamul ürün ihracatı karşılığı olarak bu ürünlerin üretiminde kullanılan girdilerin Toprak Mahsulleri Ofisinden veya T.C. Şeker Kurumunca tespit edilen şeker fabrikalarından alımı.

10.5.1.4.2 Belgeli işlemler

Firmaların, aşağıda belirtilen ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler çerçevesinde vergi, resim ve harç istisnasından yararlanmak istemeleri durumunda Ticaret Bakanlığına müracaat ederek, Dâhilde İşleme İzin Belgesi ve/veya Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi almaları gerekmektedir.

İhracat işlemleri

Dâhilde İşleme İzin Belgesi kapsamında ve bu belgenin geçerlilik süresi içerisinde, ihracat amaçlı olmak kaydıyla; yapılan ithalat ile yurt içi hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ve ambalaj malzemesi alımları ve bunlarla ilgili verilecek her türlü teminat mektupları ile diğer işlemlerdir.

İhracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler

- a) Kalkınma Bakanlığınca yayımlanan cari yıl yatırım programında yer alan yatırımlardan ve Millî Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı'nın bu programda yer almayan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye (yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olmak üzere) çıkarılanların ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen firmaların;
 - Yerli firma olması halinde, uluslararası ihalelerde tamamı üzerinden, yabancı para ile finanse edilenlerde ise yabancı paraya isabet eden oranda yapacakları hizmet ve faaliyetler ile yerli imalatçı firmaların, mükerrer olmamak kaydıyla bahse konu işte kullanılmak üzere bu işin yapımını yüklenen firmaya üreterek yapacakları mal ve malzeme ile hizmet satış ve teslimleri,
 - Yabancı firma olması halinde, yabancı firmanın bu işte kullanacağı mal ve malzemeyi üreten yerli imalatçı firmaların (iş taahhüt eden firmalar dâhil) yapacakları satış ve teslimleri,
 - Yerli ve yabancı firmaların ortaklığı şeklinde olması halinde, yerli firmaya kendi faaliyeti oranında, yabancı firmaya ise yerli imalatçı firmaların, üreterek yapacakları satış ve teslimleri,
 - Proje sahibi kamu kurumları ile bu projeleri üstlenen firmalara yapılacak teknik müşavirlik, mühendislik ve benzeri hizmet satışları.
- b) Savunma sanayi alanında;
 - Savunma Sanayii Başkanlığınca onaylanan savunma sanayi projelerini üstlenmiş yerli imalatçı firmaların, üreterek yapacakları satış ve teslimleri,
 - Savunma Sanayii Başkanlığınca savunma sanayi açısından önem arz ettiği belirtilen savunma araç ve gereçlerini üreten yerli imalatçı firmaların, ülkenin savunması ile ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına, üreterek yapacakları satış ve teslimleri,
 - Savunma Sanayii Başkanlığınca onaylanan savunma sanayi projelerini üstlenmiş yerli imalatçı firmalar ile Savunma Sanayii Başkanlığınca savunma sanayi açısından önem arz ettiği belirtilen savunma araç ve gereçlerini üreten yerli imalatçı firmalara, yerli imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri.
 - Yukarıda yer verilen kapsamdaki firmalara tam mükellef imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,
 - Yukarıda yer verilen kapsamdaki firmaların dar mükellef firma olması hâlinde, tam mükellef imalatçı firmaların bu firmaya üreterek yapacakları satış ve teslimleri.
 - ▶ Yerli imalatçı firmaların Ticaret Bakanlığınca belirlenen yatırım malları listesinde belirtilen malları üreterek yapacakları satış ve teslimleri.
 - ▶ Yerli imalatçı firmaların yatırım teşvik belgesi kapsamında yer alan monte edilmemiş haldeki aksam ve parçaları ithal edebilecek firmalara, ithal edebilecekleri bu aksam ve parçaları üreterek yapacakları satış ve teslimleri.
 - ▶ Yap-İşlet Modeli çerçevesinde yapılacak yatırım projelerini üstlenen tam mükellef firmaların yapacakları hizmet ve faaliyetleri.
 - ▶ Kamu kurum ve kuruluşları tarafından uluslararası ihaleye çıkarılmış yurt içi veya yurt dışı taşıma işlerini yüklenen tam mükellef firmaların bu faaliyetleri.
 - ▶ Uluslararası yük ve yolcu taşımacılığında döviz olarak kazanılan bedellerin yurda getirilmesi kaydıyla kara, deniz veya hava ulaştırma hizmet ve faaliyetleri.
 - ▶ Yurt dışına yönelik olarak gerçekleştirilecek müteahhitlik, müşavirlik, yazılım ve mühendislik hizmetleri.
 - ▶ Yabancı uyruklulara (diplomatik temsilcilikler ve mensupları dâhil), turistlere veya yurt dışında çalışan Türk vatandaşlarına ülkemizde buldukları sürede, döviz karşılığı verilecek sağlık hizmetleri.
 - ▶ Turizm müesseseleri ile seyahat acentelerinin yurt içindeki ve yurt dışındaki turizm faaliyetleri sırasında yaptıkları döviz karşılığı hizmet satışları.
 - ▶ Bedelleri döviz olarak alınmak kaydıyla yurt dışında yerleşik

firmalar adına gerçekleştirilen bakım ve onarım hizmetiyle, dış sefere çıkan Türk ve yabancı bayraklı gemi, uçak veya tirların bakımı ve onarımı, yenileme ve dönüşüm ile bakım, onarım, yenileme ve dönüşüm kapsamında gerçekleştirilen mal (yakıt ve madeni yağlar hariç) ve hizmet satışları.

- ▶ Tam mükellef firmalarca, ihracat ürünlerimizin pazarlanması amacıyla yurt dışında mağaza açılması veya işletilmesi.
- ▶ Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye çıkarılan maden havzalarından rüdvans karşılığında maden çıkarımı ve işletmesiyle ilgili üretim faaliyetleri.
- ▶ Yurt içinde yerleşik haber ajanslarınca, yurt dışındaki yayın organlarına görüntülü veya görüntüsüz haber satışları.
- ▶ Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye çıkarılan ve Ticaret Bakanlığı tarafından belirlenen yatırım malları, sınai mamuller ve yazılım hizmetlerine yönelik ihaleleri kazanan tam mükellef imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri.
- ▶ İkili veya çok taraflı uluslararası anlaşma hükümlerine göre yurt içinde bulunan yabancı kuruluşların yurt dışından getirme imkanına sahip buldukları sınai mamulleri teslim eden tam mükellef imalatçı firmalar ile uluslararası kuruluşlar, yabancı ülke temsilcilikleri ve kuruluşlarına ait tesislerin yapımını ve onarımını üstlenen tam mükellef müteahhit firmaların faaliyet ve teslimleri.
- İkili veya çok taraflı uluslararası anlaşmalar kapsamında Türkiye'de gerçekleştirilen projeleri üstlenen kurum, kuruluş veya şirketler (bunlar tarafından yurt içinde projenin yürütülmesi amacıyla kurulan veya ortaklık gerçekleştirilen şirketler dâhil) tarafından proje kapsamında verilen yapım ve teslim işlerini yüklenen firmaların (alt yükleniciler hariç);
- Tam mükellef olması halinde, bunların yapacakları teslim ve hizmetleri ile tam mükellef imalatçı firmaların bu firmalara üreterek yapacakları satış ve teslimleri,
- Tam ve dar mükellef firmaların ortaklığı şeklinde olması hâlinde, tam mükellef firmanın ortaklığı oranında gerçekleştireceği teslim ve hizmetleri ile tam mükellef imalatçı firmaların bu firmalara üreterek yapacakları satış ve teslimleri.
- Kamu özel iş birliği kapsamında tesis yapımı ve yenilenmesi işlerini üstlenen tam mükellef firmaların yapacakları hizmet ve faaliyetleri.

Yukarıda belirtilen ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerden, "Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ"de yer almayanlar damga vergisi ve harç istisnasından yararlandırmaz.

10.5.1.5 Vergi resim harç istisnası belgesi

Yukarıda belirtilen (belgeli işlemler) ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ile ilgili işlemler ve bu işlemler nedeniyle düzenlenecek kâğıtlara vergi, resim ve harç istisnası uygulanabilmesi için Ticaret Bakanlığından belge alınması gerekmektedir. Belge müracaat tarihi ile belge tarihi arasındaki işlemlere istisna uygulanmamaktadır. Ancak bu süre içerisinde gerçekleştirilen hizmet ve faaliyetler taahhüde sayılmaktadır.

Vergi, Resim Harç İstisnası Belgesi almak amacıyla Bakanlığa yapılacak başvuru sırasında, aşağıdaki belge ve bilgiler istenmektedir.

- ▶ Dilekçe (İmza sirkülerinde yer alan yetkililerce imzalanmış),
- ▶ Vergi Resim Harç İstisnası Proje Formu,
- ▶ Son üç ayda kapatılan belgelere ilişkin kapatma yazısı fotokopileri ile ihracat taahhütleri kapatılmamış Vergi Resim Harç İstisnası Belgeleri kapsamında gerçekleştirilen faaliyet tutarını gösteren banka tasdikli liste,
- ▶ Ticaret Sicil Gazetesi (aslı veya noter tasdikli örneği),
- ▶ İmza sirküleri (noter tasdikli),
- ▶ Son yıla ait vergi dairesince tasdikli bilanço ve kâr-zarar cetveli,
- ▶ İhracat taahhütnamesi (imza sirkülerinde yer alan yetkililerce imzalanmış),

- ▶ Faaliyetin firma tarafından yapılabileceğini tevsik eden bilgi ve belgeler (Turizm İşletme Belgesi, Seyahat Acentası Belgesi, Uluslararası Taşımacılık ve Lojistik Karnesi, Gemi Tasdiknamesi, Müteahhitlik Karnesi, Mukavele örneği, imalatçı firmalar için Kapasite Raporu vb.),
- ▶ Faaliyetin üstlenildiğini tevsik eden bilgi ve belgeler (İhalenin uluslararası olduğu veya faaliyetin yabancı para ile finanse edildiğine dair ilgili kurumdan alınan yazı ile Kalkınma Bakanlığınca yayımlanan cari yıl Yatırım Programında yer alan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye (yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olmak üzere) çıkarılanların ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen firmalar için Kalkınma Bakanlığının cari yıla ait yatırım programı numarası).

Diğer taraftan Vergi, Resim Harç İstisnası Belgeleri, belge süresi içerisinde ilgili firmanın başvurması durumunda ve belge ihracat taahhüdü kapatılıncaya kadar Bakanlıkça revize edilebilmektedir. Gerekli bilgi ve belgelerle Ticaret Bakanlığına müracaat edilmesi halinde, belge konusu işe ait hukuki ve mali işlemler sonuçlanıncaya kadar belge süresi bitimini müteakip ek süre verilebilir. Verilen ek süre dâhilinde istisna uygulamasına devam edilir.

10.5.1.6 Vergi resim ve harç istisnasında ceza uygulaması

Damga vergisi, resim ve harç istisnasından faydalanan ihracatçı veya yatırımcı kişi veya kuruluşlara uygulanan istisnaların gerçekleştirilmeyen ihracat taahhüdüne tekabül eden kısımları ile belgenin iptal edilmesi halinde belge kapsamında uygulanan istisnalar Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca vergi, ceza ve faizleri ile birlikte geri alınmaktadır.

Bunun yanı sıra, kapatma esnasında ibraz edilen bilgi ve belgelerin gerçek dışı olduğunun anlaşılması durumunda, bu belge kapsamı ihracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslim veya döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyete tekabül eden istisnalar Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca vergi, ceza ve faizleri ile birlikte geri alınır ve ilgililer hakkında kanuni işlem yapılır. İnceleme veya soruşturma sonucunda sahtecilik veya tahrifat fiili sabit olan belge sahibi firma adına 1 (bir) yıl süreyle vergi resim harç istisnası belgesi düzenlenmez.

Vergi resim ve harç istisnası uygulaması esnasında "İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkındaki Tebliğ" ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının ilgili genelgelerine uymayan, yanlış işlem yapan, belgelerin ilgilieye ait orijinal nüshasına gerekli meşruhatı kaydetmeden işlem yapan, yanıltıcı bilgi veren ve bu nedenlerden dolayı vergi kaybına veya verginin tahsilinde gecikmelere sebep olan kişiler, asıl borçludan alınamayan alacağın ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumludur. Bu çerçevede amme alacağı, gecikme süresi de dikkate alınarak Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

10.5.1.7 İhracat taahhüdünün kapatılması

Belgesiz ihracat kredilerine ilişkin ihracat taahhütleri; Ticaret Bakanlığının uygun görüşüne istinaden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca belirlenen usuller çerçevesinde, krediyi kullanan firma ve/veya krediyi kullanan firmanın grup firmaları tarafından gerçekleştirilen ihracatı tevsik eden gümrük beyannamelerine istinaden ilgili banka tarafından kapatılır.

İmalatçı ihracatçı firmalar, taahhüt ettikleri ihracatı bizzat ve/veya krediyi kullanan firmanın grup firmaları aracılığıyla yapabilecekleri gibi Bakanlıktan izin almadan başka bir ihracatçı aracılığıyla yapabilirler. Bu firmaların üretim tesislerinin başka bir firmaya kiralanmış veya devredilmiş olması halinde ise imalatçı ihracatçı firmaların kullandıkları kredilerin taahhütleri üretim tesisini devralmış veya kiralanmış olan firma tarafından gerçekleştirilen ihracat ile kapatılabilir.

İmalatçı olmayan ihracatçı firmaların kullandıkları kredilerin taahhütleri, Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ile Sektörel Dış Ticaret

Şirketleri tarafından gerçekleştirilen ihracat hariç olmak üzere aracı ihracatçı firmalar tarafından gerçekleştirilen ihracat ile kapatılamaz. Sektörel Dış Ticaret Şirketleri tarafından kullanılan kredilerin taahhütleri ise şirket ortağı olan imalatçı ihracatçı firmalar tarafından gerçekleştirilen ihracat ile kapatılabilir.

Vergi, resim ve harç istisnasından yararlandırılan transit ticaret işlemleri ile transit ticaretin finansmanında kullanılan kredilerin ihracat taahhütleri transit ticaret faaliyetinden elde edilen gelirlerle kapatılır.

10.5.1.8 Kaynak kullanımını destekleme fonu istisnası

“12.5.1988 Tarihli ve 88/12944 Sayılı Kararnameye İlişkin Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Hakkındaki 6 Sıra Numaralı Tebliğ” uyarınca, bankalar ve finansman şirketlerince kullanılan krediler, Türkiye’de yerleşik kişilerin yurt dışından sağladıkları krediler ve kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalatlarda, belli oranlarda KKDF kesintisi yapılmaktadır.

İhracatın finansmanı için Türk lirası veya döviz olarak kullanılan krediler ile Türkiye’de yerleşik kişilerin yurt dışından ihracatın finansmanı için sağlayacağı kredilerde (ihracatı teşvik belgesi, dâhilde işleme izin belgesi ve vergi, resim ve harç istisnası belgesine bağlanmış ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerin finansmanında kullanılanlar dâhil) ve İhracatı Teşvik Belgesi ile Dâhilde İşleme İzin Belgesi kapsamında kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekline göre yapılan ithalatta, Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu’na yapılacak kesinti oranları %0 olarak uygulanır.

10.5.1.9 İhracat kredileri için kefalet vermek amacıyla kurulan kurumlarla ilgili muafiyet ve istisnalar

a. Kurumlar vergisi muafiyeti

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (KVK) 4. maddesinde kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar sayılmaktadır. 7341 sayılı Kanun’un 12. maddesiyle KVK’nın 4. maddesine (p) fıkrası eklenmek suretiyle, 5910 sayılı Türkiye İhracatçılar Meclisi ile İhracatçı Birliklerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun’un 18. maddesi kapsamında ihracatçılar lehine münhasıran ihracat kredileri için kefalet vermek amacıyla kurulan kurumlar, kurumlar vergisi muafiyeti kapsamına alınmıştır.

b. Damga vergisi istisnası

Damga Vergisi Kanunu’na ekli (2) sayılı tabloda damga vergisinden istisna edilen kâğıt ve işlemler yer almaktadır. 7341 sayılı Kanun’un 4. maddesiyle söz konusu tablonun “V-Kurumlarla ilgili kâğıtlar” başlıklı bölümünün (22) numaralı fıkrasına eklenen hükümlerle, yukarıda yer verilen kurumların kredi teminatlarına ilişkin işlemlerinde düzenlenen kâğıtlar damga vergisi istisnası kapsamına alınmıştır.

Buna göre 5910 sayılı Kanun kapsamında ihracatçılar lehine münhasıran ihracat kredileri için kefalet vermek amacıyla kurulan kurumların, kredi teminatlarına ilişkin işlemlerinde düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden istisna olarak değerlendirilecektir.

c. Harç istisnası

Harçlar Kanunu’nun 123. maddesinde harçlardan istisna edilen işlemler sayılmaktadır. 7341 sayılı Kanun’un 5. maddesiyle bu maddeye eklenen hükümlerle, 5910 sayılı Kanun kapsamında ihracatçılar lehine münhasıran ihracat kredileri için kefalet vermek amacıyla kurulan kurumların, kredilere, bunların teminatlarına ve geri ödemelerine ilişkin işlemleri (yargı harçları hariç) harçlardan istisna olarak değerlendirilecektir.

d. KDV istisnası

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu’nun 17. maddesinin (4) numaralı fıkrasında “Diğer İstisnalar”a ilişkin hükümler yer almaktadır. 7341 sayılı Kanun’un 6. maddesiyle söz konusu fıkranın (e) bendine

eklenen hükümlerle, 5910 sayılı Kanun kapsamında ihracatçılar lehine münhasıran ihracat kredileri için kefalet vermek amacıyla kurulan kurumların kredi teminatı sağlama işlemleri KDV istisnası kapsamına alınmıştır.

e. Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 67. maddesi kapsamında tevkifat uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) menkul kıymet işlemlerinde tevkifat uygulamasını içeren geçici 67. maddesinin 5 numaralı fıkrasında “Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 4. maddesinin birinci fıkrasının (I) bendi kapsamına giren kurumlar ile Sermaye Piyasası Kanunu’na göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden (1) ve (4) numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmaz.” hükmü bulunmaktadır.

7341 sayılı Kanun’un 3. maddesiyle yukarıdaki hükümde yer alan “(I) bendi” ibaresi “(I) ve (p) bentleri” şeklinde değiştirilmiştir.

Buna göre 5910 sayılı Kanun kapsamında ihracatçılar lehine münhasıran ihracat kredileri için kefalet vermek amacıyla kurulan kurumların, elde ettikleri kazançlar üzerinden GVK’nın geçici 67. maddesinin (1) ve (4) numaralı fıkraları uyarınca tevkifat yapılmayacaktır.

10.5.2 İhracata yönelik diğer Devlet yardımları

5973 sayılı İhracat Destekleri Hakkında Karar, 5986 sayılı E-İhracat Destekleri Hakkında Karar, 5448 sayılı Hizmet İhracatının Tanımlanması Sınıflandırılması ve Desteklenmesi Hakkında Karar ve bu Kararlara ilişkin olarak çıkartılan Para Kredi ve Koordinasyon Kurulu’nun Tebliğleri ile ihracata yönelik Devlet yardımları hakkında bazı düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan düzenlemelerle sağlanan ihracata, e-ihracata ve hizmet ihracatına yönelik devlet yardımları aşağıda gösterilmektedir:

► Pazara giriş belgelerinin desteklenmesi

Pazara giriş belgesi desteği çerçevesinde şirketlerin Destek Kapsamındaki Pazara Giriş Belgeleri Listesi’nde yer alan belgelere ilişkin, bu maddenin ikinci fıkrasında listelenen kalemler haricinde kalan ve pazara giriş belgesinin alınmasında ve/veya yenilenmesinde zorunlu olarak gerçekleştirilen giderler desteklenir. Tarım ürünleri analizine ilişkin akreditasyon ücreti destek kapsamındadır.

Pazara giriş belgesi desteği çerçevesinde aşağıda belirtilen gider kalemleri desteklenmez.

- 1) Eğitim ve danışmanlık hizmetleri
- 2) Yol ve konaklama masrafları
- 3) Gözetim bedeli
- 4) Tarım ürünlerine ilişkin muayene ücretler

Bu madde kapsamında aşağıda belirtilen giderler desteklenir.

- a) Müracaat ve doküman inceleme giderleri
- b) Belgelendirme tetkik giderleri
- c) Belge kullanım ücretleri
- ç) Zorunlu kayıt ücretleri
- d) Gözetim giderleri
- e) Yenileme giderleri

Tüm değişiklik talepleri ve başvurular DYS (Destek Yönetim Sistemi) üzerinden gerçekleştirilmektedir.

Test/Analiz raporlarına ilişkin giderler, belge/sertifikanın alınabilmesi için zorunlu olarak yaptırılması ve/veya pazara girişte avantaj sağlaması halinde desteklenmektedir.

Harcamaların, adına belge düzenlenen şirket veya organik bağı bulunan şirket tarafından gerçekleştirilmesi halinde başvuru destek kapsamında değerlendirilir.

Aşağıda belirtilen koşulları sağlayan şirket organik bağı bulunan şirket olarak kabul edilir:

- Destek başvurusunda bulunan şirketin en az %51 oranında ortak olduğu şirket,

- Destek başvurusunda bulunan şirket hissesinin en az %51'ine sahip ortak ya da ortakların en az %51 oranında ortak olduğu şirket,
- Destek başvurusunda bulunan şirketin halka açık bir anonim ortaklık olması halinde, halka açık kısım düşülmek suretiyle kalan hissenin en az %51'ine sahip ortakların en az %51 oranında ortak olduğu şirket.

Destek ödemesi her halükârda destek başvurusunda bulunan şirkete yapılır.

1. İhracat

Şirketlerin pazara giriş belgeleri ile ruhsatlandırma ve kayıt işlemlerine ilişkin giderleri %50 oranında ve şirket başına yıllık 4.000.000 TL'ye kadar desteklenir.

2. Hizmet

a) Eğitim hizmetleri

Yararlanıcıların Bakanlık tarafından belirlenen belgelere, sertifikalara veya akreditasyonlara ilişkin giderleri %60 oranında ve yıllık en fazla 1.800.000 TL tutarında desteklenir.

b) Fuarçılık hizmetleri

Yararlanıcıların Bakanlık tarafından belirlenen belgelere, sertifikalara veya akreditasyonlara ilişkin giderleri %50 oranında ve yıllık en fazla 1.800.000 TL tutarında desteklenir.

c) Gayrimenkul hizmetleri

Yararlanıcıların Bakanlık tarafından belirlenen belgelere, sertifikalara veya akreditasyonlara ilişkin giderleri %50 oranında ve yıllık en fazla 1.800.000 TL tutarında desteklenir.

d) Kültürel ve yabancı endüstri hizmetleri

Yararlanıcıların Bakanlık tarafından belirlenen belgelere, sertifikalara veya akreditasyonlara ilişkin giderleri %50 oranında ve yıllık en fazla 600.000 TL tutarında desteklenir.

e) Lojistik ve taşımacılık hizmetleri

Yararlanıcıların Bakanlık tarafından belirlenen belgelere, sertifikalara veya akreditasyonlara ilişkin giderleri %50 oranında ve yıllık en fazla 1.800.000 TL tutarında desteklenir.

f) Sağlık ve spor turizmi hizmetleri

Sağlık turizmi sektöründe faaliyet gösteren yararlanıcıların Bakanlık tarafından belirlenen belgelere, sertifikalara veya akreditasyonlara ilişkin giderleri %60 oranında ve belge başına en fazla 600.000 TL tutarında desteklenir.

g) Yönetim danışmanlığı hizmetleri

Yararlanıcıların Bakanlık tarafından belirlenen belgelere, sertifikalara veya akreditasyonlara ilişkin giderleri %50 oranında ve yıllık en fazla 600.000 TL tutarında desteklenir.

h) Yeşil hizmetler

Yararlanıcıların Bakanlık tarafından belirlenen belgelere, sertifikalara veya akreditasyonlara ilişkin giderleri %60 oranında ve yıllık en fazla 600.000 TL tutarında desteklenir.

İ) Diğer sektörler

Yararlanıcıların Bakanlık tarafından belirlenen belgelere, sertifikalara veya akreditasyonlara ilişkin giderleri %50 oranında ve yıllık en fazla 600.000 TL tutarında desteklenir.

► Sektörel nitelikli uluslararası yurt içi fuarların desteklenmesi

Programın amacı Bakanlık tarafından belirlenen sektörel nitelikli uluslararası yurt içi fuarların dış tanıtımının sağlanması ve uluslararası düzeyde katılımın artırılması amacıyla organizatörler ile katılımcıların desteklenmesidir.

Organizatörlerin tanıtım harcamaları ve katılımcıların yer kirası ile stant giderlerinin desteklenmesi kapsam içindedir.

Etkinlik programı giderlerinin desteklenebilmesi için etkinliğin başlangıç tarihinden en az 2 ay önce "Sektörel Nitelikli Uluslararası Yurt İçi Fuar Organizasyon Desteği Ön Onay Başvuru Belgeleri" ile birlikte incelemeci kuruluşa başvuru yapılması gerekir. İncelemeci kuruluş programın başlangıç tarihinden 1 (bir) ay önce mevcut başvuru belgeleri üzerinden değerlendirme yapar ve desteklenmesi uygun görülen fuarı, "Desteklenen

Sektörel Nitelikli Uluslararası Yurt İçi Fuarlar Listesi"ne ekler. Ön onay verilmeyen etkinlik programı desteklenmez.

"Desteklenen Sektörel Nitelikli Uluslararası Yurt İçi Fuarlar Listesi"ne eklenebilmesi için söz konusu fuarın;

- Konusu itibarıyla sektörel nitelikli olması,
- Uluslararası (katılımcı/ziyaretçi) nitelikte,
- TOBB internet sitesinde ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde yayımlanan yıllık yurt içi fuar takviminde yer alması,
- Yabancı ziyaretçi sayısının toplam ziyaretçi sayısına oranının en az %5 olması,
- Doğrudan yabancı katılımcı sayısının toplam katılımcı sayısına oranının en az %10 olması,
- Kurumsal bir internet sitesine sahip olması

gerekir.

Yararlanıcıların ve iş birliği kuruluşlarının Bakanlık tarafından belirlenen yurt içindeki hizmet sektörü fuarlarına veya münhasıran fuarçılık sektörüne yönelik faaliyetlere uluslararası düzeyde katılım ve ziyaretin artırılması amacıyla fuar öncesinde ve fuar esnasında gerçekleştirecekleri organizasyon giderleri %50 oranında ve fuar başına en fazla 600.000 TL tutarında desteklenir.

► Teknik müşavirlik hizmetlerine ilişkin Devlet yardımları

Ticaret Bakanlığı teknik müşavirlik hizmetlerine yönelik olarak kapsamlı bir Devlet Yardımı programı yürütmektedir. Bu program ile teknik müşavirlik şirketlerinin yurt dışındaki ofisleri, reklam, tanıtım ve pazarlama faaliyetleri, yurt dışı fuar, seminer ve konferanslara katılımları, pazar araştırması seyahatleri, mesleki sorumluluk sigortası ve yazılım harcamaları, yurt dışı teknik eğitim programlarına ve uluslararası mesleki yarışmalara katılımları, en az 4 katılımcı firma ile düzenleyecekleri yurt dışı heyetler, yurt dışında girmiş oldukları ihaleler sonucunda aldıkları teknik müşavirlik işleri Fiyat İstikrar ve Destekleme Fonu'ndan sağlanan kaynak ile desteklenmektedir.

Ayrıca, teknik müşavirlik, müteahhitlik ve inşaat malzemesi sektör örgütlerinin gerek yurt dışında gerekse yurt içinde düzenleyecekleri konferans ve seminerler, reklam, tanıtım ve pazarlama faaliyetleri, yurt dışında düzenleyecekleri fuar organizasyonları ve heyetler Fiyat İstikrar ve Destekleme Fonu'ndan desteklenmektedir.

Teknik müşavirlik şirketlerine sağlanan destekler

Proje desteği:

İşverenler tarafından açılan ihaleler neticesinde hizmet, vekâlet veya eser niteliğindeki teslimatlarına karşılık olarak imzalanan sözleşmelerde TMŞ'ler;

- Sözleşme bedeli 2.000.000 ABD dolarına kadar olan projeler için %20 oranında, en fazla 300.000 ABD doları,
- Sözleşme bedeli 2.000.000 ABD dolarından 5.000.000 ABD dolarına kadar olan projeler için %15 oranında, en fazla 500.000 ABD doları,
- Sözleşme bedeli 5.000.000 ABD dolarından 10.000.000 ABD dolarına kadar olan projeler için %10 oranında, en fazla 750.000 ABD doları,
- Sözleşme bedeli 10.000.000 ABD doları ve üzerinde olan projeler için %7,5 oranında, en fazla 1.000.000 ABD doları desteklenmektedir.

Yurt dışı ofis desteği:

En fazla 7 (yedi) yurt dışı ofis için,

1. Kira desteği: Yıllık 40.000 ABD dolarını aşmamak kaydıyla kira bedelinin %50'si,

2. İstihdam desteği: T.C. vatandaşı yönetici personel için, yıllık 60.000 ABD dolarını aşmamak kaydıyla brüt maaşın %50'si,

Büro personeli için, yıllık 36.000 ABD dolarını aşmamak kaydıyla brüt maaşın %50'si,

3. Danışmanlık desteği: Yıllık 30.000 ABD dolarını aşmamak kaydıyla harcamaların %50'si, en fazla 6 (altı) yıl süreyle karşılanmaktadır.

Reklam, tanıtım ve pazarlama desteği:

Yıllık en fazla 100.000 ABD dolarını aşmamak kaydıyla reklam, tanıtım, pazarlama ve halkla ilişkiler harcamalarının %50'si en fazla 6 (altı) yıl süreyle karşılanmaktadır.

Pazar araştırması desteği:

Yurt dışı pazar araştırması gezilerine ilişkin giderler yılda en fazla 5 adet olmak üzere, %70 oranında ve yurt dışı pazar araştırması gezisi başına en fazla 5.000 ABD doları karşılanmaktadır.

Yurt dışı fuar katılım desteği:

Sektörel nitelikli uluslararası fuar katılımlarında, metrekafe üzerinden ödenen stant kirası (ilave stant hizmetleri dâhil), tanıtım etkinlikleri, ulaşım (ekonomi sınıfı uçak) ile konaklama giderleri (oda ve kahvaltı) %50 oranında, fuar başına en fazla 15.000 ABD dolarına kadar karşılanmaktadır.

Seminer ve konferans katılım desteği:

Yurt dışında düzenlenen sektörel nitelikli uluslararası seminer ve konferanslara katılım halinde, en fazla 2 şirket çalışanının, yol, konaklama (oda ve kahvaltı) ve katılım bedelleri %50 oranında, organizasyon başına en fazla 5.000 ABD dolarına kadar karşılanmaktadır.

Teknik müşavirlik ve teknik müşavirlik heyet programı desteği:

Müteahhitlik ve teknik müşavirlik heyeti programları kapsamında; her bir firmadan 2 (iki) temsilcinin ulaşım ve konaklama giderleri %50 oranında karşılanmaktadır. Bakanlık tarafından hedef ülkelere yönelik organize edilen teknik müşavirlik heyeti programlarında destek oranı %90 olarak uygulanmaktadır.

Yurt dışı eğitim desteği:

Firmaların teknik personelinin yurt dışı teknik eğitim programlarına katılımı halinde, program başına 2 (iki) çalışanın yol, konaklama ve katılım giderleri %50 oranında, yıllık en fazla 50.000 ABD dolarına kadar karşılanmaktadır.

Yazılım desteği:

Bilgisayarlı tasarım kapsamında satın alınan veya kiralanılan yazılım ürünlerinin lisanslarına ilişkin harcamalar %50 oranında, yıllık en fazla 50.000 ABD doları desteklenmektedir.

Mesleki sorumluluk sigortası desteği:

Yurt dışında üstlenilen teknik müşavirlik projeleri kapsamındaki mesleki sorumluluk sigortası yükümlülüklerinden kaynaklanan poliçe alım giderleri %50 oranında, yıllık en fazla 50.000 ABD doları desteklenmektedir.

Uluslararası mesleki yarışmalara katılım desteği:

Uluslararası mesleki yarışmalara katılımlar yol, konaklama (oda ve kahvaltı), katılım bedeli, dosya satın alma, yer görme bedeli giderleri %50 oranında, organizasyon başına azami 10.000 ABD doları desteklenmektedir.

Sektör örgütlerine sağlanan destekler**Reklam, tanıtım ve pazarlama desteği:**

Yıllık en fazla 100.000 ABD dolarını aşmamak kaydıyla reklam, tanıtım, pazarlama ve halkla ilişkiler harcamalarının %50'si karşılanmaktadır.

Yurt dışı fuar katılım desteği:

Sektörel nitelikli uluslararası fuar katılımlarında, m² üzerinden ödenen stant kirası (ilave stant hizmetleri dahil), tanıtım etkinlikleri, ulaşım (ekonomi sınıfı uçak) ile konaklama giderleri (oda ve kahvaltı) %50 oranında, fuar başına en fazla 15.000 ABD dolarına kadar karşılanmaktadır.

Yurt dışı fuar organizasyonu desteği:

Yurt dışında düzenlenen sektörel nitelikli uluslararası fuarlara milli katılımlarda;

- Salon kirası, sergi ve teknik altyapı kurulmasına ilişkin harcamalar, kokteyl ve/veya yemekli toplantılara ilişkin giderler %90 oranında, her bir organizasyon için en fazla 100.000 ABD doları,
- Tanıtım filmi, broşür, kitapçık, elektronik ortamda tanıtım/

videowall, reklam panoları veya afiş biçimindeki tanıtım etkinlikleri ile yurt dışı yazılı ve görsel kitle iletişim araçlarında yayınlanan reklamlara ilişkin harcamalar %90 oranında, fuar organizasyonu başına en fazla 70.000 ABD doları ve

- Söz konusu organizasyonlara panelist, konuşmacı vb. olarak davet edilen katılımcıların yol (uçak bileti ve transfer) ve konaklama giderlerinin tamamı organizasyon başına en fazla 20.000 ABD doları desteklenmektedir.

Seminer ve konferans katılım desteği:

Yurt dışında düzenlenen sektörel nitelikli uluslararası seminer ve konferanslara katılım halinde, en fazla 2 (iki) şirket çalışanının, yol, konaklama (oda ve kahvaltı) ve katılım bedelleri %50 oranında, organizasyon başına en fazla 5.000 ABD dolarına kadar karşılanmaktadır.

Seminer ve konferans organizasyonu desteği:

- ▶ Seminer veya konferans faaliyetleri kapsamında salon kirası, sergi ve teknik altyapı kurulmasına ilişkin harcamalar, kokteyl ve/veya yemekli toplantılarına ilişkin giderler %70 oranında (yurt dışı organizasyonlarda %90), her bir organizasyon için en fazla 100.000 ABD doları,
- ▶ Tanıtım filmi, broşür, kitapçık, elektronik ortamda tanıtım/ videowall, reklam panoları veya afiş biçimindeki tanıtım etkinlikleri ile yurt dışı yazılı ve görsel kitle iletişim araçlarında yayınlanan reklam vb. tanıtım faaliyetlerine ilişkin harcamalar %70 oranında (yurt dışı organizasyonlarda %90), organizasyon başına en fazla 70.000 ABD doları ve
- ▶ Söz konusu organizasyonlara panelist, konuşmacı vb. olarak davet edilen katılımcıların yol (uçak bileti ve transfer) ve konaklama giderlerinin tamamı organizasyon başına en fazla 20.000 ABD doları desteklenmektedir.

Teknik müşavirlik ve müteahhitlik heyet programı desteği:

Bir müteahhitlik ve teknik müşavirlik heyeti programı kapsamında organizasyonu yapan Kuruluştan ve 2 (iki) temsilcinin ulaşım ve konaklama giderleri ile programın reklam, pazarlama, danışmanlık, tanıtım ve organizasyon giderleri %50 oranında program başına 150.000 ABD dolarına kadar karşılanmaktadır. Bakanlık tarafından hedef ülkelere yönelik organize edilen müteahhitlik ve teknik müşavirlik heyeti programlarında destek oranı %90 olarak uygulanmaktadır.

▶ Pazar araştırması ve pazara giriş desteği

Programın amacı yeni ihrac pazarları yaratılması ve geleneksel pazarlarda pazar payımızın artırılması amacıyla şirketlerin yurt dışı pazar araştırması gezilerinin desteklenmesidir.

Şirketlerin ihracat gerçekleştirmek istedikleri hedef pazarlara ilişkin bilgi ve tecrübelerini artırmaları, potansiyel müşterileri ile iş görüşmeleri gerçekleştirmeleri sağlanmaktadır.

Bir yurt dışı pazar araştırması gezisi kapsamında en fazla iki şirket çalışanının uluslararası ve şehirlerarası ulaşımında kullanılan ekonomi sınıfı uçak, tren, gemi ve otobüs bileti ücretleri ile kişi başına günlük 2.500 TL'ye kadar konaklama (oda+kahvaltı) giderleri desteklenmektedir. Yurt dışı pazar araştırması faaliyetinin en az 2, yolculuk (Türkiye'den gidiş ve Türkiye'ye dönüş) hariç olmak üzere, en fazla 10 günlük kısmi desteklenir. En az 2 gün araştırma yapılması zorunluluğu bulunmaktadır. 10 günlük süre, araştırma yapılan ülkeye varış tarihinden sonraki günden itibaren başlar.

Şirketler tarafından gerçekleştirilen yurt dışı pazar araştırması faaliyetine ilişkin ulaşım ve konaklama giderleri %50 oranında ve faaliyet başına en fazla 100.000 TL'ye kadar desteklenir.

Şirketler yurt dışı pazar araştırması faaliyeti desteğinden bir takvim yılında azami 5 defa olmak üzere en fazla 20 defa yararlanabilirler.

▶ Uluslararası rekabetçiliğin geliştirilmesinin desteklenmesi

UR-GE (Uluslararası Rekabetçiliğin Geliştirilmesinin Desteklenmesi) Projesi, henüz ihracata yeni başlamış ya da mevcut ihracat kapasitesini geliştirmek isteyen firmaların proje

süresince uluslararası pazarlardaki rekabet güçlerini arttırmaya yönelik gerçekleştirecekleri faaliyetlerinin Ticaret Bakanlığı tarafından desteklendiği, ihracata yönelik bir destek programıdır.

UR-GE projelerine ilişkin ihtiyaç analizi, eğitim, danışmanlık ve tanıtım faaliyetlerine yönelik giderleri %75 oranında ve proje bazında 6.000.000 TL'ye kadar desteklenir.

Projenin süresi 3 yıl olarak belirlenmiş, projenin performansına göre 2 yıl daha uzatılabileceği belirtilmiştir.

Projeye başvurabilmek için, Türkiye'de üretim yapan ve bir işbirliği Kuruluşu çatısı altında bulunan en az 10 firmanın, kümelenme anlayışı ile bir araya gelmesi gerekmektedir.

Projenin en başında firmaların mevcut durumlarının tespiti ve 3 yıl sürecek olan bu program boyunca ihracatlarını geliştirmeye yönelik gerçekleştirmeleri gereken faaliyetlerle ilgili yol haritası belirlenebilmesi amacıyla, bir ihtiyaç analizi gerçekleştirilir.

İhtiyaç analizi doğrultusunda üye firmalar için, kümelenme anlayışıyla, hedeflerine ulaşmak için tamamlamaları gereken faaliyetlerden oluşan ortak bir plan oluşturulur.

Proje boyunca yararlanılabilecek faaliyetler arasında, ihtiyaç analizi, eğitim ve danışmanlık faaliyetleri, yurt dışı pazarlama ve alım heyeti faaliyetleri bulunmaktadır.

► Yurt dışı marka tescil desteği

Şirketlerin yurt içi marka tescil belgesine sahip oldukları markalarının aşağıda belirtilen giderleri desteklenir:

- Yurt dışında tescil ettirilmesine ilişkin marka/patent bürosu hizmet, danışmanlık giderleri, markanın o ülkede başka bir şirket adına tescil ettirilmediğine ilişkin olarak yapılacak araştırma, inceleme, avukatlık ile ilgili bütün zorunlu giderleri
- Yurt dışında tescil ettirilmiş markalarının korunmasına ilişkin avukatlık giderleri

Yurt dışı marka tescil başvurusunun desteklenebilmesi için yurt dışı marka tescil başvurusunun yapılmış olması yeterlidir.

Marka yenileme giderleri destek kapsamında değildir.

Desteklenecek yurt dışı marka tescil faaliyetlerinde; Türk Mali imajına zarar verecek şekilde, ülke menşei farklı gösteren ifade, sembol, şekil, işaret veya ülke, şehir isimlerinin kullanılması durumunda, ilgili giderler destek kapsamında değerlendirilmez.

Yurt içi tescili ile yurt dışı marka tescil başvurusunun aynı şirket adına olması ve ilk tescilin yurt içinde gerçekleşmiş olması gerekir.

Bu kapsamdaki destek ödemelerinden yararlanılabilmesi için harcamayı gerçekleştiren şirket ile faturayı düzenleyen tarafın ilişkili kişi olmaması gerekmektedir.

Şirketler, marka tescili ve korunmasına yönelik destekten en fazla 4 yıl süresince yararlanabilir.

Başvuru süreci:

Destek kapsamında talep edilen her türlü bilgi ve belgenin DYS aracılığıyla iletilmesi gerekir. Başvuru sahibine yapılacak bildirimler DYS aracılığıyla yapılır. Destek sürecine ilişkin başvuruların alınması, incelenmesi ve sonuçlandırılması kapsamındaki tüm iş ve işlemler DYS üzerinden gerçekleştirilir. DYS üzerinden yapılan tüm başvuru ve bildirimlerde DYS üzerindeki başvuru ve bildirim tarihleri esas alınır.

1. İhracat

Şirketlerin yurt içi marka tescil belgesine sahip oldukları markalarının yurt dışında tescili ve korunmasına ilişkin giderleri, %50 oranında ve yıllık 750.000 TL'ye kadar desteklenir.

2. Hizmet

a) Eğitim hizmetleri

Yararlanıcıların yurt içi marka tescil belgesine sahip oldukları markalarının yurt dışında tescili ve korunmasına ilişkin giderleri %60 oranında ve yıllık en fazla 600.000 TL tutarında desteklenir.

b) Fuarlık hizmetleri

Yararlanıcıların yurt içinde tescil edilmiş markalarının yurt

dışında tesciline ve korunmasına ilişkin giderleri %50 oranında ve yıllık en fazla 600.000 TL tutarında desteklenir.

c) Gayrimenkul hizmetleri

Yararlanıcıların yurt içinde tescil edilmiş markalarının yurt dışında tesciline ve korunmasına ilişkin giderleri %50 oranında ve yıllık en fazla 600.000 TL tutarında desteklenir.

d) Kültürel ve yabancı endüstri hizmetleri

Yararlanıcıların ürünlerinin, hizmetlerinin veya yurt içinde tescil edilmiş markalarının yurt dışında tesciline ve korunmasına ilişkin giderleri %50 oranında ve yıllık en fazla 600.000 TL tutarında desteklenir.

e) Lojistik ve taşımacılık hizmetleri

Yararlanıcıların yurt içinde tescil edilmiş markalarının yurt dışında tesciline ve korunmasına ilişkin giderleri %50 oranında ve yıllık en fazla 600.000 TL tutarında desteklenir.

f) Sağlık ve spor turizmi hizmetleri

Sağlık turizmi sektöründe faaliyet gösteren yararlanıcıların yurt içinde tescil edilmiş markalarının yurt dışında tesciline ve korunmasına ilişkin giderleri %60 oranında ve yıllık en fazla 600.000 TL tutarında desteklenir.

g) Yönetim danışmanlığı hizmetleri

Yararlanıcıların yurt içinde tescil edilmiş markalarının yurt dışında tesciline ve korunmasına ilişkin giderleri %50 oranında ve yıllık en fazla 600.000 TL tutarında desteklenir.

h) Yeşil hizmetler

Yararlanıcıların yurt içinde tescil edilmiş markalarının yurt dışında tesciline ve korunmasına ilişkin giderleri %60 oranında ve yıllık en fazla 600.000 TL tutarında desteklenir.

i) Diğer sektörler

Yararlanıcıların yurt içinde tescil edilmiş markalarının yurt dışında tesciline ve korunmasına ilişkin giderleri %50 oranında ve yıllık en fazla 600.000 TL tutarında desteklenir.

► Yurt dışında gerçekleştirilen fuar katılımlarının desteklenmesi

Katılımcılar tarafından yurt dışı fuar organizasyonu kapsamında gerçekleştirilen fuar katılımları ve bireysel katılımlar, bir takvim yılı içinde başlayan en fazla 5 fuara mahsus olmak üzere yurt dışı fuar katılımcısının stant alanının metrekare cinsinden büyüklüğü dikkate alınmak suretiyle desteklenir.

Söz konusu desteğe esas tutar, yurt dışı fuar organizasyonlarında her fuar için ayrı ayrı belirlenir. Bireysel katılımı desteklenen sektörel nitelikteki uluslararası fuarlarda ise her fuar için ayrı ayrı belirlenebileceği gibi ülke ve/veya sektör bazında da belirlenebilir.

1. İhracat

Bakanlıkça görevlendirilen organizatörlerin, yurt dışı fuar organizasyonuna yönelik olarak Türk ihraç ürünlerinin, sektörlerin, katılımcıların veya yurt dışı fuar organizasyonunun tanıtım amacıyla yurt dışında gerçekleştirdikleri tanıtım faaliyetlerinden Genelge'de belirlenenlere ilişkin yapmış oldukları harcamalar %50 oranında desteklenir. Destek tutarı yurt dışı fuarın genel nitelikli olması halinde 1.500.000 Türk lirasını, sektörel nitelikli olması halinde 250.000 Türk lirasını, Bakanlıkça belirlenen yurt dışı prestijli fuarlardan biri olması halinde 750.000 Türk lirasını geçemez.

Bakanlık tarafından belirlenen fuarlarda gerçekleştirilecek yurt dışı fuar organizatöre tanıtım faaliyetleri ile yurt dışı fuar organizatörünce yurt dışı fuar katılımcılarının katılımıyla düzenlenecek ikili iş görüşmesi faaliyeti toplamda 2.000.000 TL'ye kadar en fazla %75 oranında, bu kapsam dışında kalan fuarlarda gerçekleştirilecek yurt dışı fuar organizatör tanıtım faaliyetleri ile yurt dışı fuar organizatörünce yurt dışı fuar katılımcılarının katılımıyla düzenlenecek ikili iş görüşmesi faaliyeti ise toplamda 1.000.000 TL'ye kadar en fazla %50 oranında desteklenir.

2. Fuarçılık hizmetleri

Yararlanıcıların ve iş birliği kuruluşlarının Bakanlık tarafından belirlenen yurt dışındaki hizmet sektörü fuarlarına veya münhasıran fuarcılık sektörüne yönelik faaliyetlere ilişkin fuar öncesinde ve fuar esnasında gerçekleştirecekleri organizasyon giderleri %50 oranında ve fuar başına en fazla 900.000 TL tutarında desteklenir.

► Tasarım desteği

Tasarım ve ürün geliştirme projesi uygun görülen şirket ile harcama yetkisi bulunan yurt içinde veya yurt dışında yerleşik şirket tarafından istihdam edilen tasarımcı/modelist/mühendis brüt ücretleri desteklenir.

Tasarım ve ürün geliştirme projesinin destek kapsamına alındığı tarihten itibaren tasarım ve ürün geliştirme projesi uygun görülen şirket yıllık izleme ve değerlendirmeye ilişkin gerekli bilgileri DYS'ye yükler. Şirket proje süresince yılda bir kez Bakanlıkça yerinde incelenir ve projeye ilişkin performans değerlendirme raporu hazırlanır. Hazırlanan rapor uyarınca şirket destek kapsamından çıkarılabilir. İlgili yılın harcamalarına ilişkin destek ödemesi, önceki yılın performans değerlendirme çalışması olumlu sonuçlandığında yapılabilir.

► Türk ürünlerinin yurt dışında markalaşması ve Türk mali imajının yerleştirilmesi ve Turquality'nin desteklenmesi

Turquality ve Marka Destek Programı kapsamında şirketlerin yurt içinde ve yurt dışında markalaşma sürecindeki harcamaları, Türk markalarının pazara giriş ve tutunmalarına yönelik gerçekleştireceği her türlü faaliyet ve organizasyonlara ilişkin giderler ile olumlu Türk mali imajının oluşturulması ve yerleştirilmesi için yurt içinde ve yurt dışında gerçekleştireceği her türlü harcamaları desteklenmektedir.

Tebliğ kapsamında belirtilen söz konusu desteklerden, Türkiye İhracatçılar Meclisi, İhracatçı Birlikleri, Üretici Dernekleri, Üretici Birlikleri, Türkiye'de ticari ve/veya sınai faaliyette bulunan şirketler yararlanabilir. Tebliğ uyarınca Marka/TURQUALITY destek programı kapsamına alınacak şirketin belirli bir iş yönetimi kalitesi, operasyonel mükemmellik düzeyi ve markalaşma potansiyeline sahip olması şartı aranır.

Başvuru şartları

- Başvuruda bulunan şirketin (ihracat kayıtlı satışları ile organik bağı bulunan şirketleri dahil) son üç takvim yılında ihracat yapmış olması şartıyla, başvuru tarihi itibarıyla ortalama ihracat tutarının 3 Milyon ABD dolarının üzerinde olması gerekir.
- Tebliğin 22. maddesinin 2. fıkrasında da belirtildiği üzere destek programı kapsamına alınmak üzere başvuruda bulunulan markanın yurt içi ve yurt dışı marka tescillerinin başvuru sahibi şirket veya bu şirketle organik bağı olan şirket ya da aynı holding/şirketler topluluğu bünyesinde yer alan bir şirket adına kayıtlı olması gerekir.
- Destek kapsamına alınan şirketle aynı holding çatısı altında bulunan şirketler ile kapsama alınan şirketle organik bağı bulunan şirketlere harcama yetkisi verilebilmektedir.
Organik bağ aşağıda belirtilen koşullardan birinin sağlanması durumunda oluşmaktadır:
- Destek kapsamına alınan şirket tüzel kişiliğinin en az %51 oranında ortak olduğu şirkete,
- Destek kapsamına alınan şirket hissesinin en az %51'ine sahip ortak ya da ortaklarının en az %51 oranında ortak olduğu şirkete,
- Destek kapsamına alınan şirketin halka açık bir anonim ortaklık olması halinde, halka açık kısım düşülmek suretiyle kalan hissenin %51'ine sahip şirkete, harcama yetkisi verilebilir.

► Küresel tedarik zinciri destek programı

Tedarikçi, "KTZ Proje Başvurusu ve Destek Ödemesi İçin İbraz Edilmesi Gereken Belgeler"de belirtilen belgelerle birlikte DYS

üzerinden proje başvurusunu Bakanlığa yapar.

Tedarikçilerin KTZ yetkinlik projesi başvurusunda bulunabilmesi için üretici olmaları gerekmektedir.

DYS üzerinden yapılan başvurular; Bakanlık tarafından içerik, şekil ve bütünlük açısından incelenir. Başvuru kapsamında sunulan belgelere yönelik olarak yapılan ön inceleme çalışmasında aşağıdaki konulardaki yetkinlikler değerlendirilir:

- a) Mevcut üretim yetkinliği ve geliştirme potansiyeli,
- b) Finansal performans,
- c) Bilgi sistemleri yönetimi,
- d) Organizasyon ve insan kaynakları.

KTZ yetkinlik projesi değerlendirme komisyonu; proje başvurularını, projelerin mevzuata uygunluğunu ve proje başvurularında belirtilen faaliyet ve faaliyetlere ilişkin giderleri değerlendirerek sonuçlandırır.

Bakanlık gerekli gördüğü durumlarda başvuru sahibi tedarikçinin Küresel Firma ile bağlantıya geçtiğini teyiden veya küresel firma hakkında Bakanlık yurt dışı temsilcisinden görüş alabilir.

KTZ Yetkinlik Projesi kapsamında aşağıdaki faaliyetlere ilişkin giderler desteklenir:

- a) Makine, ekipman, donanım harcamaları
- b) Yazılım harcamaları
- c) Eğitim ve danışmanlık hizmeti harcamaları
- d) Sertifikasyon, test/analiz, ürün doğrulama harcamaları.

10.6 Dâhilde işleme rejimi

Dâhilde işleme tedbirlerinin uygulama usul ve esasları daha önce, 99/13819 sayılı Dâhilde İşleme Rejimi Kararı ve 2002/6 numaralı Dâhilde İşleme Rejimi Tebliği ile düzenlenmiş iken 2005/8391 sayılı Dâhilde İşleme Rejimi Kararı ve 2005/1 numaralı Dâhilde İşleme Rejimi Tebliği ile önceki Karar ve Tebliğ yürürlükten kaldırılarak yeniden düzenlenmiş, 20.12.2006 tarihinden sonra düzenlenen Dâhilde İşleme İzin Belgelerine yönelik uygulamaya ise İhracat: 2006/12 sayılı Dâhilde İşleme Rejimi Tebliği ile yön verilmiş ve 2005/1 numaralı Dâhilde İşleme Rejimi Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni düzenlemede, dâhilde işleme izin belgesi yanında dâhilde işleme izni müessesesi oluşturulmuştur. Dâhilde işleme tedbirleri, genel olarak, ihrac edilen işlem görmüş ürünlerin elde edilmesinde kullanılan, ithali vergiye tabi eşyalara yönelik olarak uygulanacak rejimleri içermektedir.

13.04.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2016/8698 sayılı Karar ile 2005/8391 sayılı Dâhilde İşleme Rejimi Kararı'nda, 01.04.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Tebliğ'le "Dâhilde İşleme Rejimi Tebliği'nde (İhracat 2006/12)" bazı değişiklikler yapılmıştır.

Dâhilde işleme tedbirleri;

- İthalatta şartlı muafiyet sistemi,
- İthalat esnasında alınan vergilerin geri ödenmesi sistemi,

olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır.

10.6.1 İthalatta şartlı muafiyet

Dâhilde işleme izin belgesi veya dâhilde işleme iznine sahip ve Türkiye gümrük bölgesi içerisinde (serbest bölgeler hariç) yerleşik firmalara tanınmış bir muafiyettir. Söz konusu firmaların, ihraci taahhüt edilen işlem görmüş ürünlerin elde edilmesinde kullanılan (belge/ izin sahibi firma ve/veya yan sanayici firma tarafından) ve serbest dolaşımda bulunmayan hammadde, yardımcı madde (katalizör olarak kullanılanlar dâhil), yarı mamul, mamul ile değişmemiş eşya, ambalaj ve işletme malzemelerinin, bedelli ve/veya bedelsiz olarak ithaline, ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın ve bu ithalden doğan vergi kadar teminat alınarak izin verilir.

Teminat olarak; para, bankalar tarafından verilen teminat mektubu veya Hazine tahvil ve bonoları kabul edilmektedir.

Ancak Türkiye gümrük bölgesi içerisinde (serbest bölgeler hariç) yerleşik firmaların, belge veya izin kapsamında yapacakları işletme malzemesi ithalatında, ticaret politikası önlemleri uygulanarak katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi tahsil edilir.

10.6.2 İthalat esnasında alınan vergilerin geri ödenmesi

Sistem genel olarak serbest dolaşıma girmiş bir eşyanın, işlem görmüş ürünler şeklinde ihracı halinde ithalat esnasında alınan vergilerin (işletme malzemesine ilişkin KDV ve ÖTV hariç) geri ödenmesinden oluşmaktadır. Geri ödeme sisteminden yararlanmak için dâhilde işleme izin belgesi/dâhilde işleme izni alınması ve eşyanın geri ödeme sistemi kapsamında olduğunun gümrük idarelerince ithalat esnasında belgeye/izne ilişkin gümrük beyannamesine kaydedilmesi zorunludur. Ayrıca dâhilde işleme izin belgesi ile ilgili satır kodunun gümrük beyannamesi üzerine kaydedilmesi gerekmektedir.

10.6.3 Dâhilde işleme belgesi / izni

Bakanlıkça Türkiye gümrük bölgesinde (serbest bölgeler hariç) yerleşik firmalara;

- ▶ İthal eşyasının işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanıldığının tespitinin mümkün olması,
- ▶ Türkiye gümrük bölgesindeki (serbest bölgeler hariç) üreticilerin temel ekonomik çıkarları ile Türk malı imajının olumsuz etkilenmemesi,
- ▶ İşleme faaliyetinin, katma değer yaratan ve kapasite kullanımını arttıran bir faaliyet olması yanında, işlem görmüş ürünün rekabet edebilirliği ile ihracat potansiyelini arttıran koşullar yaratıyor olması,
- ▶ Firmaların, dâhilde işleme izin belgeleri / dâhilde işleme izinleri kapsamında gerçekleştirdiği performansı,

kriterleri çerçevesinde müracaat değerlendirilerek izin belgesi verilir.

Dâhilde İşleme Rejimine ilişkin işlemlerin bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla yapılmasına yönelik uygulama ve esasların belirlendiği 03.08.2005 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2005/9 sayılı Tebliğ, 01.04.2007 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2007/2 sayılı Dâhilde İşleme Rejimine İlişkin İşlemlerin Bilgisayar Veri İşleme Tekniği Yoluyla Yapılmasına Dair Tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Anılan 2007/2 sayılı Tebliğ uyarınca; Elektronik imza sertifikası (Telekomünikasyon Kurumu tarafından yetkilendirilmiş elektronik sertifika hizmet sağlayıcılarından temin edilir) sahibi kullanıcılar, Türkiye gümrük bölgesinde (serbest bölgeler hariç) yerleşik imalatçı- ihracatçı veya ihracatçılar adına, Dâhilde İşleme Rejimine ilişkin işlemleri bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla gerçekleştirebilmek için web sayfası vasıtasıyla elektronik ortamda Ticaret Bakanlığına müracaat ederler. Belge müracaatlarının değerlendirilmesi neticesinde, Bakanlık uygun bulduğu firmaların adına elektronik ortamda belge düzenler ve bu firmalara işlemlerini elektronik ortamda takip etme hakkı tanır.

Elektronik ortamda düzenlenen dâhilde işleme izin belgesi sahibi firmalar tarafından, belge kapsamındaki yurt içi alımlarda, BİLGE Sistemine dâhil olmayan gümrük idarelerinden gerçekleştirilen ihracatta, özel fatura kapsamındaki ihracatta, ihracat sayılan satış ve teslimlerde ve belgeden belgeye teslimlerde, ilgili gümrük beyannamesi ve belge orijinal nüshasının ithalat bölümüne gerekli düşümü yapılan alıma ilişkin fatura kayıtlarının, belge taahhüt hesabı kapatılıncaya kadar Bakanlık web sayfasından elektronik ortama aktarılması gerekmektedir.

10.6.3.1 Süresi

Dâhilde işleme izin belgesinin / dâhilde işleme izninin süresi sektöre göre, en fazla 12 aydır. Ancak, gemi inşa, komple tesis vb. ile üretim süreci 12 ayı aşan ürünler ve savunma sanayi alanına giren ürünlerin ihracına ilişkin düzenlenen belgenin / iznin süresi, proje süresi kadar tespit edilebilmektedir.

Belge kapsamında ilk ithalatın yapıldığı tarih esas alınmak suretiyle azami 3 ay olmak üzere Dâhilde İşleme İzin Belgelerine ek süre verilebilir. Dâhilde işleme izin belgesi kapsamında gerçekleştirilen ihracat değerinin belge ihracat taahhüdü değerine oranının en az %25 olması halinde, dâhilde işleme izin belgesine belge orijinal süresinin yarısı kadar ek süre verilebilir.

Firmaların, ek süre almak için en geç belge süresi sonundan itibaren 3 ay içerisinde elektronik ortamda Ticaret Bakanlığına müracaat etmeleri gerekmektedir.

Diğer taraftan, 1 Nisan 2016 tarihinden önce düzenlenmiş ve ihracat taahhüt hesabı henüz kapatılmamış dâhilde işleme izin belgeleri kapsamında, ihracat edilen eşyanın elde edilmesinde kullanılmayan ancak belge sahibi firmanın stoklarında bulunan ve bu durumu yeminli mali müşavir raporu ile tevsik edilen ithal eşyasının ihracat eşyası bünyesinde kullanılıp ihracat edilmesini teminen, 1 (bir) ay içerisinde elektronik ortamda müracaat edilmesi halinde, bu ek süre müracaatının uygun görüldüğü tarihten itibaren belge orijinal süresinin yarısı kadar haklı sebebe ilişkin olarak dâhilde işleme izin belgelerine ek süre verilebilir.

10.6.3.2 Yeni belge verilmesi

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

10.6.3.3 Dahilde işleme izin belgelerinin kapatılması

Belgenin kapatılması için ihracat süresi (ek süreler dâhil) bitiminden itibaren en geç 3 ay içerisinde, elektronik ortamda ve aynı zamanda gerekli bilgi ve belgelerle birlikte Bakanlıkça (İhracat Genel Müdürlüğü) belirlenen ilgili bölge müdürlüğüne müracaat etmeleri gerekmektedir. Dâhilde işlem izni ihracat taahhüdünü kapatmak için izin süresinin sonundan itibaren en geç 1 ay içerisinde ilgili Gümrük İdaresine gerekli belgelerle başvurulması gerekmektedir. Yapılan kapatma müracaatı geri alınmaz.

Belirtilen süre içerisinde kapatma müracaatında bulunmayan belge sahibi firmaların, elektronik ortamda gerekli uyarı yapıldığı da dikkate alınarak belge süresi sonundan itibaren 3 (üç) ayın bitimine kadar ihracat taahhüdünü kapatma müracaatında bulunmaları beklenir. Bu konuda, ayrıca yazı ile uyarı yapılmaz. Dâhilde işleme izni sahibi firmalar için ise, 10 iş günü içerisinde ilgili Gümrük İdaresince, 10 gün içerisinde ihracat taahhüdünü kapatma müracaatında bulunmaları bildirilir. Belirtilen sürede kapatma müracaatında bulunmayan firmalar adına düzenlenen Dâhilde İşleme İzin Belgeleri/Dâhilde İşleme İzinleri, İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliklerince/Gümrük İdaresince müeyyide uygulanarak re'sen kapatılır. Re'sen kapatma işlemi ilgili mercilere ve ilgili vergi dairesine ayrıca bildirilmez ancak Resmî Gazete'den takip edilir.

10.6.3.4 Dâhilde işleme tedbirlerine uyulmaması

Dâhilde İşleme Tedbirlerini, Dâhilde İşleme Rejimi ve belgede/izinde belirtilen esas ve şartlara uygun olarak yerine getirmeyenlerden;

- a. Şartlı muafiyet sistemi çerçevesindeki dâhilde işleme izin belgesi/ izni kapsamında ithal edilen ve Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere ihracatı gerçekleştirilmeyen eşyanın ithali esnasında alınmayan vergi,
- b. Şartlı muafiyet sistemi çerçevesindeki dâhilde işleme izin belgesi/ izni kapsamında ithal edilen ve serbest bölgelere gerçekleştirilen ihracata konu eşyanın, belge/izin süresi bitiminden itibaren 3 ay içerisinde başka bir ülkeye satışının yapılmaması, Yatırım Teşvik Belgesi veya bir başka belge/izin kapsamında Türkiye gümrük bölgesine ithalatının yapılmaması, serbest bölgelerde bulunan tesislerin yapımında kullanılmaması, serbest bölgelerde bulunan tesislerde makine-teçhizat, demirbaş kayıtlı eşya veya bunların parçası olarak kullanılmaması, serbest bölgelerde yerleşik gemi inşa faaliyetinde bulunan firmalara gemi inşasında kullanılmak üzere tesliminin yapılmaması, serbest bölgelerden gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarına satışının yapılmaması veya serbest bölgelerden kara, deniz ve hava taşıtlarına kumanya

olarak tesliminin yapılmaması durumunda, bu kapsamdaki ithalat esnasında alınmayan vergi,

- c. Belge/izin kapsamında izin verilen miktarın üzerinde ithalat yapılması halinde, bu kısma tekabül eden ithalattan doğan vergi,
- d. Belge kapsamında ithal edilen eşyanın tamamı ihraç edilen işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanılmış olsa dahi döviz kullanım oranının otomotiv sektöründe düzenlenen belgeler için %65'i, deri ve deri mamulleri ile çimento, cam, toprak ve seramik ürünleri sektöründe düzenlenen belgeler için %60'ı, tekstil ürünleri sektöründe düzenlenen belgeler için %65'i, konfeksiyon ve orman ürünleri sektöründe düzenlenen belgeler için %70'i, bunun dışında kalan sektörler için %80'i, ikincil işlem görmüş tarım ürünü taahhüdü içeren belgeler için %100'ü geçmesi halinde, bu oranı aşan kısma tekabül eden ithalatla ilgili alınmayan vergi,
- e. Belge/izin kapsamında ithal edilen işletme malzemesinin CIF ithal tutarının, gerçekleşen FOB ihraç tutarının %2'sinden (doğal taşlar ile kıymetli maden ve taş ihraç taahhüdü içeren belgelerde %10) fazla olması halinde, bu oranı aşan kısma tekabül eden ithalatla ilgili alınmayan vergi,
- f. Belge/izin kapsamında ithal edilen değişmemiş eşyanın CIF ithal tutarının, gerçekleşen FOB ihraç tutarının %1'inden fazla olması halinde, bu oranı aşan kısma tekabül eden ithalatla ilgili alınmayan vergi,
- g. Dâhilde işleme izin belgesinin/dâhilde işleme izninin iptal edilmesi halinde, belge/izin kapsamında varsa alınmayan vergi,
- h. Dâhilde İşleme İzin Belgesinin/İzninin re'sen kapatılması halinde, belge/izin kapsamında alınmayan vergi,

ithal tarihi itibarıyla Gümrük Kanunu ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil edilir. Ayrıca, ithal edilen ve süresi içerisinde ihracatı gerçekleştirilmeyen eşya için Gümrük Kanunu'nun 238. maddesi hükmü çerçevesinde gümrük vergilerinin 2 katı para cezası alınır.

Bu duruma istinaden, dâhilde işleme rejimi kapsamında bir gümrük yükümlülüğünün doğması halinde gümrük vergileri, ithal eşyasının dâhilde işleme rejimine ilişkin beyannamenin tescil tarihindeki vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurları göz önünde bulundularak hesaplanır. İthal eşyası, dâhilde işleme rejimine ilişkin beyannamenin tescil tarihinde, tarife kotaları ve tarife tavanları çerçevesinde tercihli tarife uygulamasından yararlanabilir durumda ise söz konusu eşyanın bu tercihli tarifeden yararlanabilmesi, serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil edildiği tarihte de mevcut tercihli tarifinin yürürlükte olmasına bağlıdır.

10.7 Teknoloji geliştirme bölgeleri

Teknoloji Geliştirme bölgeleri 06.07.2001 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4691 sayılı "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu" ile hayat bulmuştur. Söz konusu Kanun günümüze değin birçok değişikliğe uğramıştır. Kanun'un uygulamasına ilişkin 10 Ağustos 2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak 1 Mart 2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren, "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği" ile teknoloji geliştirme bölgelerinde gerçekleştirilecek faaliyetlere ve bu faaliyetlere ilişkin sağlanan teşviklere ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin iş birliği ile ülke sanayisinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması amacıyla teknolojik bilgi üretmek, üründe ve üretim yöntemlerinde yenilik geliştirmek, ürün kalitesini veya standardını yükseltmek, verimliliği artırmak, üretim maliyetlerini düşürmek, teknolojik bilgiyi ticarileştirmek, teknoloji yoğun üretim ve girişimciliği desteklemek, küçük ve orta ölçekli işletmelerin yeni ve ileri teknolojilere uyumunu sağlamak, Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulunun kararları da dikkate alınarak teknoloji yoğun alanlarda yatırım olanakları yaratmak, araştırmacı ve vasıflı kişilere iş imkânı yaratmak, teknoloji transferine yardımcı olmak ve yüksek/ileri teknoloji sağlayacak yabancı sermayenin ülkeye girişini hızlandıracak teknolojik alt yapıyı sağlamak amacıyla Teknoloji Geliştirme Bölgeleri'nin kurulabilmesine olanak sağlanmıştır.

Yönetici şirket, bu Kanun'un uygulanması ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar yönünden damga vergisinden, yapılan işlemler bakımından harçlardan ve Bölge alanı içerisinde sahip olduğu taşınmazlar dolayısıyla emlak vergisinden muaftır. Atık su arıtma tesisi işleten Bölgelerden, belediyelerce atık su bedeli alınmaz.

Yönetici şirketlerin uygulama kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, sadece bu bölgedeki yazılım, tasarım veya Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır. Bu istisna 01.01.2005 tarihinden itibaren, TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi yönetici şirketi ile bu bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine de uygulanmaktadır.

Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerden elde ettiği kazançlar, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamaz.

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nın söz konusu yetkisini kullanması ve Ar-Ge Tasarım merkezleri ile Teknopark şirketleri tarafından Bakanlık'a bildirilmesi kaydıyla uzaktan çalışan Ar-Ge ve tasarım personeli için 5746 Sayılı Kanun ile 4691 Sayılı Kanun kapsamındaki indirim ve teşviklerden yararlanılmaya devam edilebilecektir.

Bölgede çalışan; Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2028 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler.

Kapsam dışında tutulacak ücret uygulaması, Hazine ve Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı (Bakanlık) tarafından hazırlanan ve 12 Ağustos 2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği" ile belirlenmiştir.

Ar-Ge, tasarım ve destek personeline sağlanan gelir vergisi istisnasının uygulanabilmesi için, ilgili girişimci, Bölgede çalışan ve bu Yönetmeliğe göre tanımlanmış tüm Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin, Ar-Ge projelerindeki görev tanımlarını, nitelik ve çalışma sürelerini gösteren listeyi aylık olarak yönetici şirkete onaylatır, inceleme ve denetimlerde ibraz edilmek üzere saklar.

İstisna kapsamındaki çalışma sürelerinin hesabında haftada 45 saatin üzerindeki ve ek çalışma süreleri bu hesaplamada dikkate alınmaz. Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 2429 sayılı "Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanun"da belirtilen tatil günleri gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasında dikkate alınır. Hesaplamada küsuratlı sayılar bir üst tam sayıya iblağ edilir.

İstisna kapsamındaki destek personeli sayısı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Destek personeli sayısı hesabında küsuratlı sayılar bir üst tam sayıya iblağ edilir. Destek personelinin toplam Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşması hâlinde, brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere her türlü vergi istisnası uygulanır. Brüt ücretlerin aynı olması hâlinde, ücretine her türlü vergi istisnası uygulanacak destek personeli ise çalıştığı girişimci firma tarafından belirlenir. Ücretin brüte iblağ edilmesi gerektiği durumlarda brüt ücret Kanun'la sağlanan vergi teşvikleri dikkate alınmaksızın hesaplanır. Ar-Ge ve destek personelinin elde ettiği tüm gelirler (ücret, prim, ikramiye ve benzeri ödemeler) istisna kapsamına dâhildir. Kapsamdaki saat, oran, süre, ücret gibi konular aylık ve 30 gün esasına göre hesaplanır.

Diğer taraftan 7263 sayılı Kanun kapsamında, toplam personel sayısı 15'e kadar olan Teknoloji Geliştirme Bölgesi firmaları için ücreti üzerinden destek ve teşviklerden faydalanılabilecek destek personeli sayısı toplam personel sayısının yüzde 20'si olarak uygulanacaktır.

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 çalışan Ar-Ge ve tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere Bölge dışında geçirdiği sürelerle ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanı'nca belirlenen kısmı, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilmektedir. Bu kapsamda teşvikten yararlanılması için Bölge yönetici şirketinin onayının alınması ve Bakanlığın bilgilendirilmesi zorunludur. Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığı tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur.

Dışarıda geçirilen sürelerin sınırlarının kararlaştırılmasına yönelik olarak 2016/9091 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 11 Ağustos 2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmış olup, söz konusu karar kapsamında; teknoloji geliştirme bölgelerinde yer alan işletmelerde çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin bu merkezlerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla aşağıda belirtilen faaliyetlerin dışarıda yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda, teknoloji geliştirme bölgesi yönetici şirketinin onayının alınması ve Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, dışarıdaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerin %100'ü gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilecektir.

- Laboratuvar analiz, test ve deney çalışmaları,
- Diğer Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde yapılan çalışmalar,
- Saha araştırması,
- Prototip geliştirmeye yönelik faaliyetler,
- Projelerde görev alan personel ile sınırlı olmak kaydıyla bilimsel içerikteki etkinlikler.

Söz konusu Karar 1 Eylül 2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Ek olarak, 21.07.2022 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 5806 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2. maddesinin üçüncü fıkrası ile 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında 27.05.2022 tarihinde belirlenmiş olan oran %75'e artırılmış olup uygulama esasları aşağıda özetlenmektedir.

- Ar-Ge/tasarım merkezleri ve teknoloji geliştirme bölgeleri içinde çalışmakta olan personellerin kümüle oranda birbirini karşılayacak ve %75'i aşmayacak şekilde sürelerini merkez veya bölge içinde / merkez veya bölge dışında geçirmeleri durumunda ücretlerinin tamamı teşvik kapsamında değerlendirilecektir.
- Ar-Ge/tasarım merkezleri ve teknoloji geliştirme bölgeleri içinde çalışmakta olan personellerin kümüle oranda %75 oranını aşmaları ve merkez veya bölge dışında geçirilen sürelerinin merkez veya bölge içinde geçirilen süreden fazla olması durumunda hak kazanılan sürenin teşvike konu edilebilmesi için merkez veya bölge dışında çalışılan süreden ücretleri teşvike konu edilecek personel işverence belirlenecektir.
- Ar-Ge/tasarım merkezleri ve teknoloji geliştirme bölgeleri içinde çalışmakta olan personellerin toplam sürelerini merkez veya bölge dışında geçirmeleri durumunda ücretleri teşvike konu edilememektedir.

Teşvikten fazla faydalandığı durumlarda fazladan faydalanılan teşvik tutarları işverenden vergi ziyası cezası ve gecikme faizi olarak tahsil edilecektir.

Bölgede çalışan personelin gelir vergisi istisnasına tabi tutulan ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, her bir çalışan için Hazine ve Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır.

Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine herhangi bir karşılık beklemezsizin TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından hibe şeklinde sağlanan destekler ile diğer kurumların

bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları kurum kazancına dâhil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır. Öte yandan geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan yardımlar borç mahiyetinde olduğundan ticari kazançta dâhil edilmeyecektir.

Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde, bu zararlar istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilemeyecektir.

İstisna kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderlerin, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması gerekmektedir.

İstisna kapsamına giren ve girmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderler ile birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

Teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde sadece bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisnadır. Bu istisnadan yararlanılabilmesi için, yönetici şirketin onayı alınarak ilgili vergi dairesine başvuruda bulunulması gerekmektedir.

Öte yandan Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında Teknoloji Geliştirme Bölgeleri içerisinde gerçekleştirilen Ar-Ge ve tasarım faaliyetlerine yönelik olarak kamu kurum ve kuruluşları ile Kanun'la kurulan vakıflar veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge, yenilik ve tasarım projeleri için "10.8.1 Ar-Ge ve tasarım teşviki" bölümünde belirtilen destek ve teşviklerden bütün halinde yararlanılabilir. Bu durumda Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na göre sağlanan destek ve teşviklerden ayrıca yararlanılmaz.

26 Şubat 2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6676 sayılı Kanun'un 12. maddesi ile getirilen hüküm kapsamında teknoloji geliştirme bölgelerinde yer alan yönetici şirketler ayrıca emlak vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Ayrıca, söz konusu Kanun ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgeleri (İhtisas TGB) 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun kapsamına alınmıştır. Söz konusu bölgeler vergisel teşvik ve istisnalar bakımından teknoloji geliştirme bölgeleri ile aynı olanaklara sahip olacaklardır.

Kanun'la getirilen bir diğer değişiklik ile teknoloji geliştirme bölgelerinde Ar-Ge projelerinin maliyetini düşürmek için proje kapsamında yurt dışından yapılacak alımlar; gümrük vergisi, her türlü fon, damga vergisi ve harçtan müstesna tutulmuştur.

Bölge içerisinde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, yazılım ve/veya Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla 4691 sayılı Kanun'da yer alan vergisel teşviklerden bütün halinde yararlanabilirler. Bu durumda aynı yazılım ve/veya Ar-Ge projesi için Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'da yer alan vergisel teşviklerden ayrıca yararlanamazlar. Bölgede faaliyette bulunan girişimcilerden bu Kanunlarda (KVK, GVK ve 5746 sayılı Kanun) yer alan vergisel teşviklerden yararlanmak isteyenler, bu durumu Hazine ve Maliye Bakanlığına ve Bölge yönetici şirketine eş zamanlı olarak ayrıca bildirirler.

Genel Müdürlükçe belirlenen şekle uygun olarak hazırlanmış olan, Bölge yönetici şirket ve Bölgede bulunan girişimcilerin faaliyetlerine ilişkin, kendi serbest muhasebeci mali müşaviri veya yeminli mali müşavirince onaylı yıllık bilgiler her yılın Mayıs ayı sonuna kadar elektronik ortamda Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Genel Müdürlüğüne iletilir.

Yönetici şirket ve Bölgede faaliyet gösteren girişimciler ile Bölgede çalışan Ar-Ge ve destek personelinin yararlandıkları istisna ve muafiyetleri yönünden Hazine ve Maliye Bakanlığınca denetlenir. Bu denetim, yönetici şirketlerin sorumluluğunu kaldırmaz.

Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığına tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur.

1 Temmuz 2017 tarihinde yürürlüğe giren 7033 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemelere göre; desteklenecek programlar alanında (matematik, fizik, kimya, biyoloji lisans programları ile Yükseköğretim Kurulundan alınan görüş üzerine Bakanlıkça belirlenecek diğer programlar,) Ar-Ge personeli istihdam eden Teknoloji Geliştirme Bölgesi firmalarının, 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 karşılanacağı açıklanmıştır. Söz konusu düzenlemeye ilişkin ilgili destek "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği"ne de eklenmiş olup, aşağıdaki şartlara bağlanmıştır.

Söz konusu şartlara göre;

- Her bir Teknoloji Geliştirme Bölgesi firmasına sağlanacak destek, ilgili ayda Teknoloji Geliştirme Bölgesi firmasına istihdam edilen toplam personel sayısının yüzde onu ile sınırlanmıştır. (Bu sayının küsuratlı çıkması halinde tama bağlanmaz.)
- Söz konusu destek, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri yönetici şirketlerinde istihdam edilen temel bilimler mezunu Ar-Ge personeli için de uygulanacaktır.
- İstihdam edilecek personelin 01.07.2017 (dahil) tarihinden sonra işe alınması ve ilgili Teknoloji Geliştirme Bölgesi firmasında ilk kez işe girmiş olması gerekmektedir.
- Yönetici şirketler, istihdam edilen personelin işe alınması ve işten ayrılması durumları ile ilgili hususları Bakanlığa yazılı veya elektronik ortamda bildirmekle yükümlüdür.
- İşletmeler taleplerini öncelikle Bölge yönetici şirketine bildirir, yönetici şirketin talebin uygunluğunu değerlendirmesinin akabinde uygun gördüğü başvuruyu portal üzerinden Bakanlığa iletir. Bakanlıkça uygun bulunması halinde ise Bakanlık başvurusu onaylar.
- Desteğe ilişkin yapılacak ödemeler, destek kapsamındaki personele ilişkin sigorta primi gün sayısı dikkate alınarak Bakanlıkça aylık dönemler halinde gerçekleştirilir.
- Destek kapsamında ödemelerin yapılabilmesi için yukarıdaki şartların sağlandığını ve firma tarafından ilgili personele dönem ücretlerinin ödendiğini gösteren raporun Bakanlığa sunulması gerekmektedir. Bakanlıkça uygun görülen tutar, raporun teslim edildiği tarihi takip eden ayın sonuna kadar firmanın bildirdiği banka hesabına ödenir.

Öte yandan, 19 Ekim 2017 tarihinde yayımlanan Karar (2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı) ile Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde yürütülen Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için iki önemli şartın gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

1. Gayrimaddi hakkın patent / fonksiyonel patente bağlanma şartı:

27 Mart 2018 tarihli 2. mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan 7103 sayılı Kanun'un 51'inci maddesi ile yapılan, 4691 sayılı Kanun'un geçici 2. maddesindeki değişikliklere göre, söz konusu istisnadan yararlanabilmek için, 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 uygulanabilmesi hakkında Cumhurbaşkanı'nın yetki verilmiştir. Bu düzenlemenin uygulanabilmesi için yeni bir Cumhurbaşkanı Kararı yayımlanması beklenmektedir.

Faydalı model belgesi, tasarım tescil belgesi, telif hakkı tescil belgesi, entegre devre topografyası tescil belgesi, yeni bitki çeşitlerine ait ıslahçı hakkı tescil belgesi vb. belgeler fonksiyonel olarak patente eşdeğer belge olarak kabul edilecektir.

Karar hükümleri, sipariş üzerine yapılan ve doğabilecek tüm gayrimaddi hakların sözleşme hükümleri çerçevesinde siparişi verene ait olacağı işlerde olduğu gibi faaliyeti gerçekleştiren lehine gayrimaddi hak doğmayan durumlarda, mükelleflerin bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği kazançları kapsamamaktadır.

Son 5 hesap döneminin ortalaması dikkate alınmak suretiyle;

- Gayrimaddi haklardan elde edilen yıllık brüt gelirleri 30 milyon TL'yi ve
- Dahil olduğu şirketler grubunun (herhangi bir gruba dahil değilse kendisinin) yıllık net satış hasılatı toplamı 200 milyon TL'yi

aşmayan mükelleflerin Ar-Ge faaliyetlerine yönelik patentlenebilirlik kriterlerini (yenilik, buluş basamağı, sanayiye uygulanabilirlik gibi) taşıyan gayrimaddi haklardan ve ilgili mevzuat kapsamında aranan şartları haiz tasarım faaliyetlerinden doğan gayrimaddi haklardan elde ettikleri kazançları Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca alınan proje bitirme belgesine dayanılarak istisnadan yararlanılması mümkündür. Bu durumda patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer bir başka belge aranmayacaktır. Proje bitirme belgesinin düzenlenmesine ilişkin hususlar Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca belirlenecektir.

Diğer taraftan, bu karar kapsamında ilgili mevzuat çerçevesinde telif hakkı tescil belgesine bağlanan yazılım faaliyetlerinden elde edilen kazançlar için mezkûr istisnadan yararlanılması mümkündür.

2. İstisnanın nitelikli harcamanın toplam harcama içindeki oranına göre tespit edilmesi:

Söz konusu BKK'da, teknoloji geliştirme bölgesinde kazanç elde eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kazançlarının gayrimaddi hakların satışı, devri ve kiralanmasından elde edilmesi durumunda, bu kazançların kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için belirlenen diğer bir önemli unsur ise söz konusu kazancın nitelikli harcamaların toplam harcama içindeki payı ile sınırlanıyor olmasıdır. Bu unsur ile ilgili BKK'da belirtilen hükümler şöyledir:

- İstisnadan yararlanacak kısım, kazancı doğuran faaliyet kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların toplam harcamalara oranı kullanılarak hesaplanır.
- Bu hesaplamada dikkate alınacak nitelikli harcamalar gayrimaddi hakkın elde edilebilmesi için, mükellefin kendisi tarafından yapılan ve gayrimaddi hak ile doğrudan bağlantılı harcamalar ile ilişkisiz kişilerden sağlanan ve aynı mahiyeti taşıyan fayda ve hizmet bedellerinin toplamıdır.
- Bu harcamalardan aktifleştirilerek amortisman tabii tutulması gerekenler de gerçekleştirildikleri dönemde amortisman öncesi tutarlarıyla bu hesaplamada dikkate alınabilecektir.
- Nitelikli harcama ve toplam harcama tutarının tespitinde aşağıdaki hükümler geçerli olacaktır.
- Mükellef tarafından yapılsa dahi faiz giderleri ve bina maliyetleri gibi yürütülen yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetiyle doğrudan ilişkili olmayan her türlü maliyet unsuru hem toplam harcamalar hem de nitelikli harcamalar dışında tutulacaktır.
- İstisnanın uygulanacağı kazanç kısmının tespitinde, gayrimaddi 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 edilebilir.)
- Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar, bu bölgelerde faaliyette bulunan bir başka kurumla devir, birleşme veya bölünme

işlemine girilmesi haline, devralınan, birleşilen veya bölünen kurum tarafından daha önce bu bölgelerde yapılmış olan nitelikli harcama da aynı muameleye tabi tutulabilecektir.

h. Mükellefler, istisna kazancın hesabında nitelikli harcama tutarını %30'una kadar arttırabilecek, ancak, bu şekilde arttırılan nitelikli harcama tutarı toplam harcama tutarını aşamayacaktır.

10.8 Ar-Ge/tasarım merkezleri

Kurumların ve gerçek kişilerin gerçekleştirdiği Ar-Ge projelerine ilişkin olarak belirli şartlar dâhilinde bağımsız kuruluşlar tarafından destek verilebilmesinin yanı sıra vergi kanunlarımızda yer alan birtakım düzenlemeler ile bu projeler itibarıyla belirli şartlar dâhilinde bölgesel teşviklerden yararlanılabilmesi imkânı da yaratılmıştır. Gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında Ar-Ge harcamaları için daha önce vergi erteleme müessesesi işletilmekte iken, bu kanunlarda yapılan değişiklikler sonrasında "Ar-Ge İndirimi" uygulamasına geçilmiştir. Bununla birlikte, 12.03.2008 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak 1 Nisan 2008 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5746 sayılı "Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun" ile Ar-Ge faaliyeti gerçekleştiren ve gerçekleştirecek olan mükelleflere pek çok indirim, istisna, destek ve teşvik sağlanması amaçlanmıştır. Bunun yanında, Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 5/B maddesiyle araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlardan 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren elde edilen kazanç ve iratlara yönelik istisna uygulaması getirilmiştir.

Son olarak, 26 Şubat 2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak 1 Mart 2016 tarihinde yürürlüğe giren 6676 sayılı "Araştırma, Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile 5746 sayılı "Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun" ile 4691 sayılı "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu"nda birçok değişiklik yapılmış ve ilave destek unsurları getirilmiştir.

5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indirimine ilişkin olarak hazırladığımız özet tablo Rehber'in "3.10.1 Ar-Ge indirimi" başlıklı bölümünde dikkatinize sunulmaktadır. Bu bölümde ise 5746 sayılı Kanun'daki indirim, istisna, destek ve teşviklere ilişkin hükümler hakkında ayrıntılı açıklamaların ardından, Ar-Ge yardımları hakkındaki değerlendirmelerimize yer verilmektedir.

10.8.1 Ar-Ge ve tasarım teşviki

5746 sayılı "Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun" 12.03.2008 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak 1 Nisan 2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. 1 Mart 2016 tarihinde yürürlüğe giren 6676 sayılı Kanun ile 5746 sayılı Kanun'da önemli değişiklikler yapılmıştır.

5746 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler 31.12.2028 tarihine kadar geçerli olup, uygulama ve denetime ilişkin usul ve esasları düzenleyen "Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği" 1 Mart 2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 10 Ağustos 2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

10.8.1.1 Tanımlar

a. Ar-Ge merkezi

Ar-Ge ve yenilik projelerini veya sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere kurulan ve dar mükellef kurumların Türkiye'deki iş yerleri dâhil, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurt içinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve en az otuz tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimleri ifade etmektedir.

1 Mart 2016 tarihinde yürürlüğe giren 6676 sayılı Kanun ile Cumhurbaşkanı, Ar-Ge Merkezi kurmak için gerekli en az Ar-Ge personeli sayısını sektörler itibarıyla farklılaştırmaya ve 30 olarak belirlenmiş personel sayısını 15'e düşürmeye yetkili kılınmıştır.

3 Temmuz 2017 tarihli ve 2017/10609 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 1 Ağustos 2016 tarihli ve 2016/9093 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'ndaki Avrupa Topluluğunda Ekonomik Faaliyetlerin İstatistikî Sınıflaması (NACE Rev.2)'na göre Ar-Ge merkezlerinde istihdam edilecek Ar-Ge personeli sayısı 30 tam zaman eşdeğer (TZE) olarak belirlenen NACE kodlarında değişiklik yapılmıştır.

Söz konusu sayı, Avrupa Topluluğunda Ekonomik Faaliyetlerin İstatistikî Sınıflaması'na (Nace Rev.2) göre aşağıda belirtilen sınıflarda yer alan sektörler için otuz olarak uygulanacaktır.

a) C - İmalat başlığı altında yer alan:

- 29.10 - Motorlu kara taşıtlarının imalatı
- 29.10.01 - Kamyonet, kamyon, yarı römorklar için çekiciler, tankerler, vb. 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, trolleybüs, metrobüs, vb. yolcu nakil araçlarının imalatı
- 29.10.07 - Özel amaçlı kara taşıtlarının imalatı (amfibi araçlar, çöp kamyonu, yol temizleme araçları, zırhlı nakil araçları, mikserli kamyon, vinçli kamyon, itfaiye aracı, ambulans, motorlu karavan vb.)
- 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

Söz konusu Karar 11 Ağustos 2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

b. Ar-Ge projesi

Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak ayrı ve/veya nakdî destek tutarları, sonuçta doğacak fikri mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan projeyi,

c. Tasarım faaliyeti

Sanayi alanında ve 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 tümünü ifade etmektedir.

6676 sayılı Kanun ile tasarım faaliyetleri de 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge faaliyetlerine yönelik teşvik ve destekler kapsamına alınmıştır.

11 Ağustos 2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2016/9094 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Avrupa Topluluğunda Ekonomik Faaliyetlerin İstatistikî Sınıflaması'na (NACE Rev.2) göre aşağıda belirtilen alanlarda katma değer ve rekabet avantajı yaratma potansiyelini haiz, ürün veya ürünlerin işlevselliğini artırma, geliştirme, iyileştirme ve farklılaştırmaya yönelik yenilikçi faaliyetlerin tümü tasarım faaliyeti olarak dikkate alınacağı kararlaştırılmıştır.

a) J - Bilgi ve İletişim başlığı altında yer alan;

- 59.11 - Sinema Filmi, Video ve Televizyon Programları Yapım Faaliyetleri

59.12 - Sinema Filmi, Video ve Televizyon Programları Çekim Sonrası Faaliyetleri

b) M - Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler başlığı altında yer alan;

74.10 - Uzmanlaşmış Tasarım Faaliyetleri (74.10.03 hariç)

c) R - Kültür, Sanat, Eğlence, Dinlenme ve Spor başlığı altında yer alan;

- Gösteri Sanatlarını Destekleyici Faaliyetler

Söz konusu Karar 11 Ağustos 2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

ç. Tasarım merkezi

Tasarım projelerini veya sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürütülen tasarım faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere kurulan ve dar mükellef kurumların Türkiye'deki iş yerleri dâhil, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurt içinde tasarım faaliyetlerinde bulunan ve en az on tam zaman eşdeğer tasarım personeli istihdam eden, yeterli tasarım birikimi ve yeteneği olan birimleri,,

d. Tasarım projesi

Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynı veya nakdî destek tutarları, sonuçta doğacak fikri mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve tasarım faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde tasarımcı tarafından yürütülen projeyi,

e. Rekabet öncesi işbirliği projeleri

Birden fazla kuruluşun; ölçek ekonomisinden yararlanmak suretiyle yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlayarak verimliliği artırmak ve mevcut duruma göre daha yüksek katma değer sağlamak üzere, rekabet öncesinde ortak parça veya sistem geliştirmek ya da platform kurabilmek amacıyla yürütecekleri, Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine yönelik olarak yapılan ve fizibiliteye dayanan iş birliği anlaşması kapsamında, bilimsel ve teknolojik niteliği olan projeleri,

f. 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 10 yıl önce almış kişilerin, teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerini, desteği veren merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından desteklenmesi uygun bulunan bir iş planı çerçevesinde, katma değer ve nitelikli istihdam yaratma potansiyeli yüksek teşebbüslere dönüştürebilmelerini teşvik etmek için yapılan sermaye desteğini,

g. Ar-Ge personeli

Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı ve teknisyenleri;

- **Araştırmacı:** Ar-Ge faaliyetleri ile yenilik tanımı kapsamındaki projelerde, yeni bilgi, ürün, süreç, yöntem ve sistemlerin tasarım veya oluşturulması ve ilgili projelerin yönetilmesi süreçlerinde yer alan en az lisans mezunu uzmanları,
- **Teknisyen:** Meslek lisesi veya meslek yüksekokullarının tasarım, teknik, fen veya sağlık bölümlerinden mezun, teknik bilgi ve deneyim sahibi kişileri,

ğ. Tasarım personeli

Tasarım faaliyetlerinde doğrudan görevli tasarımcı ve teknisyenleri,

- **Tasarımcı:** Tasarım faaliyetleri kapsamındaki projelerin gerçekleştirilmesi ve ilgili projelerin yönetilmesi süreçlerinde yer alan, üniversitelerin; mühendislik, mimarlık veya tasarım ile ilgili bölümlerinden mezun en az lisans derecesine sahip kişiler

ile tasarım alanlarından herhangi birinde en az lisansüstü eğitim derecesine sahip diğer kişileri,

h. Destek personeli

Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personeli,

i. Desteklenecek programlar

Yükseköğretim kurumlarının matematik, fizik, kimya ve biyoloji lisans programları ile Yükseköğretim Kurulundan alınan görüş üzerine Bakanlıkça belirlenecek diğer programları,

j. Kamu personeli

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun eki (I), (II), (III) ve (IV) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinde, il özel idareleri ve belediyeler ile bunlara bağlı kuruluşlarda, üyelerinin tamamı köylerden oluşan birlikler dışındaki mahalli idare birliklerinde, döner sermayeli kuruluşlarda, kanunla kurulan fonlarda, kefalet sandıklarında, kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile 5018 sayılı Kanun kapsamı dışındaki özel bütçeli kamu idarelerinde çalışan memurlar ile diğer kamu görevlilerini ve diğer personeli (Bu kamu görevlilerinin ilgili mevzuat kapsamında sahip oldukları özlük haklarına sahip olmayanlardan geçici olarak ve proje süresiyle sınırlı olarak istihdam edilenler bu Kanun uygulamasında kamu personeli sayılmaz.),

k. TÜBİTAK

Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumunu,

ifade etmektedir.

10.8.1.2 İndirim, istisna, destek ve teşvikler

10.8.1.2.1 Ar-Ge ve tasarım indirimi

Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi iş birliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının "Ar-Ge İndirimi"ne ilişkin hükümleri çerçevesinde ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır.

Cumhurbaşkanı'nca belirlenen kriterleri haiz Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadar yukarıdaki esaslar dâhilinde indirim konusu yapılabilir. Bu indirimden yararlanacak işletmelerin, Cumhurbaşkanı'nca belirlenen kriterler doğrultusunda faaliyet raporu ve ekinde Bakanlıkça istenen belgeleri ibraz etmeleri esastır.

Söz konusu kriterlere yönelik, 10 Ağustos 2016 tarihinde 2016/9092 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Resmî Gazete'de yayımlanmış ve belirlenen aşağıdaki göstergelerden herhangi birinde bir önceki yıla göre en az %20 artış sağlayan Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde Ar-Ge harcamalarının bir önceki yıla göre artan kısmının %50'si kadar ilave indirim hakkının mümkün olacağı kararlaştırılmıştır:

- ▶ Ar-Ge veya tasarım harcamasının toplam ciro içindeki payı.
- ▶ Tescil edilen ulusal veya uluslararası patent sayısı.
- ▶ Uluslararası destekli proje sayısı.

- Lisansüstü dereceli araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı.
- Toplam araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı.
- Ar-Ge sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranı.

Söz konusu Karar 10 Ağustos 2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bu harcamalar, aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

10.8.1.2.2 Gelir vergisi stopajı teşviki

Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge, yenilik veya tasarım projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi iş birliği projelerinde ve teknoloji sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan vergiden, 01.01.2022 tarihinden önce Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 32. maddesinde düzenlenen asgari geçim indirimi, 01.01.2022 tarihinden sonra GVK'nın 23. maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen asgari ücret istisnasına isabet eden vergi düşüldükten sonra kalan vergi tutarının; doktoralı olanlar ile desteklenecek programlardan birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için %95'i, yüksek lisanslı olanlar ile desteklenecek programlardan birinde lisans derecesine sahip olanlar için %90'ı ve diğerleri için %80'i, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir.

Ayrıca, Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde doktora mezunu personelin üniversitelerde Ar-Ge ve yenilik alanında ders vermesi ve bu dersin içeriğinin Ar-Ge, yenilik, teknoloji, inovasyon, girişimcilik gibi hususlarla ilgili olduğunun üniversiteler tarafından tevsik edilmesi ve ilgili Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetimi tarafından onaylanarak Bakanlığa bildirilmesi veya Ar-Ge ve tasarım personelinin, 4691 sayılı Kanun kapsamında kurulan teknoloji geliştirme bölgelerinde bulunan girişimcilere mentorluk yapması ve bu mentorluk faaliyetinin, teknoloji geliştirme bölgesi yönetici şirketi tarafından tevsik edilmesi ve ilgili Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetimi tarafından onaylanarak Bakanlığa bildirilmesi durumunda, mentorluk faaliyeti ve ders saatine karşılık gelen sürelerin toplamda haftalık 8 saati aşmamak şartıyla, bu çalışmalarını gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. Buna ilave olarak gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde çalışan personelin toplam sayısının veya teşvike konu edilen toplam çalışma sürelerinin yüzde 75'ini aşmamak kaydıyla "Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği"nin 10'uncu maddesinin 4'üncü fıkrasında belirtilen durumlar haricinde bu merkezler dışında geçirilen süreler de ilgili Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetimi tarafından Bakanlığa bildirilmesi durumunda gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir.

Gelir vergisi stopajı teşvikinin hesaplanmasında, bu kapsamdaki personelin fiilen Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine ayırdıkları zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınır. Tam zamanlı olarak çalışanların hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanun'da belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu teşvik kapsamında değerlendirilir. Haftalık 45 saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu teşviktan faydalanamaz. Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerinde kısmi zamanlı olarak çalışan personelin hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile

2429 sayılı Kanun'da belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretleri gelir vergisi stopajı teşvikinin uygulamasında dikkate alınmaz.

- Ayrıca gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanacak mükellefler için;
- Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde, Değerlendirme ve Denetim Komisyonu karar tutanağının düzenlendiği, rekabet öncesi iş birliği projelerinde, proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği,
 - Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge, yenilik veya tasarım projesinin onaylandığı,
 - Teknoloji sermaye desteklerinde, kamu idaresiyle imzalanan proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği Teknoloji merkezi işletmeleri ile Ar-Ge merkezleri ve tasarım merkezlerinde yürütülen, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından desteklenen veya TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge, yenilik veya tasarım projeleri yeniden incelemeye tabi tutulmaksızın, Ar-Ge, yenilik veya tasarım projelerine yönelik destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği, Türkiye'nin anlaşmalarla taraf olduğu ikili ya da çok taraflı uluslararası Ar-Ge iş birliği programları fonlarından malî olarak desteklenen Ar-Ge, yenilik veya tasarım projelerini yürüten işletmeler TÜBİTAK'ın onay yazısının düzenlendiği,

tarihten itibaren gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılabileceği de ilgili Tebliğ'de ifade edilmiştir.

Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin bu merkezlerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Ar-Ge veya tasarım merkezi dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda, Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetiminin onayının alınması ve Bakanlığın bilgilendirilmesi kaydıyla, merkez dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca belirlenen kısmi gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir.

Cumhurbaşkanı'nca tespit edilecek faaliyetler kapsamında Ar-Ge veya tasarım merkezi dışında geçirilecek sürelerin proje kapsamında ve zorunlu olduğunun tevsiki ve sorumluluğu, Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetimine aittir. Bu kapsamda teşviktan yararlanmış olan Ar-Ge veya tasarım personeline ilişkin liste projeler itibarıyla Bakanlığa sunulan yıllık faaliyet raporlarında bildirilir.

Lisansüstü eğitimde geçirilecek süre, üniversiteden onaylı ders programı dikkate alınarak ilgili Ar-Ge veya tasarım merkezinin onayı ile hesaplanır. Bu hesaplamlarda lisansüstü eğitimde alınan dersler kapsamında yapılacak araştırmalar da değerlendirilir. Yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yıllık, doktora yapanlar için iki yıllık sürelerin uygulamasında kayıt dondurma kapsamında geçen süreler dikkate alınmaz.

Ar-Ge veya tasarım merkezleri alanı dışında gerçekleştirilen faaliyetler ile lisansüstü eğitim kapsamında dışarıda geçirilen süreler, sağlanan indirim, destek ve teşvik unsurlarından da yararlandırılır.

Ar-Ge veya tasarım merkezleri alanı dışında gerçekleştirilen faaliyetler ile lisansüstü eğitim kapsamında dışarıda geçirilen sürelerle ilişkin ücretlerden; gerçek yol giderleri dâhil olmak üzere yol, konaklama, gündelik gibi adlar altında gider karşılığı olarak yapılan ödemeler ile sağlanan menfaatler destek ve teşvik kapsamında değerlendirilmez.

Dışarıda geçirilen sürelerin sınırlarının kararlaştırılmasına yönelik olarak 2016/9091 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 11 Ağustos 2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmış olup, söz konusu

karar kapsamında; Ar-Ge veya tasarım merkezleri veya teknoloji geliştirme bölgelerinde yer alan işletmelerde çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin bu merkezlerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla aşağıda belirtilen faaliyetlerin Ar-Ge veya tasarım merkezi dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda, Ar-Ge ve Tasarım merkezi yönetiminin veya teknoloji geliştirme bölgesi yönetici şirketinin onayının alınması ve Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, merkez dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerin %100'ü gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilecektir.

- Laboratuvar analiz, test ve deney çalışmaları,
- Diğer Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde yapılan çalışmalar,
- Saha araştırması,
- Prototip geliştirmeye yönelik faaliyetler,
- Projelerde görev alan personel ile sınırlı olmak kaydıyla bilimsel içerikteki etkinlikler.

Gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Kısırlı sayılar tama iblağ edilir. Destek personelinin toplam tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşması hâlinde, brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere teşvik uygulanır. Brüt ücretlerin aynı olması hâlinde, ücretine gelir vergisi teşviki uygulanacak destek personeli işverence belirlenir. Ar-Ge merkezi veya tasarım merkezi yöneticisi, görev tanımı ve niteliğine göre Ar-Ge personeli, tasarım personeli veya destek personeli olarak dikkate alınır.

Gelir Vergisi Kanunu'na ilave edilen geçici madde hükmü sebebiyle söz konusu maddede belirtilen süreler dâhilinde 5746 sayılı Kanun kapsamında yukarıda detaylarına yer verilen gelir vergisi stopajı teşvikine ilişkin düzenlemelerden bu maddeye aykırı olanların uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

10.8.1.2.3 Sigorta primi işveren hissesi 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 projelerinde, rekabet öncesi iş birliği projelerinde ve teknoloji sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge personeli ile destek personelinin; Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin, Kanun kapsamındaki faaliyetleri karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı; 4691 sayılı Kanun'un geçici 2. maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna tutulmuş personelin gelir vergisi istisnasının uygulandığı sürece gelir vergisinden istisna tutulan ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır.

Sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğer sayısı toplam tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının %10'una aşamaz. Kısırlı sayılar tama iblağ edilir. Destek personelinin toplam tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşması hâlinde, brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere sigorta primi işveren hissesi teşviki uygulanır. Brüt ücretlerin aynı olması hâlinde, sigorta primi işveren hissesi teşviki uygulanacak destek personeli işverence belirlenir.

Sigorta primi işveren hissesi desteği uygulamasında, bu kapsamdaki personelin Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine ayırdıkları zamanın, toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınır.

Kapsama giren personelin Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetleriyle ilgili çalışmalarının işyerinin haftalık çalışma saatinin tamamını doldurması hâlinde çalışılan haftaya ilişkin hafta tatili, sigorta primi işveren hissesi desteği uygulamasında dikkate alınır. Kapsama giren personelin ay içindeki çalışmalarının tamamının Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetleriyle ilgili olması hâlinde yıllık ücretli izin süreleri ile 2429 sayılı Kanun'da belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu destek kapsamında değerlendirilir.

Diğer taraftan, gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu geçemez.

Sigorta primi desteğinin uygulama usul ve esasları 25.09.2008 tarih ve 2008-85 sayılı ile 06.02.2009 tarih ve 2009-21 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Genelgesi ile belirlenmiştir.

10.8.1.2.4 Damga vergisi istisnası

Bu Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlardan "5746 Sayılı Kanuna İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği"nde yer verilen şartlar dâhilinde damga vergisi alınmaz.

Bu çerçevede, Kanun ve Yönetmelik kapsamındaki Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde istihdam edilen personele münhasıran bu görevleri ile ilgili olarak yapılan ücret ödemeleri nedeniyle düzenlenen kâğıtlara da istisna uygulanması mümkün bulunmaktadır.

10.8.1.2.5 Teknogirişim sermayesi desteği

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından teknogirişim sermaye desteği alabilecek durumda bulunanlara bir defaya mahsus olmak üzere teminat alınmaksızın 100.000 Türk lirasına kadar teknogirişim sermayesi desteği hibe olarak verilir. Ar-Ge projelerinin desteklenmesi amacıyla ödeneği bulunan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tümü tarafından yapılan ödemelerin toplamı, her takvim yılı için 50.000.000 Türk lirasını geçemez.

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 özsermayenin yüzde yirmisini aşmayan kısmı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesi uyarınca beyan edilen gelirin ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır. İndirim konusu yapılacak tutar yıllık olarak 500.000 Türk lirasını aşamaz.

Bu oranları ve parasal sınırı yarısına kadar indirmeye veya dört katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir. Teknogirişim sermayesi desteğine konu projelerin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin iki yıl içerisinde ilgili projenin finansmanında kullanılmayan kısmı için indirim dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

10.8.1.2.6 Rekabet öncesi işbirliği projeleri

Rekabet öncesi iş birliği projelerinde iş birliğini oluşturan kuruluşların bu iş birliğine yaptıkları katkılar, iş birliği anlaşmasında belirtilen özel bir hesapta izlenir. Özel hesaba aktarılan bu tutarlar, harcamanın yapıldığı dönemde katkı sağlayan kuruluşların Ar-Ge ve tasarım harcaması olarak kabul edilir ve proje dışında başka bir amaç için kullanılamaz. Proje hesabında toplanan tutarlar, proje özel hesabı açan kuruluşun kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmaz. Rekabet öncesi iş birliği proje bütçesinin en fazla yüzde ellisine kadarlık kısmı, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulan ödenekle sınırlı olmak üzere geri ödemesiz olarak desteklenebilir.

10.8.1.2.7 Nakit desteklerin kayıtlarda izlenmesi

Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge ve yenilik ile tasarım projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fon, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamalarında vergiye tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge ve tasarım harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmaz. Bu fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilâve dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır.

10.8.1.2.8 Gümrük vergisi istisnası

Ar-Ge, yenilik ve tasarım projeleri ile ilgili araştırmalarda kullanılmak üzere ithal edilen eşya, gümrük vergisi ve her türlü fondan, bu kapsamda düzenlenen kâğıtlar ve yapılan işlemler damga vergisi ve harçtan müstesnadır.

10.8.1.2.9 Siparişe dayalı Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri

Ar-Ge merkezlerinin sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürüttükleri Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım merkezlerinin sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürüttükleri tasarım faaliyetleri bu maddede belirtilen indirim, istisna, destek ve teşvik unsurlarından yararlanabilir. Ancak Ar-Ge veya tasarım merkezleri tarafından siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge veya tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan harcamaların sadece yüzde ellisi bu merkezler tarafından, bu harcamaların kalan yüzde ellisi ise siparişi veren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından indirim olarak dikkate alınabilir. Bu oranları ayrı ayrı veya birlikte iki katına kadar artırmaya veya kanuni oranlarına kadar indirmeye Cumhurbaşkanlığı 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 kâğıtlara ait damga vergisi istisnası dışındaki teşvik ve destek unsurlarından yararlanamaz.

10.8.1.2.10 Desteklenecek programlar

Desteklenecek programlarda, 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 geçemez. Bu sayının küsuratlı çıkması halinde tama iblağ edilir.

Söz konusu destekle ilgili şartlar, Ar-Ge ve tasarım faaliyetlerinin desteklenmesine ilişkin uygulama ve denetim Yönetmeliğinde aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

- 1) Bu destekten yararlanılabilmesi için istihdam edilecek yükseköğretim kurumlarının matematik, fizik, kimya ve biyoloji lisans programlarından mezun personelin 01.03.2016 (dahil), Yükseköğretim Kurulundan alınan görüş üzerine Bakanlıkça belirlenecek diğer programlardan mezun personelin ise 03.02.2021 (dahil) tarihinden sonra işe alınması ve ilgili işletmede ilk kez istihdam edilmesi esastır.
- 2) İşletme, bu destek kapsamında istihdam ettiği personelin işe alınması ve işten ayrılması durumları ile ilgili hususları Bakanlıkça yazılı veya elektronik ortamda bildirmekle yükümlüdür.
- 3) Bu desteğe ilişkin yapılacak ödemeler, destek kapsamındaki personele ilişkin sigorta prim gün sayısı dikkate alınarak Bakanlıkça aylık dönemler halinde gerçekleştirilir.
- 4) Bu kapsamda ödemelerin yapılabilmesi için, yukarıdaki şartların sağlandığını ve işletme tarafından ilgili personele dönem

ücretlerinin ödendiğini gösteren raporun Bakanlıkça sunulması gerekir. Bakanlıkça uygun görülen tutar, raporun teslim edildiği tarihi takip eden ayın sonuna kadar işletmenin bildirdiği banka hesabına ödenir.

- 5) Bu desteğe ilişkin tanzim edilecek raporda bulunması gereken asgari bilgiler ile diğer hususlar, Bakanlıkça belirlenir.

10.8.1.2.11 5746 sayılı Kanun kapsamındaki teşviklerin diğer kanunlarla sağlanan teşviklere etkisi

Bu Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananlar; Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının "Ar-Ge İndirimi"ne ilişkin hükümleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (ğ) bentleri hükümleri ve teknoloji geliştirme bölgelerine sağlanan desteklere ilişkin hükümlerden ayrıca yararlanamazlar.

10.8.1.3 Ar-Ge projelerine TÜBİTAK tarafından sağlanan destekler

Endüstriyel araştırma ve teknoloji geliştirmek; yenilikleri desteklemek; özendirmek; izlemek ve üniversite-sanayi ilişkilerini geliştirmek TÜBİTAK'ın temel işlevleri arasındadır. Bu işlevleri gerçekleştirmek için oluşturulan programlar ve planlanan faaliyetler TÜBİTAK Teknoloji ve Yenilik Destek Programları Başkanlığı (TEYDEB) tarafından yürütülmektedir.

Ulusal destek programları

- 1501 - TÜBİTAK Sanayi Ar-Ge Projeleri Destekleme Programı
- 1503 - Proje Pazarı Destekleme Programı
- 1505 - Üniversite-Sanayi İşbirliği Destek Programı
- 1507 - TÜBİTAK KOBİ Ar-Ge Başlangıç Destek Programı
- 1511 - TÜBİTAK Öncelikli Alanlar Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik P.D.P. (Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı)
- 1512 - Teknogirişim Sermayesi Desteği Programı (BiGG)
- 1513 - Teknoloji Transfer Ofisleri Destekleme Programı
- 1514 - Girişim Sermayesi Destekleme Programı (Tech-InvestR)
- 1515 - Öncül Ar-Ge Laboratuvarları Destekleme Programı
- 1601 - Yenilik Girişimcilik Alanlarında Kapasite Artırılmasına Yönelik D.P.
- SAYEM-Sanayi Yenilik Ağ Mekanizması
- 1602 - TÜBİTAK Patent Destek Programı
- Siparişe Dayalı Ar-Ge Projeleri için KOBİ Destekleme Çağrısı
- Patent Tabanlı Teknoloji Transferi Destekleme Çağrısı

Uluslararası ortaklı destek programları

- Ufuk Avrupa Programı
- 1509 - Uluslararası Sanayi Ar-Ge Projeleri Destekleme Programı

TÜBİTAK'ın sanayiye yönelik olarak vermiş olduğu Ar-Ge destekleri, 13 Temmuz 2005 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren "Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu Sanayi Araştırma-Geliştirme Projeleri Destekleme Programına İlişkin Yönetmelik" ile düzenlenmiştir. 16 Ocak 2007'de bu yönetmelik "TÜBİTAK Teknoloji ve Yenilik Destek Programlarına İlişkin Yönetmelik" olarak değiştirilmiştir. Söz konusu Yönetmelik'e uygun olarak yürütülen programın amacı, sanayi kuruluşlarının Ar-Ge projelerine %60'a varan oranlarda hibe şeklinde destek sağlamaktır.

Ancak, 24.10.2019 tarihinde TÜBİTAK tarafından web sitesinde yayımlanan duyuruya göre, 1501 Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri Destekleme Programı ve 1507 TÜBİTAK KOBİ Ar-Ge Başlangıç Destek Programının 2020 yılı Ocak ayından başlayarak yılda 2 kez açılacak bütçe esaslı çağrılarla

yürütülmesi kararlaştırılmıştır. Söz konusu çağrılara yalnızca KOBİ statüsündeki şirketler başvurabileceklerdir.

Sanayi Ar-Ge Projeleri Destekleme programına proje başvuruları sadece elektronik ortamda <http://eteydeb.tubitak.gov.tr> adresindeki çevrimiçi (online) uygulama (Proje Değerlendirme ve İzleme Sistemi -PRODİS) üzerinden yapılabilmektedir. Desteklenen projelere ait destek ve izleme sürecinde tamamlanması gereken formlara aşağıda yer verilmektedir.

1. Desteklenmesine karar verilen projeler için Ar-Ge Yardımı İstek Formu (AGY300)
2. Yeminli Mali Müşavirlik Proje Harcamaları Değerlendirme ve Tasdik Raporu (AGY500)
3. Dönemsel faaliyet ve harcamaların değerlendirilmesi için Dönemsel İzleme Raporu (AGY400)

10.8.2 Ar-Ge faaliyetleri kapsamında ortaya çıkan buluşlara kurumlar vergisi ve katma değer vergisi istisnası

19 Şubat 2014 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6518 sayılı "Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile Ar-Ge ve yazılım faaliyetleri sonucu ortaya çıkan buluşlardan sağlanan bazı kazançlara kurumlar ve KDV istisnası getirilmiştir. Buna göre;

- a. Kanun'un 82. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 5/B maddesi, 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren elde edilen kazanç ve iratlara ve bu tarihten itibaren yapılacak vergi kesintilerine uygulanmak üzere yayımı tarihinde,
- b. Kanun'un 32. maddesiyle Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin dördüncü fıkrasına eklenen (z) bendi, 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren yapılacak teslim ve hizmetlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde,

yürürlüğe girmiştir.

10.8.2.1 Ar-Ge faaliyetleri kapsamında ortaya çıkan buluşlara kurumlar vergisi istisnası

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalarımız Rehber'in "3.5.14 Sınai mülkiyet haklarında kurumlar vergisi istisnası" başlıklı bölümünde dikkatinize sunulmaktadır.

Türkiye'de gerçekleştirilen Ar-Ge, yenilik ve yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların; kiralanması, devri veya satışı, Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları, Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması (Patent veya faydalı model belgesine konu buluşun, üretimi Türkiye'de gerçekleştirilen ürünlerin üretim sürecinde veya bu ürünlerin imalinde kullanılması) ile üretilen ürünlerin satışları (hakka isabet eden kısım) sonucu ortaya çıkan kazancın %50'si, 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden müstesnadır.

İstisnanın şartları; koruma süresinin aşılmamış olması, kişilerin patent veya faydalı model belgesinin sahibi ya da üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olması, TPE tarafından tescil edilmiş incelemeli sistemle "patent" veya olumlu araştırma raporu sonucunda "faydalı model belgesi" alınması, Ar-Ge, yenilik ve yazılım faaliyetlerinin Türkiye'de gerçekleşmesi şeklinde belirtilmiştir.

1 Ocak 2015'ten önce alınan ve koruma süresi henüz dolmamış olan patentlere ilişkin buluşlardan, 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren kalan koruma süresince elde edilen kazanç ve iratlar için istisnadan yararlanılabilecektir.

Ar-Ge'nin bir kısmının yurt dışında yapılması veya yurt dışındaki gerçek kişiler ile kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek, danışmanlık hizmeti ve diğer hizmetler alınması veya bunlara analiz yaptırılması gibi hallerde, sadece Türkiye'de gerçekleştirilen kısma isabet eden tutarla sınırlı olmak üzere istisnadan yararlanılabilecektir.

Buluşa ilişkin harcamaların 5746 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesi kapsamında Ar-Ge indirimine konu edilmiş olması, bu faaliyetleri sonucu ortaya çıkan buluşlarından sağlanan kazançlar nedeniyle Kanun'un 5/B maddesinde düzenlenen istisna uygulamasından yararlanmalarına engel teşkil etmeyecektir.

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 edilecektir.

Patentli veya faydalı model belgeli buluşunu üretim sürecinde kullanan mükelleflerin tercih etmeleri halinde, ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarının patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmını, maliyet unsurlarını dikkate alarak ayrıştırmaları mümkündür.

10.8.2.2 Ar-Ge faaliyetleri kapsamında ortaya çıkan buluşlara katma değer vergisi istisnası

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

Maddede parantez içi hüküm ile belirtilen "Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından bu Kanun'un 30. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz." ifadesi ile söz konusu istisnanın tam istisna kapsamında değerlendirileceği ve bahsi geçen teslimlere ilişkin yüklenen KDV'lerin indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

10.8.2.3 Ar-Ge, tasarım merkezlerine ve teknoloji geliştirme bölgeleri firmalarına yönelik gerçekleştirilen yeni düzenlemeler

10.8.2.3.1 Teknoloji geliştirme bölgeleri ve Ar-Ge/tasarım merkezlerinde Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin değişiklikleri içeren 7263 sayılı Kanun

- a. Teknoloji geliştirme bölgelerinde yıllık beyanname üzerinden istisna edilen kazançları tutarı, Ar-Ge/tasarım merkezlerinde ise yıllık beyanname üzerinden yararlanılan indirim tutarı 1 milyon TL ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükelleflerinin istisnaya / indirimine konu edilen tutarın %2'lik kısmının pasifte geçici bir hesapta takip edilerek; tutarın, geçici hesabın olduğu yılın sonuna kadar Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da bu Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan diğer girişimcilere sermaye olarak konulması şartı getirilmiştir. Aktarılması gereken tutar yükümlülüğü, yıllık bazda 20 milyon Türk lirası ile sınırlı olacaktır. Söz konusu yatırımın yapılmadığı durumda ise ilgili yıldaki kazanç / indirim tutarının %20'lik kısmının vergiye tabi tutulacağı belirtilmiştir.
- b. Ar-Ge/tasarım merkezleri ve teknoloji geliştirme bölgesi için geçerli olan "Temel Bilimler" tanımının "Desteklenecek Programlar" olarak değiştirilmesinin yanı sıra temel bilim tanımı genişletilmiştir.

Bu kapsamda "Desteklenecek programlar"; yükseköğretim kurumlarının matematik, fizik, kimya ve biyoloji lisans programları ile Yükseköğretim Kurulundan alınan görüş üzerine Bakanlıkça belirlenecek diğer programları ifade etmektedir.

- a. Teknoloji geliştirme bölgesinde Ar-Ge binası, atölye ve buralarda yer alacak makine, ekipman ve yazılımlara yönelik giderler ile yönetici şirketçe yürütülen veya yürütülecek kuluçka programları, teknoloji transfer ofisi hizmetleri ve teknoloji iş birliği programları ile ilgili giderler yardım amacıyla Bakanlık bütçesine konulan ödenekle sınırlı olmak üzere karşılanabilecektir.

- b. 01.01.2022 tarihinden itibaren verilecek yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde 5746 sayılı Kanun'un 3. maddesi kapsamında yararlanılan indirim tutarı 1.000.000 Türk lirası ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, bu tutarın yüzde ikisi pasifte geçici bir hesaba aktarılır. Bu fıkra kapsamında aktarılması gereken tutar yükümlülüğü, yıllık bazda 20.000.000 Türk lirası ile sınırlıdır. Bu tutarın, geçici hesabın oluştuğu yılın sonuna kadar Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan girişimcilere sermaye olarak konulması şarttır. Söz konusu tutarın ilgili yılın sonuna kadar aktarılmaması halinde, bu Kanun kapsamında yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılan tutarın %20'si, ilgili yılda yararlanılan Ar-Ge indirimine konu edilemez. Bu tutar nedeniyle zamanında alınmayan vergiler vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilir. Cumhurbaşkanı bu fıkarda yer alan tutar ve oranları birlikte ya da ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye, beş katına kadar artırmaya yetkilidir
- c. Ar-Ge/tasarım merkezleri ve teknoloji geliştirme bölgesinde yer alan işletmelerde istihdam edilen Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmesi hükme bağlanmıştır.
- d. Ar-Ge/tasarım merkezlerine yönelik uygunluk denetimlerinin Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı veya Bakanlıkça yetki verilen teknoloji geliştirme bölgeleri yönetici şirketleri tarafından gerçekleştirilebileceği belirtilmiştir.
- e. Ar-Ge/tasarım merkezlerine yönelik kanunda öngörülen şartları taşıdıklarına ilişkin tespitlerin Ar-Ge merkezleri ile tasarım merkezlerinin Değerlendirme ve Denetim Komisyonu tarafından en geç iki yılda bir yapılacağına ilişkin düzenleme, 3 yıl olacak şekilde değiştirilmiştir.
- f. Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde istihdam edilen doktora mezunu personelin üniversitelerde Ar-Ge ve yenilik alanında ders vermesi veya Ar-Ge ve tasarım personelinin teknoloji geliştirme bölgelerinde bulunan girişimcilere mentorluk yapması durumunda haftalık 8 saati aşmamak şartıyla, bu çalışmalarının gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.
- g. Teknoloji geliştirme bölgesinde yer alan firmalara, istihdam edilen doktora öğrencisi Ar-Ge personeli için 2 yıl süreyle ve stajyerler için süre şartı olmaksızın Bakanlık bütçesine konulacak ödenekle sınırlı olmak üzere, Bakanlıkça yönetmelikle belirlenen şartlar çerçevesinde ek destek sağlanacaktır.

10.8.2.3.2 Yeni alınan bazı makine ve teçhizatın amortisman uygulaması

27 Mart 2018 tarihli 2. mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan 7103 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 30. madde ile 2019 takvim yılının sonuna kadar iktisap edilecek yeni bazı makine ve teçhizat için uygulanacak amortisman oran ve süreleri, Hazine ve Maliye Bakanlığınca Vergi Usul Kanunu'nun 315. maddesine göre tespit ve ilan edilen faydalı ömür sürelerinin yarısı dikkate alınmak suretiyle hesaplanabilecektir.

Buna göre 1 Mayıs 2018 tarihinden itibaren;

- 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanunu'na göre sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerce münhasıran imalat sanayiinde veya
- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ve 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun kapsamında faaliyette bulunan mükelleflerce münhasıran Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde veya
- Yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırımlarda,

kullanılmak üzere, 2019 takvim yılı sonuna kadar iktisap edilen yeni makine ve teçhizat için uygulanacak amortisman oran ve

süreleri, Hazine ve Maliye Bakanlığınca Vergi Usul Kanunu'nun 315. maddesine göre tespit ve ilan edilen faydalı ömür sürelerinin yarısı dikkate alınmak suretiyle hesaplanabilecektir.

Bu şekilde yapılacak hesaplamada faydalı ömür süresinin küsuratlı çıkması halinde, çıkan rakam bir üst tam sayıya tamamlanmak suretiyle ilgili kıymetlere uygulanacak amortisman oran ve süreleri belirlenebilecektir. Bu şekilde belirlenen oran ve sürelerin izleyen yıllarda değiştirilmesi mümkün değildir.

Söz konusu düzenleme 1 Mayıs 2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş olup, 7338 sayılı Kanun ile 2023 yılı sonuna kadar uzatılmıştır

10.8.2.3.3 Yeni makine ve teçhizat teslimlerinde KDV istisnası

7104 sayılı Kanun (RG: 06.04.2018) ile KDV Kanunu'nun 13. maddesinin birinci fıkrasına eklenen "m" bendi ile 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamındaki teknoloji geliştirme bölgesi ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde, 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde münhasıran bu faaliyetlerinde kullanılmak üzere yapılan yeni makine ve teçhizat teslimleri için süre sınırlaması olmaksızın KDV istisnası uygulanabilecektir. Söz konusu hüküm 1 Haziran 2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

5 Haziran 2018 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'de (Seri No:18) istisna kapsamında makine ve teçhizat satın almak isteyen alıcıların, teknoloji geliştirme bölgesi ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde, Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde ve araştırma laboratuvarlarında faaliyette bulduklarına ve satın alacakları makine ve teçhizatı Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanacaklarına dair ilgili birimlerden alacakları belge ile KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunmaları ve başvuruda bulunanlar tarafından istisna kapsamında alınacak makine ve teçhizat listesinin ise elektronik ortamda sisteme girilmesi gerektiği bildirilmiştir.

Söz konusu Tebliğ'in uygulamasına yönelik, Hazine ve Maliye Bakanlığınca 10 Ekim 2018 tarihinde, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca verilen görüş ile; Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılmak üzere söz konusu istisna uygulaması kapsamında yeni makine ve teçhizat temin edilebilmesi için bahse konu faaliyetlerin Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde, teknoloji geliştirme bölgesi ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde yapıldığına ve söz konusu makine ve teçhizatın Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde ihtiyaç bulunduğuna dair belgenin;

- Ar-Ge ve tasarım merkezleri ile araştırma laboratuvarlarında, bunların kendi teşkilatlanmaları gereği sorumlu/ilgili yönetici birimleri,
- Teknoloji geliştirme bölgesi ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerinde, bölge yönetici şirketleri,

tarafından verilmesinin uygun olacağı değerlendirilmiştir.

Söz konusu açıklama ile;

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca alınan Ar-Ge ya da tasarım merkezi değerlendirme ve denetim komisyonu karar toplantı tutanağı olmak üzere, alınacak makine ve teçhizatın Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılacağına dair taahhüdü içeren dilekçe ile KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairesine başvurusunun uygun olacağı,

Teknoloji geliştirme ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgeleri için ise diğer vergisel teşviklerdekine benzer bir süreç ile firmaların bölge yönetici şirketinden bölgede yer aldığına ve bölgede yürüttüğü/ yürüteceği Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetine dair alınacak bir belge ile makine ve teçhizat alımında KDV istisnasından yararlanabilecekleri belirtilmiştir.

10.8.2.3.4 KDV Kanunu'nun geçici 20. maddesinde yapılan değişiklik

KDV Kanunu'nun geçici 20. maddesine göre 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na 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, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesnadır.

7104 sayılı Kanun'un 14. maddesi ile KDV Kanunu'nun geçici 20. maddesinde önemli iki değişiklik yapılmıştır.

Bunlardan birincisi söz konusu maddenin ilk fıkrasında belirtilen "internet" ibaresinden sonra gelmek üzere "oyun" ibaresi eklenmiş ve böylece oyun yazılımlarının teslimi de KDV'den istisna hale gelmiştir.

İkinci önemli bir değişiklik ise söz konusu fıkraya eklenen "Bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından bu Kanun'un 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz" cümlesi ile söz konusu istisna teslimler için yüklenilen KDV'nin indirimi mümkün hale gelmiştir.

Bu düzenlemeler 1 Ocak 2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

10.8.2.3.5 Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik

22 Şubat 2018 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile teknoloji geliştirme bölgesi mevzuatında bazı değişiklikler yapılmıştır. Buna göre;

- Proje bitirme belgesinin tanımında değişiklik yapılmış olup, aynı madde ile söz konusu Yönetmelik'e "Proje kabul belgesi" ve "Temel bilimler" tanımları eklenmiştir.
- "Proje kabul belgesi düzenlenmesi" yönetici şirketin görev ve sorumlulukları kapsamına alınmış olup, "Proje bitirme belgesi düzenlenmesi" sorumluluğu ise eklenmiş olan alt bentlerle ilave şartlara bağlanmıştır.
- Yönetmelik'in 3. maddesinin birinci fıkrasına eklenen "Temel bilimler tanımı ile altıncı bölümüne eklenen "temel bilimler desteği" ibaresiyle ilgili Uygulama Yönetmeliği'ne temel bilim desteği dahil edilmiş olup, söz konusu desteğe ilişkin ilgili Yönetmelik'in 35. maddesine eklenen 35/A maddesiyle "temel bilimler desteği" bazı şartlara bağlanmıştır.

10.8.2.3.6 Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda yapılan değişiklikler kapsamında Kurumlar Vergisi Tebliği'ne eklenen açıklamalar

12 Haziran 2018 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 16 seri numaralı Tebliğ ile 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde tasarım faaliyetlerinin 4691 sayılı Kanun kapsamına alınmasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

6676 sayılı Kanun'la tasarım faaliyetlerinin Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde gerçekleştirilen istisna faaliyetler kapsamına alınması neticesinde; 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili açıklama yapılan bölümlerinde ilgili yerlere "tasarım", "tasarım faaliyeti" ibareleri eklenmiş ve "tasarım faaliyeti" ibaresinin tanımına yer verilmiştir.

10.9 KOBİ yardımları

4 Kasım 2012 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2012/3834 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Yönetmelik'te, kısaca KOBİ olarak ifade edilen küçük ve orta büyüklükte işletmeler;

- 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden,
- Yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri 250 milyon TL'yi aşmayan,
- Mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan,

ekonomik birimler veya girişimler olarak tanımlanmıştır.

Söz konusu işletmelere, Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) tarafından sağlanan destek ve destek programlarına ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

10.9.1 Girişimcilik destekleri

10.9.1.1 Geleneksel girişimci destek programı

Programın amacı, girişimcilerin iş kurma ve yürütme konularında bilgi ve becerilerini geliştirmek, başarılı iş planlarını/iş modellerini ödüllendirmek, girişimcilik ekosisteminde yer alan aktörler arası iş birliğini arttırmak, yeni kurulan işletmelerin en kırılgan oldukları dönemde hayatta kalma oranının artırılmasına katkı sağlayacak yapıların ve ulusal plan ve programlar doğrultusunda yeni işletmelerin kurulmasını ve sürdürülmesini sağlamaktır.

Kuruluş desteği kapsamında geri ödemesiz olarak gerçek kişi statüsünde ve başvuru tarihi itibarıyla son bir yıl içinde kurulmuş olan işletmelere destek sağlanmaktadır. İşletme kuruluş tarihinden önce Geleneksel Girişimci / İleri Girişimci Eğitimi'ni tamamlamış olan girişimcilerin kurduğu işletmeler desteklerden faydalanabilmektedir. İŞGEM'de veya TEKMER'de bulunan firmalar için bu şart aranmaz. İşletme bu programdan 1 kez faydalanabilir ve başvurusu reddedilen işletme, bu destek programına tekrar başvuru yapamaz.

	Gerçek kişi statüsünde kurulmuş olan işletmeler	Sermaye şirketi statüsünde kurulmuş olan işletmeler
Kuruluş desteği	5.000 TL	10.000 TL
	1. performans dönemi* Toplam prim gün sayısı	2. performans dönemi* Toplam prim gün sayısı
Performans desteği**	- 180-539 olan işletmeye 5.000 TL,	- 360-1079 olan işletmeye 5.000 TL,
	- 540-1079 olan işletmeye 10.000 TL,	- 1080-1439 olan işletmeye 15.000 TL,
	- 1080 ve üstü olan işletmeye 20.000 TL	- 1440 ve üstü olan işletmeye 20.000 TL
Sertifika desteği	5.000 TL	

*1. Performans dönemi: Program başlangıç tarihinden itibaren birinci yılın sonuna kadar olan dönemi, 2. performans dönemi ise 1. performans dönemi son gününden ikinci yılın sonuna kadar geçen süredir.

** Asgari prim gün sayısına ulaşan işletme için girişimcinin; genç, kadın, engelli, gazi veya birinci derecede şehit yakını olması durumunda her bir performans döneminde belirlenen tutarlara 5.000 TL eklenir.

10.9.1.2 İleri girişimci destek programı

Kuruluş desteği kapsamında geri ödemesiz olarak gerçek kişi statüsünde ve başvuru tarihi itibarıyla son bir yıl içinde kurulmuş olan, yenilikçi, sanayide dijitalleşme uygulamaları ve orta yüksek/yüksek teknoloji düzeyindeki sektörler ile imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmelere destek sağlanmaktadır.

	Gerçek kişi statüsünde kurulmuş olan işletmeler	Sermaye şirketi statüsünde kurulmuş olan işletmeler
Kuruluş desteği	5.000 TL	10.000 TL
	1. performans dönemi Toplam prim gün sayısı	2. performans dönemi Toplam prim gün sayısı
Performans desteği	- 180-539 olan işletmeye 5.000 TL,	- 360-1079 olan işletmeye 5.000 TL,
	- 540-1079 olan işletmeye 10.000 TL,	- 1080-1439 olan işletmeye 15.000 TL,
	- 1080 ve üstü olan işletmeye 20.000 TL	- 1440 ve üstü olan işletmeye 20.000 TL
Sertifika desteği	5.000 TL	

İleri girişimci makine teçhizat ve yazılım desteği

	Destek tutarı	Destek oranı
Düşük orta-düşük teknoloji düzeyi	100.000 TL	%75
Orta yüksek teknoloji düzeyi	200.000 TL	
Yüksek teknoloji düzeyi	300.000 TL	

Destekleme kararı verilen makine, teçhizat ve yazılımın; Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca 13.09.2014 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan SGM 2014/35 sayılı Yerli Malı Tebliği'ne uygun olarak alınmış ve fatura tarihi itibarıyla güncel yerli malı belgesi ile tefrik edilmesi durumunda, destek oranına %15 ilave edilir.

Her performans dönemi bir yılı kapsar. Sosyal Güvenlik Kurumu 4A kapsamındaki tüm personel için hesaplanan prim gün sayısı toplamı esas alınır.

Girişimcinin; genç, kadın, engelli, gazi veya birinci derecede şehit yakını olması durumunda her bir performans döneminde belirlenen tutarlara 5.000 TL eklenir.

İşletme kuruluş tarihinden önce Geleneksel Girişimci / İleri Girişimci Eğitimi'ni tamamlamış olan girişimcilerin kurduğu işletmeler desteklerden faydalanabilmektedir. İŞGEM'de veya TEKMER'de bulunan firmalar için bu şart aranmaz. İşletme bu programdan 1 kez faydalanabilir ve başvurusu reddedilen işletme, bu destek programına tekrar başvuru yapamaz.

İleri girişimci mentörlük, danışmanlık ve işletme koçluğu desteği

	Destek tutarı	Destek oranı
Düşük orta-düşük teknoloji düzeyi	10.000 TL	%75

10.9.1.3 İş planı ödülü destek programı

Bu destek programının amacı girişimcilik ekosisteminde yer alan aktörler ile iş birliği sağlanarak girişimcilerin iş kurma ve yürütme konularında teşvik edilmesi için girişimcilik konulu yarışmalar sonucu başarılı bulunan iş planlarının/iş modellerinin/iş fikirlerinin ödüllendirilerek hayata geçirilmesini sağlamaktır,

İş planı ödülü yarışma türü

Yükseköğretim kurumları ile gerçekleştirilen	1. 1. 25.000TL
	2. 2. 20.000TL
	3. 3. 15.000TL
Yurt içi/yurt dışı kurum/kuruluşlar tarafından düzenlenen yarışmalar kapsamında gerçekleştirilen	İlk 3 için toplamda 100.000TL'ye kadar
Yurt dışı orijinli girişimlerin iş fikirlerine yönelik ödüllü/ödüksüz ulusal/uluslararası yarışmalar kapsamında gerçekleştirilen	100.000TL'ye kadar
KOSGEB tarafından düzenlenen iş planı ödülü	İlk 3 için toplamda 100.000TL'ye kadar

10.9.2 Ar-Ge teknolojik üretim ve yerleşirme destekleri

10.9.2.1 Ar-Ge, Ür-Ge ve inovasyon destek programı

Ar-Ge, Ür-Ge ve inovasyon Destek Programı'nın amacı, araştırma-geliştirme (Ar-Ge) ve inovasyon proje sonuçlarının ticarileştirilmesi ve endüstriyel uygulamasına yönelik destek mekanizmalarına ihtiyaç duyulması nedeni ile bilim ve teknolojiye dayalı yeni fikir ve buluşlara sahip KOBİ ve girişimcilerin geliştirilmesi, teknolojik fikirlere sahip tekno-girişimcilerin desteklenmesi, KOBİ'lerde Ar-Ge bilincinin yaygınlaştırılması ve Ar-Ge kapasitesinin artırılması, mevcut Ar-Ge desteklerinin geliştirilmesi ve inovatif faaliyetlerin desteklenmesi, ürün geliştirme (Ür-Ge) faaliyetleri ile değişen pazar taleplerine ve teknolojik gelişmelere uyum sağlamları amacıyla, KOBİ'ler tarafından orijinal, iyileştirilmiş veya değiştirilmiş yeni ürünlerin üretilmesinin sağlanmasıdır.

Proje süresi

Proje süresi en az 8 (sekiz), en çok 24 (yirmi dört) ay olup, Kurul kararı ile 12 (on iki) aya kadar ek süre verilebilir. Verilen ek süre ile proje süresi toplamda 24 ayı geçemez.

Program destek üst limit ve oranları

Ar-Ge ve inovasyon programı	Destek üst limiti (TL)	Destek oranı (%)	
Makine-teçhizat, donanım, hammadde, yazılım ve hizmet alımı giderleri desteği	150.000	75	
Makine-teçhizat, donanım, hammadde, yazılım ve hizmet alımı giderleri desteği (Geri ödemeli)	300.000	75	
Nitelikli Personel gideri desteği	200.000	75	
Test, analiz ve belgelendirme desteği	100.000	75	
Sınai mülkiyet hakları giderleri desteği	100.000	75	
Proje geliştirme desteği	Proje danışmanlık desteği	20.000	75
	Eğitim desteği	20.000	75
	Proje tanıtım desteği	10.000	75
	Yurtdışı kongre/konferans/ fuar ziyareti/teknolojik işbirliği ziyareti desteği	20.000	75
	İşletme kuruluş giderleri desteği	5.000 (gerçek kişi statüsünde kurulmuş olan) 10.000(sermaye şirketi statüsünde kurulmuş olan)	Destek oranı uygulanmaz

* Projeye konu satın alınacak makine, teçhizat ve yazılımın yerli malı olması durumunda, destek oranına % 15 ilave edilir.

10.9.2.2 Endüstriyel uygulama destek programı

Bu program 31/10/2019 tarihinde başvuruya kapatılmıştır.

10.9.2.3 KOBİ teknolojik ürün yatırım destek programı

Öncelikli teknoloji alanlarında yer alan Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri sonucu ortaya çıkan yeni ürün/ürünleri ticarileştirmek, ülke ekonomisine katma değer oluşturmak, uluslararası pazarlarda yer alarak teknolojik ürün ihracatını artırmak için işletmelerin yapacakları teknolojik ürün yatırımları desteklenmektedir.

Programın amacı:

- (a) Ar-Ge/yenilik faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ürünlerin üretimini ve ticarileştirilmesini,
- (b) Orta-yüksek ve yüksek teknoloji alanında yer alan ve cari işlemler hesabına katkı sağlayacak ürünlerin yerli sanayi tarafından üretimini ve ticarileştirilmesini,

sağlamak amacıyla işletmelerce gerçekleştirilecek yatırımları desteklemektir.

Düşük teknoloji ve orta-düşük teknoloji alanlarından yer alan Ar-Ge veya yenilik faaliyetleri sonucu ortaya çıkmış ürünler için gerçekleştirilecek yatırımlar 1 Milyon TL'ye kadar,

Orta-yüksek teknoloji ve yüksek teknoloji alanlarında yer alan ürünler için gerçekleştirilecek yatırımlar 6 Milyon TL'ye kadar,

desteklenecektir.

Başvuru şartları:

(a) bendi kapsamında yapılan başvurular için;

- En çok 5 yıl önce alınmış Ar-Ge projesini tamamladığını gösterir aşağıdaki belgelerden birine sahip olan,
- KOSGEB ve diğer kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar veya uluslararası fonlar tarafından desteklenen ar-ge ve yenilik projeleri sonucunda ortaya çıkan,
- Patent belgesi ile koruma altına alınan,
- Doktora çalışması neticesinde ortaya çıkan,
- Teknolojik ürün (TÜR) deneyim belgesi alan,
- Prototip çalışması tamamlanmış ürün için yapılması esastır. Ürün sahibi işletmeler veya ürünün fikri sınai mülkiyet ve telif haklarını sözleşme ile hak sahibinden devralmış işletmeler başvurabilir.

(b) bendi kapsamında yapılan başvurular için;

- Üretilen ürün; orta yüksek ve yüksek teknoloji alanında yer alması,
- Üretilen ürünün cari işlemler hesabına katkı sağlaması,
- Yatırım projesi bütçesinin 10.000.000 (on milyon) TL'yi geçmemesi,
- Başvuru sahibi işletmenin paydaş ile başvuruda bulunması

esastır.

Destek unsurları:

Destek süresi	Yatırım projesi süresi: Azami 36 ay İşletme giderleri desteği süresi 1 yıldır
Destek üst limiti (geri ödemeli ve/veya geri ödemesiz)	Düşük ve orta düşük teknoloji alanları: 1.000.000,00 TL Orta yüksek ve yüksek teknoloji alanları: 6.000.000,00 TL
Bu destek programı kapsamında uygulanacak destek oranı %60 olup; destek tutarının %70'i geri ödemeli ve %30'u geri ödemesiz olarak verilir.	
Destek kalemleri	Destek oranları
a) Makine-teçhizat desteği*	%30 geri ödemesiz + %70 geri ödemeli
b) Üretim hattı tasarım giderleri desteği	%30 geri ödemesiz + %70 geri ödemeli
c) Yazılım giderleri desteği*	%30 geri ödemesiz + %70 geri ödemeli
ç) Personel gideri desteği	%100 geri ödemesiz
d) Eğitim ve danışmanlık desteği	%30 geri ödemesiz + %70 geri ödemeli
e) Tanıtım ve pazarlama giderleri desteği	%30 geri ödemesiz + %70 geri ödemeli

* Yerli malı belgesi kapsamında alınması durumunda geri ödemesiz destek oranına %15 ilave edilerek %45 olarak uygulanır. Geri ödemeli destek oranından aynı oran azaltılarak %55 olarak uygulanır.

10.9.2.4 Stratejik ürün destek programı

Bu destek programı Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca yürütülen Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında başvuruya açılmaktadır.

Programın amacı:

- ▶ İthalatı yüksek olan stratejik ürünlerin yerlileştirilmesi ve millileştirilmesi,

- ▶ Üretimde daha yüksek oranda yerli girdi kullanımının sağlanması,
- ▶ KOBİ'lerin teknolojik üretim yeteneklerinin geliştirilmesi ve teknolojinin tabana yayılması,
- ▶ KOBİ ile büyük işletmelerin birlikte hareket edebilme yeteneklerinin geliştirilmesi,
- ▶ Cari açığın azaltılmasına katkıda bulunacak yatırımların desteklenmesidir.

Başvuru şartları:

- ▶ Türkiye'de yerleşik sermaye şirketi statüsündeki işletmelerden, teknoloji odaklı sanayi hamlesi programı çağrı planında yer alan ürünleri üretmek üzere Bakanlığa ön başvuruda bulunup kesin başvuru yapmaya davet edilerek portal üzerinden KOSGEB'e yönlendirilen ve KBS'de kayıtlı, aktif durumda ve KOBİ bilgi beyannamesi güncel olan,
- ▶ Program başvurusundan en az 1 (bir) yıl önce kurulmuş olan veya tüm ortaklarının tüzel kişi olması halinde tüm ortakları program başvurusundan en az 1 (bir) yıl önce kurulmuş olan,
- ▶ Proje paydaşı/paydaşları ile iş birliği yaparak başvuran,

işletmeler başvuru yapabilir.

Destek süresi:

Yatırım proje süresi en az 8 (sekiz) ay en fazla 36 (otuz altı) ay olacak şekilde 4 (dört) ayın tam katlarından oluşur.

Destek üst limitleri:

Program kapsamında verilecek desteklerin toplam üst limiti, geri ödemesiz 1.800.000 TL ve geri ödemeli 4.200.000 TL olmak üzere 6.000.000 TL'dir.

Desteklenecek proje giderleri:

Destek kalemleri	Destek oranları
a) Makine-teçhizat desteği*	%60 [(%30 geri ödemesiz + %70 geri ödemeli) veya (%70 geri ödemeli)]
b) Yazılım giderleri desteği*	%60 [(%30 geri ödemesiz + %70 geri ödemeli) veya (%70 geri ödemeli)]
c) Personel gideri desteği**	Geri ödemesiz
ç) Referans numune gideri desteği	%60 [(%30 geri ödemesiz + %70 geri ödemeli) veya (%70 geri ödemeli)]
d) Hizmet alımı desteği	%60 [(%30 geri ödemesiz + %70 geri ödemeli) veya (%70 geri ödemeli)]

* Yerli malı belgesi kapsamında alınması durumunda geri ödemesiz destek oranına %15 (on beş) ilave edilir ve geri ödemeli destek oranı aynı oranda azaltılır.

** Personel giderleri için %60 destek oranı dikkate alınmaksızın; uygulama esaslarında belirtilen hesap yöntemine göre belirlenen tutarda geri ödemesiz destek sağlanır.

10.9.3 İşletme geliştirme, büyüme ve uluslararasılaşma destekleri

10.9.3.1 İşletme geliştirme destek programı

Proje hazırlama kapasitesi düşük KOBİ'ler ile KOSGEB hedef kitlesine yeni dâhil olmuş sektörlerdeki KOBİ'lerin de mevcut KOSGEB desteklerinden faydalanması, KOBİ'lerin kaliteli ve verimli mal/hizmet üretmelerinin sağlanması, mevcut KOSGEB desteklerinin revize edilerek daha fazla KOBİ'nin bu desteklerden yaygın şekilde faydalanması, KOBİ'lerin rekabet güçlerini ve düzeylerini yükseltmek amacıyla genel işletme geliştirme faaliyetlerinin teşvik edilmesi ve KOBİ'lerin yurt içi ve yurt dışı pazar paylarını artırmak için tanıtım ve pazarlama faaliyetlerinin geliştirilmesi gibi amaçlar çerçevesinde sağlanan desteklerdir.

Destek unsurları:

Destek üst limiti (TL)	Destek oranı
Yurt içi fuar desteği	100.000
Yurt dışı iş gezisi desteği	90.000
Nitelikli eleman istihdam desteği	50.000 / 75.000
Tasarım desteği	75.000
Sınai mülkiyet hakları desteği	100.000
Belgelendirme desteği	300.000
Test ve analiz desteği	3.000.000
Enerji verimli elektrik motorları değişimi desteği	80.000
Bağımsız değerlendirme desteği	20.000
Model fabrika desteği	100.000
Teknik danışmanlık desteği	40.000 / 50.000

(*) KOSGEB KOBİ ve girişimcilik ödülleri kapsamında her yıl belirlenen finalistler, KOSGEB tarafından düzenlenen yurt dışı iş gezisi programından bir defaya mahsus olmak üzere üst limitler dikkate alınmaksızın %100 oranında desteklenir.

(**) Nitelikli eleman istihdam desteği kapsamında istihdam edilecek elemanın; yeni mezun, kadın, engelli, birinci derece şehit yakını veya gazi olması halinde destek oranına %20 ilave edilir.

(***) TSE ve TÜRKPATENT'ten alınacak belgeler, %100 oranında desteklenir.

(****) Yerli Malı Tebliği'ne uygun olarak alınmış yerli malı belgesi ile tefrik edilmesi durumunda, belirlenen destek oranlarına %15 ilave edilir.

(*****) Helal Akreditasyon Kurumu (HAK) ve HAK tarafından akredite edilmiş kurum/kuruluşlardan alınacak belgeler, destek üst limitleri dahilinde %60 oranında desteklenir.

(*****) Teknoparklarda faaliyet gösteren işletmeler için Teknik danışmanlık desteğinin üst limiti 50.000 TL'dir.

10.9.3.2 İş birliği destek programı

KOBİ'lerin iş birliği-güç birliği anlayışında bir araya gelerek "Ortak Sorunlara Ortak Çözümler" üretilmesi, tedarik, pazarlama, düşük kapasite kullanımı, rekabet gücü zayıflığı, finansman başta olmak üzere tek başlarına çözümünde zorlandıkları birçok soruna çözüm bulunması, KOBİ'lerin bir araya gelerek kapasite ve rekabet gücü yüksek işletmelere dönüşmesi, ölçek ekonomisinden yararlanılarak kaynak tasarrufu sağlanması ve KOBİ'ler arasında ortaklık ve iş birliği kültürünün geliştirilmesi gibi amaçlar çerçevesinde en az 5 işletmenin bir araya gelmesi şartı ile proje ortağı işletmelerin mevcudiyetlerini koruyarak kurulacak ortak kuruluşun ortak olmaları, proje ortağı işletmelerin bir kısmının ya da tamamının kendilerini feshederek kurulacak işletici kuruluşun ortak olmaları ya da proje ortağı işletmelerin bir kısmının kendilerini feshederek ortaklardan birinin bünyesinde birleşmesi durumlarında belirli proje konuları dâhilinde sağlanan bir destek modelidir. Desteklenecek proje konuları aşağıdaki gibidir:

- Kapasite, verimlilik, ürün çeşitliliği ve kalitelerini artırmaları amacıyla ortak imalat,
- Müşteri istekleri ve pazarın talebinin karşılanması amacıyla ortak tasarım, ürün ve hizmet geliştirmeleri,
- Ürün ve hizmet kalitelerini geliştirmeleri amacıyla ortak laboratuvar,
- Pazar paylarını artırmaları ve marka imajı oluşturmaları amacıyla ortak pazarlama,
- Beceri ve kabiliyetlerini geliştirmeleri ve değer zincirlerine katılmaları amacıyla yapılan iş birlikleri,

ve bunlara benzer karşılıklı fayda sağlanan, maliyet düşürücü ve rekabet avantajı sağlayıcı nitelikteki iş birliği projeleri desteklenir.

Program ve proje limitleri

İşletici kuruluş modeli					
İşletici kuruluşun teknoloji alanı	Asgari KOBİ sayısı	İşletici kuruluş proje destek üst limiti (TL)			Toplam üst limit (TL)
		Geri ödemesiz	Geri ödemeli	Toplam	
Yüksek	2	1,5 Milyon	3,5 Milyon	5 Milyon	5 Milyon
Orta yüksek	3	1,5 Milyon	3,5 Milyon	5 Milyon	5 Milyon
Diğer	5	1,5 Milyon	3,5 Milyon	5 Milyon	5 Milyon

* Büyük işletme ile iş birliği yapılması durumunda asgari KOBİ sayısı 1'dir.

Proje ortaklığı modeli					
Projenin teknoloji alanı	Asgari KOBİ sayısı	Her bir proje ortağı işletme için destek üst limiti (TL)			Toplam üst limit (TL)
		Geri ödemesiz	Geri ödemeli	Toplam	
Yüksek	2	600 Bin	1,4 Milyon	2 Milyon	10 Milyon
Orta yüksek	3	300 Bin	700 Bin	1 Milyon	10 Milyon
Diğer	5	225 Bin	525 Bin	750 Bin	5 Milyon

* Büyük işletme ile iş birliği yapılması durumunda asgari KOBİ sayısı 1 (bir)'dir.

10.9.3.3 KOBİGEL - KOBİ gelişim destek programı

Ülkenin ulusal ve uluslararası hedefleri doğrultusunda, küçük ve orta ölçekli işletmelerin, ekonomideki paylarının ve etkinliklerinin artırılması, KOBİ'lerin rekabet güçlerinin ve sağladıkları katma değerini yükseltmesi amacıyla hazırlayacakları projelerin desteklenmesidir.

Destek unsurları, proje teklif çağrısı özelinde konunun özelliği dikkate alınarak değişiklik arz edecektir.

Proje süresi	En az 8 en fazla 36 ay (+4) ay
Destek üst limiti	Geri ödemesiz destek - En fazla 600.000 TL Geri ödemeli destek - En fazla 1.400.000 TL
Proje destek oranı	%60 (Desteğin %70'i geri ödemeli, %30'u geri ödemesiz destek olarak ödenir). Personel desteği oranı, belirli limitler dahilinde geri ödemesiz %100'dür.

Program kapsamında desteklenecek proje giderleri proje teklif çağrısında belirlenir ve belirlenen esaslar dahilinde desteklenecek proje giderlerine Kurul karar verir. Ancak; gayrimenkul alım, bina inşaat, tefrişat, taşıt aracı alım ve kiralama, proje ile ilişkilendirilmemiş personel giderleri ve diğer maliyetler ile vergi, stopaj, resim ve harçlar, sosyal güvenlik primleri desteklenmez.

10.9.3.4 Uluslararası kuluçka merkezi ve hızlandırıcı destek programı

Bu programın amacı; Ar-Ge ve inovasyon faaliyetleri ülkemizde gerçekleştirilen teknolojik ürünlerin uluslararası pazarlarda yer alması, ihracatın artırılması, yerli teknoloji yoğun başlangıç işletmelerinin gelişmiş girişimcilik ekosistemleri içerisinde yer alması için, uluslararası kuluçka merkezi kurulmasını ve işletmelerin hızlandırma programlarına katılmasını desteklemektir.

Bu program,

- Uluslararası kuluçka merkezi kurma programı
- Uluslararası hızlandırıcı programı

olmak üzere iki alt programdan oluşmaktadır.

10.9.3.4.1 Uluslararası kuluçka merkezi kurma programı

Uluslararası kuluçka merkezi kurma programından üniversiteler, üniversitelerin bu amaçla kurulmuş iştirakleri ve teknoloji geliştirme bölgesi yönetici şirketleri tek başına ya da konsorsiyum olarak başvuru yapmaları halinde faydalanabilir.

Destek unsurları aşağıdaki gibidir;

Program süresi	5 yıl
Destek üst limiti	Kuruluş ve donanım desteği kapsamında 100.000 ABD doları, Operasyonel giderler desteği kapsamında 3.750.000 ABD doları
Destek oranı	1 ve 2. yıl %80, 3, 4 ve 5. yıl %60

10.9.3.4 Uluslararası hızlandırıcı programı

Uluslararası hızlandırıcı programından küçük ve orta ölçekli işletmeler faydalanabilir.

Destek unsurları aşağıdaki gibidir;

Program süresi	3 yıl
Destek üst limiti	60.000 ABD doları
Destek oranı	%80

10.9.3.5 Yurt dışı pazar destek programı

Programın amacı;

- ▶ KOBİ'lerin yurt dışı pazarlara açılabilme beceri ve kabiliyetlerini geliştirmek,
- ▶ KOBİ'lerin yurt dışı pazar paylarını arttırmak,
- ▶ KOBİ'leri, uluslararası rekabetin aktörleri haline getirmek,
- ▶ İhracata başlayan KOBİ sayısını arttırmak,
- ▶ E-ticarete başlayan KOBİ sayısını arttırmaktır.

Destek unsurları:

Proje süresi	En az 8 ay, en fazla 24 ay
Destek üst limiti	300.000 TL
Destek oranı	%70 (yetmiş) geri ödemesiz %30 (otuz) geri ödemeli

* Personel giderleri için destek oranı dikkate alınmaksızın; asgari geçim indirimi dâhil net asgari ücret tutarı temel girdi olmak üzere bu uygulama esaslarında belirlenen hesap yöntemi ve limitlere göre belirlenen tutar kadar geri ödemesiz destek sağlanır.

- ▶ İşletmeler bu destekten sadece 1 (bir) kez faydalanabilirler.
- ▶ Programdan yararlanmak isteyen işletmelerin, başvuru tarihi itibarıyla son mali yılda bilanço esasına göre defter tutmuş olması ve son mali yıl verilerinin onaylı olması gerekir.
- ▶ İşletmenin başvuru tarihi itibarı ile Yurt İçi Marka Tescil Belgesi'ne sahip olması gerekir.
- ▶ İşletmenin proje bütçesi, son mali yıl net satış hasılatını aşmaması gerekir.
- ▶ İşletmenin son mali yılda ihracat yapmış olması gerekir. Ancak imalat sektöründe veya Öncelikli Teknoloji Alanları Tablosunda yer alan sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerde bu şart aranmaz.
- ▶ Proje başvurusu en az 2 farklı gider grubundan oluşmalıdır.

Desteklenecek giderler:

Gider grubu	Gider adı	Gidere ait destek üst limiti (TL)
Personel gideri	Personel gideri	90.000
Teçhizat-donanım giderleri	Donanım giderleri	50.000
Yazılım	Yazılım giderleri	50.000
Hizmet alımı	Tanıtım giderleri	80.000
Hizmet alımı	Yurt dışı fuar ve seyahat giderleri	150.000
Hizmet alımı	Test analiz ve belgelendirme giderleri	100.000
Hizmet alımı	Hizmet alım giderleri	100.000

10.9.4 KOBİ finansman destek programı

KOSGEB tarafından; küçük ve orta ölçekli işletmelere uygun koşullarda finansal destek temin edilerek, üretim, kalite ve standartlarını artırmaları, finansman sorunlarının çözümü, istihdam yaratmaları ve uluslararası düzeyde rekabet etmelerinin sağlanması amacıyla sağlanan desteklerdir.

Türü	İşletme türü				Azami kredi vadesi
	Girişimci işletmeler	Stratejik ve öncelikli sektörlerdeki işletmeler	Kredi üst limiti	Destek puanı	
İşletme kredisi					18 Ay
Makine teçhizat kredisi	50.000 TL	10 puan	500.000 TL	12 puan	36 Ay

* Girişimci işletme: KOSGEB desteği ile işini kurmuş faal işletmeler

** Stratejik ve öncelikli sektörlerdeki işletme: Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından uygulanan teknoloji odaklı sanayi hamlesi programından yararlanan işletmeler ve bu işletmelerin ürünlerini alan işletmeler,

***Yıllık faiz oranına uygulanacak destek puanı

****Girişimcinin genç, kadın, engelli, gazi veya birinci derecede şehit yakını olması durumunda üst limit 70.000 TL olarak uygulanır.

*****Makine teçhizat kredisinde; yerli makine teçhizat alımında, stratejik ve öncelikli sektörlerdeki işletmelere 2 ilave puan verilir.

10.9.5 KOBİ birleşmelerinde indirimli kurumlar vergisi oranı

6770 sayılı Kanun'un (RG: 27.01.2017) 29. maddesiyle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı" başlıklı 32. maddesine 5. fıkrası eklenmiştir. Buna göre Cumhurbaşkanı'na; KVK'nın 19. maddenin birinci fıkrası kapsamında birleşen sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin (KOBİ), birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları ile bu kapsamda birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına uygulanmak üzere kurumlar vergisi oranını %75'e kadar indirimli uygulamada konusunda yetki verilmiştir.

12 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ise söz konusu hükmün uygulanmasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre KOBİ'lerin münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanabilmesi için;

- ▶ Birleşmenin, Kanun'un 19. maddesinin birinci fıkrasında yer alan devir şartlarını taşıması,
- ▶ Birleşen kurumların KOBİ niteliğinde olması,
- ▶ Birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlardan olması,

şarttır.

- ▶ **Birleşmenin, Kanun'un 19. maddesinin birinci fıkrasında yer alan devir şartlarını taşıması,**

Yapılan birleşmenin "Devir" olarak değerlendirilebilmesi için birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması ve münfesi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi gerekmektedir.

- ▶ **Birleşen kurumların KOBİ niteliğinde olması**

Birleşen kurumların KOBİ niteliğini taşımaları şarttır. Buna göre, KOBİ niteliğinde olmayan kurumlarla gerçekleştirilen devirler dolayısıyla anılan fıkra hükümlerinden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. KOBİ birleşmesi uygulamasında KOBİ: birleşmenin gerçekleştiği tarihten önceki hesap döneminde 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve aynı hesap dönemine ilişkin gelir tablosunda yer alan yıllık net satış hasılatı veya bu dönemin sonunda çıkarılan bilançonun aktif toplamından herhangi biri 40 milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeleri ifade etmektedir.

Birleşmenin gerçekleştiği tarihten önceki hesap döneminde 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam etme kriterinin tespitinde, sigorta bildireleri esas alınmak suretiyle hesaplanan yıllık ortalama çalışan sayısı dikkate alınacaktır.

- ▶ **Birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlardan olması**

Kanun hükümlerinden sadece, sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden KOBİ'lerin yararlanmaları mümkündür. Bu kapsamda, birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz olmaları ve fiilen de üretim faaliyetiyle iştigal etmeleri şarttır.

Dolayısıyla, sanayi sicil belgesini haiz olmakla birlikte fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmeyen veya fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmekle birlikte sanayi sicil belgesini haiz olmayan KOBİ'ler, diğer şartları taşıyorsa dahi bu fıkra hükümlerinden yararlanamazlar.

Yukarıdaki şartları sağlayan KOBİ'lerin, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları ile birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına, Cumhurbaşkanı'nca belirlenecek indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Örnek: 01.08.2017 tarihinde KOBİ niteliğindeki (A) Ltd. Şti. KOBİ niteliğindeki mevcut (B) A.Ş.'ye Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinin birinci fıkrası kapsamında devrolunmuştur.

Buna göre,

- a) (A) Ltd. Şti.'nin 01.01.2017-01.08.2017 kıst döneminde ve

b) (B) A.Ş.'nin de;

- 01.01.2017-31.12.2017 hesap döneminde,
- 01.01.2018-31.12.2018 hesap döneminde,
- 01.01.2019-31.12.2019 hesap döneminde

münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına, Kanun'un 32. maddesinin beşinci fıkrası kapsamında kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanacaktır.

Diğer taraftan, üretim faaliyetleri dışında elde edilen kazançlar için kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanmayacaktır.

Kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanacak kazançlar münhasıran üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlardan olduğundan, birleşilen kurumun muhasebe kayıtlarını üretim faaliyetlerine ilişkin kazançlarını diğer kazançlarından ayrı olarak tespitine imkân verecek şekilde tutması gerekmektedir.

Devir tarihinden sonra, devir tarihi itibarıyla faaliyette bulunulan alanlardan farklı alanlarda üretim faaliyetlerine başlanması halinde, bu yeni üretim faaliyetlerinden kalan süre içerisinde elde edilen kazançlara da söz konusu fıkra hükmü kapsamında kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanabilecektir.

Ayrıca, birleşmeden sonra birleşilen kurumun KOBİ niteliğini kaybetmesi münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Rehber'in yayına hazırlandığı tarih itibarıyla Cumhurbaşkanı tarafından indirim oranı belirlenmemiştir.

10.10 Serbest bölgeler

Serbest bölgeler, Türkiye gümrük bölgesinin parçaları olmakla beraber, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye gümrük bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.

10.10.1 Gelir ve kurumlar vergisi istisnası

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi uyarınca, 06.02.2004 tarihinden önce serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış olan mükelleflerin, bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

5810 sayılı "Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 7. maddesi ile Serbest Bölgeler Kanunu'nun vergi teşviklerini düzenleyen geçici 3. maddesinin 2. fıkrasında 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değişiklikler yapılmıştır. Buna göre Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Bu istisnanın Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. ve 30. maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi bulunmamaktadır.

Bununla birlikte 24 Şubat 2017 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6772 sayılı Kanun ile istisnanın kapsamı genişletilmiştir. Bu doğrultuda, 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, iş yeri, kanuni ve iş merkezi

yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançlar da gelir ve kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirilecektir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, yeni düzenlemede, serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarına uygulanacak istisna ile ilgili olarak, faaliyete başlama veya ruhsat tarihine ilişkin herhangi sınırlama bulunmamaktadır. Bu mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirilecektir.

Mükellefler serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hâsılatın bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazancı, gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutmalıdır. Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamına giren faaliyetlerin (imalat) zararları sonuçlanması halinde, bu zararların diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi ise mümkün değildir.

10.10.2 Ücret stopajı istisnası

5810 sayılı "Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 7. maddesi ile Serbest Bölgeler Kanunu'nun vergi teşviklerini düzenleyen geçici 3. maddesinin 2. fıkrasında değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklik ile 01.01.2009 tarihinden geçerli olmak üzere Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlere gelir vergisi istisnası getirilmiştir.

Ancak 24 Şubat 2017 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6772 sayılı Kanun ile belli şartlarla çalışan ücretinin gelir vergisinden istisna edilmesi uygulamasına son verilerek, işverene gelir vergisi stopajı teşviki sağlanmasına geçilmiştir. Buna göre serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilecektir.

Yukarıdaki %85 oranı, 6 Şubat 2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 3516 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı uyarınca 2020 yılı için %80 olarak uygulanmıştır.

10.10.3 Diğer vergiler

5810 sayılı Kanun'la (RG: 25.11.2008) Serbest Bölgeler Kanunu'nun vergi teşviklerini düzenleyen geçici 3. maddesinin 2. fıkrasında yapılan değişiklik uyarınca, 01.01.2009 tarihinden geçerli olmak üzere Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır. Buna göre işletmelerin üretim faaliyetinde bulunup bulunmadığına veya 06.02.2004 tarihi itibarı ile faaliyet ruhsatı alıp almadığına bakılmaksızın, bölgede faaliyet gösteren tüm mükellefler damga vergisi ve harç istisnasından yararlanabileceklerdir.

Emlak Vergisi Kanunu'nun "Geçici muafıklar" başlıklı 5. maddesinin (f) fıkrasında, organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat sitelerindeki binaların, inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılacağına ilişkin hüküm yer almaktadır.

6772 sayılı Kanun'un 24 Şubat 2017 tarihinde yürürlüğe giren 10. maddesiyle serbest bölgelerdeki binalar da bu hükme eklenmiştir. Buna göre serbest bölgelerdeki binalar da inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici emlak vergisi muafiyetinden yararlanacaktır.

10.10.4 KDV istisnası

KDV Kanunu'nun 16/1-c maddesi uyarınca serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların teslimi KDV'den istisnadır.

Ayrıca aynı Kanun'un 17. maddesinin 4. fıkrasının (i) bendi uyarınca; serbest bölgelerde verilen hizmetlerle, serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri katma değer vergisinden istisnadır. 6 Nisan 2018 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7104 sayılı Kanun'un 9. maddesiyle kısmi istisna kapsamındaki bu teslim ve hizmet ifalarına ilişkin yüklenen KDV'lerin indirimine imkân tanınmıştır. Ancak bu istisna işlemlerle ilgili yüklenen vergiler indirim yoluyla giderilemediği takdirde iade konusu yapılamamaktadır. Bu düzenleme 1 Ocak 2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ise Kanun'un ihracat istisnası ile ilgili 11. maddesinin 1/a fıkrası uyarınca katma değer vergisinden istisnadır.

10.10.5 Yeni kurulan serbest bölgelerdeki işletmelerin kazançlarına gelir ve kurumlar vergisi istisnası

3218 sayılı "Serbest Bölgeler Kanunu"nun geçici 2. maddesinde bu Kanun'un, bir serbest bölge için, o serbest bölgenin faaliyete geçmesinden itibaren uygulanacağına ilişkin hüküm bulunmaktadır. Faaliyete geçiş tarihi olarak ise o serbest bölge alanını çevreleyen çit, kule ve kapı inşaatlarının tamamlanması ve bölge müdürlüğü, polis ve gümrük birimlerinin göreve başlaması suretiyle bölgenin resmen açılış tarihi kabul edilmektedir.

7341 sayılı Kanun'un (RG: 06.11.2021) 7. maddesiyle Serbest Bölgeler Kanunu'na ek madde 4 eklenmiştir. Buna göre 6 Kasım 2021 tarihinden sonra yukarıdaki geçici 2. madde uyarınca ilk kez faaliyete geçecek serbest bölgelerde, işletmelerin serbest bölgelerin işletilmesi ile ilgili faaliyetlerden elde ettikleri kazançları, 30 yılı geçmemek ve Ticaret Bakanlığınca kendilerine verilecek ilk faaliyet ruhsatında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesna olacaktır.

Ancak bu istisna, münhasıran alım satım veya depo işletmeciliği faaliyet ruhsatı sahibi kullanıcılardan elde edilen kazançlar ile Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları uyarınca yapılacak vergi kesintilerini kapsamamaktadır.

10.11 Kültür yatırımları desteği

Bireyin ve toplumun kültürel gereksinimlerinin karşılanması; kültür varlıkları ile somut olmayan kültürel mirasın korunması ve sürdürülebilir kültürün birer ögesi haline getirilmesi; kültürel iletişim ve etkileşim ortamının etkinleştirilmesi; sanatsal ve kültürel değerlerin üretilmesi, toplumun bu değerlere ulaşım olanaklarının yaratılması ve geliştirilmesi; ülkemizin kültür varlıklarının yaşatılması ve ülke ekonomisine katkı yaratan bir unsur olarak değerlendirilmesi, kullanılması ile kültür merkezlerinin yapımı ve işletilmesine yönelik kültür yatırımı ve kültür girişimlerinin teşvik edilmesini sağlamak amacıyla 5225 sayılı Kanun düzenlenmiş ve belge alınması kaydıyla çeşitli destekler sağlanmıştır.

28.09.2008 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "İşverenlere Verilen Devlet Yardımı, Teşvik ve Desteklerde Sosyal Güvenlik Kurumundan Alınacak Borcu Yoktur Belgesinin Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslara Dair Tebliğ" kapsamında 5225 sayılı Kanun kapsamında sağlanan teşviklerden sigorta primi işveren paylarında indirim, su bedeli indirimi ve enerji desteği gibi destek ve teşviklerin 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 90. maddesinin 6. fıkrası kapsamında sağlanan Devlet yardımı, teşvik ve destekler olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Söz konusu teşviklerden yararlanabilmenin ön koşulu ise işverenlerin Türkiye genelinde yazının verildiği tarih itibarıyla muaccel olan sosyal sigorta ve genel sağlık sigorta primi, sosyal güvenlik destek primi, işsizlik sigortası primi, idari para cezası ile bunlara bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı borçları bulunmadığına ya da bulunması

durumunda söz konusu borçların tecil ve taksitlendirildiği ya da yapılandırıldığına Sosyal Güvenlik İl/Merkez Müdürlüklerinden alınacak yazı ile teyit edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca işverenlere 01.10.2008 tarihinden önce verilen Devlet yardımı, teşvik ve desteklerin bu tebliğ kapsamında değerlendirilemeyeceği ifade edilmiştir.

10.11.1 Taşınmaz mal tahsis

Kültür ve Turizm Bakanlığı, kültür yatırımı ve girişimleri için taşınmaz mal tahsis etmeye yetkilidir. Hazineye ait olup Bakanlığa tahsisli taşınmaz mallar, Bakanlıkça bu Kanun kapsamında tahsis edilebilmektedir.

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

10.11.2 Gelir vergisi stopajı indirimi

Belge almış kurumlar vergisi mükellefi yatırımcı veya girişimcilerin, ilgili idareye verecekleri aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri, sadece belgeli yatırım veya girişimde çalıştıracakları işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, yatırım aşamasında üç yılı aşmamak kaydıyla %50'si, işletme aşamasında ise yedi yılı aşmamak kaydıyla %25'i, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilmektedir.

10.11.3 Sigorta primi desteği

Belge sahibi kurumlar vergisi mükellefi yatırımcı veya girişimcilerin, ilgili idareye verecekleri aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri, sadece belgeli yatırım veya girişimde çalıştıracakları işçilerin, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 79, 80 ve 81. maddeleri uyarınca prime esas kazançları üzerinden hesaplanan sigorta primlerinin işveren hissesinin, yatırım aşamasında üç yılı aşmamak şartıyla %50'si, işletme aşamasında ise yedi yılı aşmamak şartıyla %25'i Hazinece karşılanmaktadır.

10.11.4 Su bedeli indirimi ve enerji desteği

Kültür yatırımı ve girişimleri; su ücretlerini yatırım veya girişimin bulunduğu yörede uygulanan tarifelerden en düşüğü üzerinden ödeyebilmektedirler. Bu yatırım veya girişimin elektrik enerjisi ve doğal gaz giderlerinin %20'si beş yıl süreyle Hazinece karşılanmaktadır.

10.11.5 Yabancı uzman personel ve sanatçı çalıştırabilme

Belgeli kültür yatırım veya girişimlerinde, Kültür ve Turizm Bakanlığı ve İşçileri Bakanlığının görüşü alınarak Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca verilen izinle yabancı uzman personel ve sanatçı çalıştırılabilmektedir.

Ancak bu şekilde çalıştırılan yabancı personelin sayısı toplam personelin %10'unu aşamayacaktır. İlgili personel, en erken işletmenin faaliyete geçmesinin üç ay öncesinden itibaren çalışmaya başlayabilmektedir.

10.11.6 Hafta sonu ve resmi tatillerde faaliyette bulunabilme

Belgeli kültür girişimleri ile belge kapsamındaki diğer birimler belgede belirlenen çalışma süresi içinde hafta sonu ve resmî tatillerde de faaliyetlerine devam edebilmektedirler.

10.12 İstihdam teşvikleri

10.12.1 Malullük, yaşlılık ve ölüm sigortası işveren hissesinden 5 puanlık indirim

Yasal dayanak:

5510 sayılı Kanun'un 81. maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendi.

Özel sektör işverenleri, çalıştırdıkları sigortalılara ilişkin malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primlerinin işveren hissesinin (%11) beş puanlık kısmına isabet eden tutar kadar indirimden yararlanabilir.

Teşvikten yararlanma şartları:

- Aylık prim ve hizmet belgesinin/ muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin Kuruma yasal süresinde verilmesi ve primlerin yasal süresi içinde ödenmesi,
- Prim, idari para cezası ve bunlara ilişkin gecikme zammı ve cezası borcunun bulunmaması/ borçlarının çeşitli kanunlar gereğince yapılandırılmış veya taksitlendirilmiş olması ve bu yapılandırmanın/ taksitlendirmenin devam ediyor olması,
- Kayıt dışı sigortalı çalıştırılmaması ya da sahte sigortalı bildiriminde bulunulmaması.

Başvuru şartı:

Kuruma başvuru şartı bulunmamaktadır.

10.12.2 Yurt dışına götürülen/ gönderilen sigortalılar için prim indirimi

Yasal dayanak:

5510 sayılı Kanun'un 81. maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi.

Özel sektör işverenleri, yurt dışındaki işyerlerinde çalıştırılmak üzere götürülen ya da geçici olarak gönderilen sigortalıları için ödenecek genel sağlık sigortası işveren hissesinin (%7,5) beş puanlık kısmına isabet eden tutar kadar indirimden yararlanabilir.

Teşvikten yararlanma şartları:

- Aylık prim ve hizmet belgesinin/ muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin Kuruma yasal süresi içerisinde verilmesi ve primlerin yasal süresinde ödenmesi,
- İş yerine ilişkin prim, idari para cezası ve bunlara ilişkin gecikme zammı ve cezası borcunun bulunmaması/ borçlarının çeşitli kanunlar gereğince yapılandırılmış veya taksitlendirilmiş olması ve bu yapılandırmanın/ taksitlendirmenin devam ediyor olması,
- Kayıt dışı sigortalı çalıştırılmaması ya da sahte sigortalı bildiriminde bulunulmaması.

Başvuru şartı:

Kuruma başvuru şartı bulunmamaktadır.

10.12.3 Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararlar çerçevesinde uygulanan sigorta primi teşviki

Yasal dayanak:

5510 sayılı Kanun'un ek 2. maddesi.

Yatırımlarda Devlet yardımları Hakkında Kararlar çerçevesinde düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarla sigortalıları istihdam eden özel sektör işverenleri, söz konusu kararlarda belirtilen sürede, prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan sigorta primlerinin; işveren hissesinin tamamına veya Cumhurbaşkanınca belirlenen illerde işveren hisseleri ile birlikte sigortalı hisselerinin tamamı tutarında teşvikten yararlanabilir.

Teşvikten yararlanma şartları:

- ▶ Teşvik belgesi alınmış olması,
- ▶ Teşvik belgesinin tamamlama vizesinin yapılmış olması, (Gemi yatırımları hariç)
- ▶ Aylık prim ve hizmet belgenin/ muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin Kuruma yasal süresi içerisinde verilmesi ve primlerin yasal süresinde ödenmesi,
- ▶ İşverenin Türkiye geneli prim, idari para cezası ve bunlara ilişkin gecikme zammı ve cezası borcunun bulunmaması/ borçlarının çeşitli kanunlar gereğince yapılandırılmış veya taksitlendirilmiş olması ve bu yapılandırmanın/taksitlendirmenin devam ediyor olması,
- ▶ Yasal ödeme süresi geçmiş vergi borcunun bulunmaması,
- ▶ e-Borcu Yoktur aktivasyonu için başvuruda bulunulması,
- ▶ Kayıt dışı sigortalı çalıştırılmaması ya da sahte sigortalı bildiriminde bulunulmaması.

Başvuru şartı:

Kuruma başvuru şartı bulunmamaktadır.

10.12.4 Genç ve kadın istihdamı ile mesleki belgesi olan sigortalı istihdamı halinde uygulanan teşvik**Yasal dayanak:**

4447 sayılı Kanun'un geçici 10. maddesi.

Özel sektör işverenleri, 31/12/2022 tarihine kadar işe aldıkları her bir sigortalı için prime esas kazançları üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesi tutarında teşvikten yararlanabilir.

Teşvikten yararlanma şartları:

Sigortalı yönünden;

- ▶ 1/3/2011 ile 31/12/2022 tarihleri arasında işe alınmış olması,
- ▶ 18 yaşından büyük olması,
- ▶ İşe alındığı tarihten önceki altı aylık dönemde Kurumumuza verilmiş olan aylık prim ve hizmet belgelerinde kayıtlı olmaması,
- ▶ Fiilen çalışması.

İş yeri yönünden;

- ▶ Özel sektör işverenlerine ait olması,
- ▶ Sigortalının, ortalama sigortalı sayısına ilave olarak çalıştırılması,
- ▶ Prim, idari para cezası ve bunlara ilişkin gecikme zammı ve cezası borcunun bulunmaması/ borçlarının çeşitli kanunlar gereğince yapılandırılmış veya taksitlendirilmiş olması ve bu yapılandırmanın/taksitlendirmenin devam ediyor olması,
- ▶ Aylık prim ve hizmet belgesinin / muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin yasal süresi içinde Kurumumuza verilmesi ve primlerin yasal süresi içinde ödenmesi,
- ▶ Kayıt dışı sigortalı çalıştırıldığı yönünde bir tespitin bulunmaması,

Teşvik süresi:

18 yaşından büyük ve 29 yaşından küçük erkekler ile 18 yaşından büyük kadınlardan;

- ▶ Mesleki yeterlik belgesine sahip olanlar için 48 ay*,
- ▶ Mesleki ve teknik eğitim veren orta veya yükseköğretim kurumlarından mezun olanlar veya Türkiye İş Kurumunca düzenlenen işgücü yetiştirme kurslarını bitirenler için 36 ay*
- ▶ Yukarıda belirtilen niteliklere sahip olmayanlar için 24 ay*

29 yaşından büyük erkeklerden;

- ▶ Mesleki yeterlik belgesi alanlar veya mesleki ve teknik eğitim veren orta veya yükseköğretim kurumlarını ya da Türkiye İş Kurumunca düzenlenen işgücü yetiştirme kursunu bitiren ve belgede belirtilen meslek ya da alanlarda işe alınan ve/veya çalıştırılan için 24 ay*
- ▶ Türkiye İş Kurumuna kayıtlı, Kanunda sayılan belgelere sahip olmayanlar için 6 ay + 4/1-a kapsamında çalışmakta iken, 1/3/2011 tarihinden sonra mesleki yeterlik belgesi alanlar veya mesleki ve teknik eğitim veren orta veya yükseköğretim kurumlarını bitirenler için 12 ay.

* Bu kapsama girenlerin Türkiye İş Kurumuna kayıtlı işsizler arasından işe alınmaları halinde ilave olarak altı ay eklenir.

Başvuru şartı:

Şartları sağlayan sigortalılar için www.sgk.gov.tr web adresi üzerinden "e-SGK / İşveren / İşveren Sistemi / İşveren / Teşvikler ve Tanımlar / Teşvikten Faydalanılacak Sigortalı Tanımlama" menüleri seçilerek tanımlama işlemi yapılması gerekmektedir olup, varsa mesleki belgelerin iş yerinin bağlı olduğu sosyal güvenlik il müdürlüğüne/ sosyal güvenlik merkezine verilmesi gerekmektedir.

10.12.5 Engelli sigortalı istihdamında sigorta primi teşviki**Yasal dayanak:**

4857 sayılı Kanun'un 30. maddesi.

Aynı il sınırları içinde 50 veya daha fazla sigortalı çalıştıran özel sektör işyerleri, korumalı işyerleri, kontenjan fazlası engelli sigortalı çalıştıran veya yükümlü olmadığı halde engelli sigortalı çalıştıran işyerleri, çalıştırdıkları engelli sigortalıların prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin tamamı tutarında teşvikten yararlanabilir.

Teşvikten yararlanma şartları:

- ▶ Engelli sigortalı çalıştırılması,
- ▶ Aylık prim ve hizmet belgesinin/ muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin Kuruma yasal süresinde verilmesi ve primlerin ödenmiş olması.

10.12.6 Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki teşvikler**Yasal dayanak:**

5746 sayılı Kanun'un 3. maddesi.

- ▶ Teknoloji merkezi işletmeleri,
- ▶ Ar-Ge merkezleri,
- ▶ Tasarım Merkezleri,
- ▶ Ar-Ge, tasarım projeleri ve yenilik projelerinde faaliyet göstermekle birlikte, söz konusu faaliyetleri kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar veya uluslararası fonlarca desteklenen işletmeler,
- ▶ Ar-Ge, tasarım projeleri ve yenilik projeleri TÜBİTAK tarafından yürütülen işletmeler,
- ▶ Rekabet öncesi iş birliği projeleri bulunan işletmeler,
- ▶ Teknogirişim sermaye desteği alan işletmeler,
- ▶ 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında ücreti gelir vergisinden istisna tutulan personel çalıştıran işletmeler,

31/12/2023 tarihine kadar çalıştırdıkları Ar-Ge/tasarım personelinin çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı tutarında teşvikten yararlanabilir.

Teşvikten yararlanma şartları:

- ▶ Aylık prim ve hizmet belgesinin/ muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin yasal süresinde Kurumumuza verilmesi,
- ▶ Teşvik kapsamında bildirilecek sigortalının Ar-Ge personeli, Tasarım personeli ve Ar-Ge/Tasarım personel sayısının yüzde onunu aşmamak kaydıyla destek personeli olması ile 4691 sayılı Kanun uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna tutulmuş fiilen çalışan olması,
- ▶ İşverenin Türkiye genelinde yasal ödeme süresi geçmiş sigorta primi, işsizlik sigortası primi, idari para cezası ve bunlara ilişkin gecikme zammı ve cezası borcunun bulunmaması/ borçlarının çeşitli kanunlar gereğince yapılandırılmış veya taksitlendirilmiş olması ve bu yapılandırmanın/taksitlendirmenin devam ediyor olması.

Başvuru şartı:

2008/85 sayılı Genelgede belirtilen belgelerin iş yerinin bağlı olduğu sosyal güvenlik il müdürlüğüne/sosyal güvenlik merkezine verilmesi gerekmektedir.

10.12.7 Kültür yatırımları ve girişimlerine sigorta prim teşviki**Yasal dayanak:**

5225 sayılı Kanun'un 5. maddesi.

Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan 'Kültür Yatırım Belgesi' veya 'Kültür Girişim Belgesi' alan ve kurumlar vergisi mükellefi olan işverenler fiilen çalıştırdıkları sigortalılar için prime esas kazançları üzerinden hesaplanan sigorta primlerinin işveren hissesinin, yatırım aşamasında üç yılı aşmamak şartıyla %50'si, işletme aşamasında ise yedi yılı aşmamak şartıyla %25'i tutarında teşvikten yararlanabilir.

Teşvikten yararlanma şartları:

- ▶ Kurumlar vergisi mükellefi olmak,
- ▶ Kültür yatırım veya girişim belgesi sahibi olmak,
- ▶ Prim, idari para cezası ve bunlara ilişkin gecikme zammı ve cezası borcunun bulunmaması/ borçlarının çeşitli kanunlar gereğince yapılandırılmış veya taksitlendirilmiş olması ve bu yapılandırmanın/taksitlendirmenin devam ediyor olması,
- ▶ Aylık prim ve hizmet belgesinin/ muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin yasal süresi içerisinde Kurumumuza verilmesi
Başvuru şartı: "Kültür Yatırım" veya "Kültür Girişim" belgelerinin iş yerinin bağlı olduğu sosyal güvenlik il müdürlüğüne/sosyal güvenlik merkezine verilmesi gerekmektedir.

10.12.8 İşsizlik ödeneği alanların istihdamı halinde sağlanan teşvik uygulaması**Yasal dayanak:**

4447 sayılı Kanun'un 50. maddesi.

İşsizlik ödeneği almakta olan sigortalıları işe alan özel sektör işverenleri, kalan işsizlik ödeneği süresince, bu sigortalıların prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan kısa vadeli sigorta primi oranının %1'i, uzun vadeli sigorta kolu prim oranının, genel sağlık sigortası prim oranının sigortalı ve işveren payının tamamı kadar teşvikten yararlanabilir.

Teşvikten yararlanma şartları:

Sigortalı açısından;

- ▶ 1/10/2009 ya da sonraki bir tarihte işe alınması,

- ▶ İşe giriş tarihi itibarıyla işsizlik ödeneği almaya hak kazanmış olması,
- ▶ Fiilen çalışması.

İş yeri açısından;

- ▶ Sigortalının işe alındığı tarihten önceki altı aylık dönemde aylık prim ve hizmet belgelerinde bildirilen ortalama sigortalı sayısına ilave olarak işe alınmış olması,
- ▶ İşsizlik ödeneği almakta olan sigortalının işsizlik ödeneği almaya hak kazanmadan önce son çalıştığı iş yeri haricinde bir iş yeri olması,
- ▶ Aylık prim ve hizmet belgesinin/ muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin yasal süresi içerisinde Kuruma verilmesi ve primlerin yasal süresi içerisinde ödenmesi,
- ▶ 5335 sayılı Kanun'un 30. maddesi kapsamında olmaması ile 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve bu Kanun'dan istisna olan alımlar ile uluslararası anlaşma hükümlerine istinaden yapılan hizmet alımları ve yapım işlerini yürüten işyeri olmaması.

Başvuru şartı:

Teşvik kapsamına giren sigortalıların e-Bildirge giriş ekranlarında yer alan "Engelli ve İşsizlik Teşvik Yönetimi" ekranından sisteme kodlanması gerekmektedir.

10.12.9 İşbaşı eğitim programlarını tamamlayanların istihdamına ilişkin teşvik**Yasal dayanak:**

4447 sayılı Kanun'un geçici 15. maddesi.

Teşvikten yararlanma şartları:

Sigortalı yönünden;

- ▶ 31/12/2018 tarihine kadar başlatılan işbaşı eğitim programını tamamlamış olması ve işbaşı eğitim programının bitimini müteakip en geç üç ay içinde işe alınması,
- ▶ 23/4/2015 tarihi ve sonrasında işe alınmış olması,
- ▶ 18 yaşından büyük, 29 yaşından küçük olması,
- ▶ Tamamladığı işbaşı eğitim programına ilişkin meslek alanında işe alınması.

İş yeri yönünden;

- ▶ Özel sektör işverenine ait olması,
- ▶ Sigortalının, işe alındığı takvim yılından bir önceki takvim yılında iş yerinden Kuruma bildirilen aylık prim ve hizmet belgelerinde kayıtlı sigortalı sayısının ortalamasına ilave olarak çalıştırılması,
- ▶ Aylık prim ve hizmet belgesinin/ muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin Kuruma yasal süresi içerisinde verilmesi ve primlerin yasal süresinde ödenmesi,
- ▶ İş yerine ilişkin prim, idari para cezası ve bunlara ilişkin gecikme zammı ve cezası borcunun bulunmaması/ borçlarının çeşitli kanunlar gereğince yapılandırılmış veya taksitlendirilmiş olması ve bu yapılandırmanın/ taksitlendirmenin devam ediyor olması,
- ▶ Çalıştırdığı kişileri sigortalı olarak bildirmediği yönünde herhangi bir tespitin bulunmaması.

Teşvik süresi:

- ▶ Sigortalının çalıştığı iş yerinin imalat sanayi sektöründe faaliyet göstermesi halinde;
- ▶ 30/6/2015 tarihine kadar başlayan işbaşı eğitim programını tamamlayan sigortalılar açısından 48 ay süreyle,

- ▶ 1/7/2015 ila 31/12/2018 tarihleri arasında başlayan işbaşı eğitim programını tamamlayan sigortalılar açısından 42 ay süreyle, Sigortalının çalıştığı iş yerinin imalat sanayi sektörü dışındaki diğer sektörlerde faaliyet göstermesi halinde;
- ▶ 30/6/2015 tarihine kadar başlayan işbaşı eğitim programını tamamlayan sigortalılar açısından 36 ay süreyle,
- ▶ 1/7/2015 ila 31/12/2018 tarihleri arasında başlayan işbaşı eğitim programını tamamlayan sigortalılar açısından 30 ay süreyle, söz konusu destekten yararlanılır.

10.12.10 Sosyal yardım alanların istihdamı halinde uygulanan prim teşviki

Yasal dayanak:

3294 sayılı Kanun'un ek 5. maddesi.

Özel sektör işverenleri tarafından Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı tarafından verilen nakdi düzenli sosyal yardımlardan yararlanan kişilerin ikamet ettiği hanede bulunanlardan 26/4/2016 tarihi ve sonrasında işe alınan sigortalıların prime esas kazanç alt sınır üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin tamamı tutarında söz konusu destekten yararlanılır.

Teşvikten yararlanma şartları:

Sigortalı yönünden;

- ▶ İşe giriş tarihinden önceki son bir yıl içerisinde nakdi düzenli sosyal yardımlardan en az bir defa yararlanmış olanların ikamet ettiği hanede bulunmak,
- ▶ 5510 sayılı Kanun'un 60. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinin (1) numaralı alt bendi kapsamında olmak
- ▶ Türkiye İş Kurumu'na kayıtlı işsizler arasında olmak,
- ▶ 26/04/2016 tarihi ve sonrasında işe alınmış olmak.

İş yeri yönünden;

- ▶ Özel sektör işverenlerine ait olması,
- ▶ Sigortalının işe alındığı yıldan bir önceki takvim yılında iş yerinden Kuruma bildirilen aylık prim ve hizmet belgelerinde kayıtlı sigortalı sayısının ortalamasına ilave olarak çalıştırılması,
- ▶ Aylık prim ve hizmet belgesinin/ muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin Kuruma yasal süresinde verilmesi ve primlerin yasal süresi içinde ödenmesi,
- ▶ İş yerinin prim, idari para cezası ve bunlara ilişkin gecikme zammı ve cezası borcunun bulunmaması/borçlarının çeşitli kanunlar gereğince yapılandırılmış veya taksitlendirilmiş olması ve bu yapılandırmanın/taksitlendirmenin devam ediyor olması,
- ▶ Kayıt dışı sigortalı çalıştırılmaması.

Başvuru şartı:

İşverenlerce kapsama giren sigortalılara ilişkin e-SGK kanalıyla yapılacak başvurular, www.sgk.gov.tr/e-SGK sisteminden giriş yapılmak suretiyle erişilen İşveren/İşveren İşlemleri ekranlarında yer alan yer "Sosyal Yardım Teşvik Yönetimi" menüsü işaretlenmek suretiyle erişilen ekran vasıtasıyla yapılacaktır.

10.12.11 Sosyal hizmetlerden faydalanan kişilerin istihdamı halinde uygulanan teşvik

Yasal dayanak:

2828 sayılı Kanun'un ek 1. maddesi.

2828 sayılı Kanun'un ek 1. maddesi kapsamında giren kişilerin özel sektör işverenleri tarafından istihdamı halinde prime esas kazanç alt sınır üzerinden hesaplanan sigortalı ve işveren sigorta ve işsizlik

sigortası primin tamamı tutarında beş yıl süreyle söz konusu teşvikten yararlanılabilir.

Teşvikten yararlanma şartları:

Sigortalı yönünden;

- ▶ 2828 sayılı Kanun'un ek 1. maddesinin birinci fıkrasının kapsamında olup; istihdam hakkından henüz yararlanmamış olanlar, istihdam hakkından yararlanmış ancak memuriyet ile ilişkisi kesilenler, devlet memuru olma şartlarını taşımamaları sebebiyle kamu kurumlarında istihdamı sağlanamayan hak sahibi olmak,
- ▶ 19/02/2014 tarihi ve sonrasında işe alınmış olmak.

İş yeri yönünden;

- ▶ Özel sektör işverenlerine ait olması,
- ▶ Aylık prim ve hizmet belgesinin/ muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin Kuruma yasal süresinde verilmesi ve primlerin yasal süresi içinde ödenmesi.

Başvuru şartı:

Şartları sağlayan sigortalılar için www.sgk.gov.tr web adresi üzerinden "e-SGK / İşveren / İşveren Sistemi / İşveren / Teşvikler ve Tanımlar / Teşvikten Faydalanılacak Sigortalı Tanımlama" menüleri seçilerek tanımlama işlemi yapılması mümkün bulunmaktadır.

10.12.12 İlave istihdam teşviki

Yasal dayanak:

4447 sayılı Kanun'un geçici 19. maddesi.

Özel sektör işverenleri tarafından 1/1/2018 ila 31/12/2022 tarihlerinde işe aldığı sigortalılar için, iş yerinin imalat sektöründe veya Bakanlar Kurulu kararıyla belirlenen bilişim sektöründe faaliyet göstermesi halinde brüt asgari ücreti geçmemek üzere sigortalının prime esas kazancı üzerinden hesaplanan sigortalı ve işveren prim payının tamamı, iş yerinin diğer sektörlerde faaliyet göstermesi halinde prime esas kazanç alt sınır üzerinden hesaplanan sigortalı ve işveren prim payının tamamı tutarında, 12/18 ay süreyle bu destekten yararlanılabilir.

Teşvikten yararlanma şartları:

Sigortalı yönünden;

- ▶ 1/1/2018 ila 31/12/2022 tarihleri arasında işe alınmış olması,
- ▶ Türkiye İş Kurumu'na kayıtlı işsiz olması,
- ▶ İşe giriş tarihinden önceki üç ayda 5510/4-a,b,c kapsamında 10 günden fazla Kuruma bildirilmemiş olması(isteğe bağlı sigortalılık hariç).

İşveren yönünden;

- ▶ Özel sektör işvereni olması,
- ▶ Sigortalının işe alındığı yıldan bir önceki takvim yılına ilişkin aylık prim ve hizmet belgelerindeki ortalama sigortalı sayısına ilave olarak çalıştırılması
- ▶ Aylık prim ve hizmet belgesinin/ muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin Kuruma yasal süresinde verilmesi ve primlerin yasal süresi içinde ödenmesi,
- ▶ İş yerine ilişkin prim, idari para cezası ve bunlara ilişkin gecikme zammı ve cezası borcunun bulunmaması/ borçlarının çeşitli kanunlar gereğince yapılandırılmış veya taksitlendirilmiş olması ve bu yapılandırmanın/taksitlendirmenin devam ediyor olması,
- ▶ Kayıt dışı sigortalı çalıştırılmaması ya da sahte sigortalı bildiriminde bulunulmaması.

Başvuru şartı:

Şartları sağlayan sigortalılar için www.sgk.gov.tr web adresi üzerinden "e-SGK / İşveren / İşveren Sistemi / İşveren / Teşvikler ve Tanımlar / Teşvikten Faydalanılacak Sigortalı Tanımlama" menüleri seçilerek tanımlama yapılması mümkün bulunmaktadır.

10.12.13 4447 sayılı Kanun'un ek 4. maddesinde öngörülen çok tehlikeli sınıfta yer alan işyerlerinde işsizlik sigortası işveren hissesi teşviki

Yasal dayanak:

4447 sayılı Kanun'un ek 4. maddesi.

6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu kapsamında çok tehlikeli sınıfta yer alıp ondan fazla çalışanı bulunan ve üç yıl içinde ölümlü veya sürekli iş göremezlikle sonuçlanan iş kazası meydana gelmeyen işyerlerinde çalışanların işsizlik sigortası işveren hissesi teşviki olarak bir sonraki takvim yılından geçerli olmak üzere ve üç yıl süreyle %1 olarak alınması hükmüne bağlanmıştır. Anılan madde hükmünün uygulamasına yönelik 31/12/2018 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Çok Tehlikeli Sınıfta Yer Alan ve Ondan Fazla Çalışanı Bulunan İşyerlerinde İşsizlik Sigortası Primi İşveren Payı Teşvikinden Yararlanılmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ ile uygulamaya ilişkin hususlar açıklanmıştır.

Teşvikten yararlanma şartları:

- ▶ İş yerinin 6331 sayılı Kanun kapsamında çok tehlikeli sınıfta yer alması,
- ▶ İşverenin, Türkiye genelinde çok tehlikeli sınıfta yer alan işyerlerinde her ay toplamda ondan fazla çalışanı bulunması,
- ▶ Ölümlü veya sürekli iş göremezlikle sonuçlanan iş kazası meydana gelmemesi,
- ▶ İş yerinin, İSG-KATİP'e kayıtlı onaylanmış ve devam eden iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerinin verilmesine ilişkin, iş güvenliği uzmanı ve iş yeri hekimi ya da 29/12/2012 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan İş Sağlığı ve Güvenliği Hizmetleri Yönetmeliğine göre Bakanlıkça yetkilendirilmiş kurum ve kuruluşlar ile yapılmış bir sözleşmesinin bulunması gerekmektedir.

10.13 Diğer teşvikler**10.13.1 Eğitim kurumlarına ilişkin destek**

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince, okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar, belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi itibarıyla gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır.

7 Eylül 2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6745 sayılı Kanun'un 64. maddesi ile söz konusu istisna hükmüne 1 Ocak 2017 tarihinden itibaren faaliyete başlayan özel kreş ve gündüz bakım evleri de eklenmiştir.

Kurumlar vergisi mükellefleri ve ticari kazanç sahibi gelir vergisi mükellefleri açısından istisna uygulaması hakkında ayrıntılı açıklamalarımız Rehber'in "3.5.10 Eğitim tesisleri, özel kreş ve gündüz bakımevleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna" bölümünde yapılmıştır.

10.13.2 İhracatın finansmanı ve Türk Eximbank kredileri

Türk Eximbank, ihracatçıları, ihracata yönelik üretim yapan imalatçıları ve yurt dışında faaliyet gösteren girişimcileri kısa, orta-uzun vadeli nakdi ve gayrinakdi kredi programları ile desteklemektedir.

Ayrıca, vadeli satış işlemlerini teşvik etmek ve bu yolla ihracat hacmini artırmak, yeni ve hedef pazarlara girilmesini kolaylaştırmak amacıyla vadeli ihracat alacaklarını iskonto etmektedir.

10.13.3 Türk Eximbank sigorta programları

İhracat kredi sigortası programları ile ihracatçı firmaların ihraç ettiği mal bedellerinin, ticari ve politik risklere karşı belirli oranlarda teminat altına alınması ve Sigortalı firmaların gerek Türk Eximbank nezdinde doğmuş veya doğacak alacak haklarını ticari bankalara temlik etmek suretiyle, gerekse kambiyo senedine bağlı vadeli alacaklarını ister Türk Eximbank'ta, isterse Türk Eximbank onayı ile ticari bankalarda iskonto ettirmek suretiyle düzenli finansman imkânına erişmeleri amaçlanmaktadır.

10.13.4 Türk gemi siciline kayıtlı gemilere ilişkin gelir ve kurumlar vergisi istisnası ile personele ödenen ücretlere ilişkin gelir vergisi istisnası

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileri ile fonlardan istisnadır. Ayrıca Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilecek gemilere ve yatlara ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi ve navlun mukaveleleri, damga vergisine, harçlara, banka ve sigorta muameleleri vergisine ve fonlara tabi tutulmazlar.

Türkiye'de inşa edilen gemi ve yatlardan anılan Sicile kayıtlı olanların işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançlar ile Sicile kayıtlı gemilere ait ihtiyaç fazlası malzeme ve sabit kıymetlerin, deniz taşımacılığı faaliyetinin yürütülebilmesi için gemide bulunması zorunlu olan malzeme ve sabit kıymetlerden olması halinde, devrinden elde edilen kazançlar ayrıca kurumlar vergisinden istisna bulunmaktadır.

27 Ocak 2017 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6770 Kanun ile Türk Uluslararası Gemi Sicili (TUGS) Kanunu'nun 12. maddesine yeni bir hüküm ilave edilmiştir. Bu sayede TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların 6770 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 27 Ocak 2017 tarihinden itibaren bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya başka suretlerle devrinden doğan kazançlar için de bu istisnadan yararlanılabilmeleri mümkün hale getirilmiştir.

Bununla birlikte, yurt dışından ithal edilerek 4490 sayılı Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilen 3.000 DWT'nin (yolcu gemileri ile özel maksatlı, özel yapılı gemilerde ise 300 grostonun) üzerindeki gemilerin, bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devrinden elde edilecek kazançların gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için, en az altı ay süreyle Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olarak işletilmiş olmaları şartı aranacaktır.

Öte yandan, Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler de gelir vergisinden istisnadır.

10.13.5 Verimlilik arttırıcı proje (VAP) destekleri

Enerji Bakanlığı tarafından verilmektedir. Endüstriyel işletmelerde verimlilik arttırıcı projelerin (VAP) uygulanmasına yönelik destekler verilmektedir. Sanayi firmalarında enerji etüt çalışması ile belirlenen önlemlerin uygulanması ve enerji tasarrufu sağlanması için hazırlanan projeler "Verimlilik arttırıcı proje" (VAP) olarak ifade edilmektedir. Elektrik üretim lisansına sahip tüzel kişiler dışındaki yıllık toplam enerji tüketimleri 1.000 TEP (ton eşdeğer petrol) ve üzeri olan ticaret ve sanayi odaları, ticaret odası veya sanayi odasına bağlı olarak faaliyet gösteren ve her türlü mal üretimi yapan endüstriyel işletmeler VAP desteklerinden faydalanabilmektedir.

Ön görülen yatırım bedeli 500.000 TL ve üzeri olan ve geri ödeme süresi iki yıl ile beş yıldan az (2 yıl dahil ve 5 yıl hariç) olan verimlilik

artırıcı proje başvuruları kabul edilecektir. Elektrik motorlarının verimliliğiyle değiştirilmesi projelerinde, etiket gücü 11 kW'ın altında olan motorlar için VAP başvuruları kabul edilmeyecektir. Bir prosesin parçası olup sistem içinde değerlendirilen ve/veya DHS ile kontrol edilen motorlar için bu koşul aranmaz.

Aydınlatma ve ısı yalıtımı projeleri kabul edilmeyecektir.

Yukarıdaki kriterler, yıllık enerji tüketimi 500 TEP ve üzeri ile 1.000 TEP'in altında olan işletmeler için uygulanmayacaktır.

Desteklenen alanlar ve destek unsurları:

Ekipman ve siste kullanımı, onarım, yalıtım, modifikasyon, rehabilitasyon ve süreç (proses) düzenleme gibi yollarla; gereksiz enerji kullanımının, atık enerjinin, enerji kayıp ve kaçaklarının önlenmesi veya en aza indirilmesi ile birlikte atık enerjinin geri kazanılması projeleridir.

Destek tutarı:

Başvurular aynı anda en fazla 5 proje ile yapılabilir. Proje yatırım tutarı en fazla 5 milyon TL olan projeler %30 oranında desteklenmektedir. Basit bir hesapla 5 adet enerji verimliliği projesi için 25 milyon TL'lik yatırım tutarına karşılık 7,5 milyon TL'lik hibe alma fırsatı bulunmaktadır.

Genel başvuru koşulları:

Verimlilik Artırıcı Proje (VAP) başvurusu olarak değerlendirilecek firmanın;

- ▶ Bakanlık veri tabanına (EnVer Portalı) kayıtlı olması,
- ▶ Sertifikalı Enerji Yöneticisi görevlendirilmesi veya hizmet satın alınması,
- ▶ Türkak tarafından yetkilendirilmiş kurumlardan alınan ISO 50001 Enerji Yönetimi Belgesine sahip olması

gerekmektedir.

Projenin ise;

- ▶ Geri ödeme süresinin 5 yıldan az olması,
- ▶ Uygulama bedelinin KDV hariç en fazla 5 milyon TL olması,
- ▶ Uygulama süresinin en fazla 2 yıl olması gerekmektedir.

Destek ödemesi, uygulama sonrasında gerçekleşecek olup, destek miktarı, 300.000 TL'den proje uygulama bedelinin en fazla %30'u (1.500.000 TL) olacak şekilde sınırlandırılmıştır.

Destek koşulları ve süresi:

VAP'larının desteklenmesini isteyen endüstriyel işletmeler, Yönetmelik ekinde yer alan Ek-3'te belirtilen esaslara uygun olarak hazırladıkları veya şirketlere hazırlattıkları projelerini aynı esaslara uygun olan enerji etüt raporu ile birlikte her yıl Ocak ayında Genel Müdürlüğe sunar.

Endüstriyel işletme, desteklerden yararlanmak üzere en fazla iki VAP ile başvuruda bulunabilir. VAP'larının desteklenmesi Kurul tarafından onaylanan endüstriyel işletmeler bu VAP'larına ilişkin uygulama raporları onaylanana kadar yeni bir VAP'ın desteklenmesi için başvuruda bulunamaz.

10.13.6 Gönüllü anlaşma (GA) destekleri

Destekten yararlanabilecek olan işletmeler:

Enerji Bakanlığı tarafından verilmektedir. Gönüllü Anlaşmalar yoluyla işletmelerin geçmiş beş yıllık enerji yoğunluklarının ortalaması olan referans enerji yoğunluğuna göre, üç yıllık izleme dönemi sonunda ortalama en az %10 olmak kaydıyla taahhüt edilen oranda enerji yoğunluğunu azaltan işletmelere hibe şeklinde devlet desteği verilir. Yıllık toplam enerji tüketimleri 500 TEP ve üzeri olan ticaret ve sanayi odası, ticaret odası veya sanayi odasına bağlı olarak faaliyet gösteren ve her türlü mal üretimi yapan işletmeler GA desteklerinden faydalanabilmektedir.

Desteklenen alanlar ve destek unsurları:

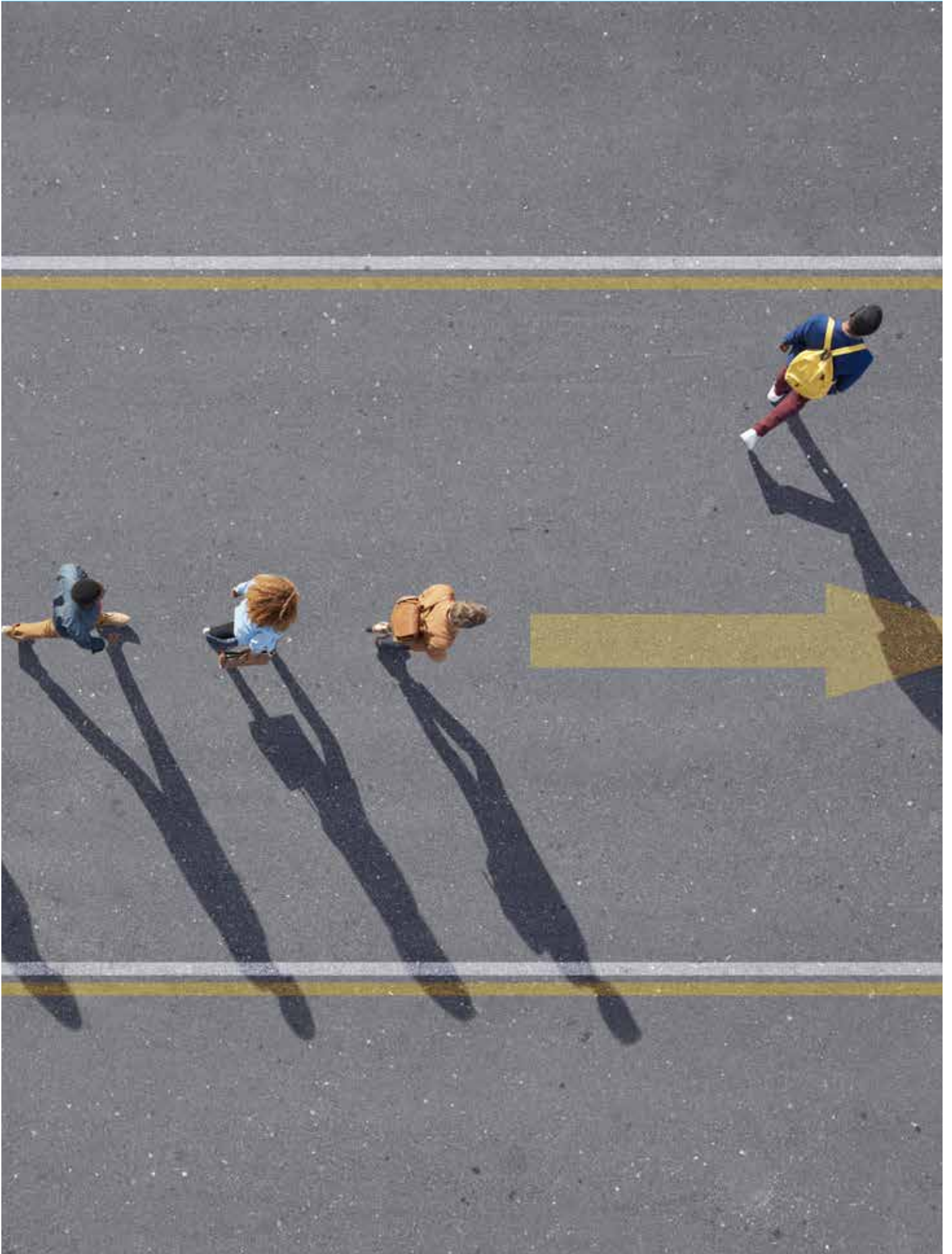
Bir endüstriyel işletme için Enerji Bakanlığı ile yapılan anlaşma çerçevesinde sonraki üç yılda enerji yoğunluğunu ortalama olarak en az %10 oranında azaltma taahhüdü anlaşmalarıdır.

Taahhüdün 3 yıl tutturulması durumunda;

- ▶ Destek tutarı: 1.000.000 TL (üst sınır - nakdi destek),
- ▶ Destek oranı: İlgili yıla ait enerji giderinin %30'u,
- ▶ Tek seferlik olmak üzere güneş enerjisi ile sağlanacak verimlilik de dikkate alınır.

Genel başvuru koşulları:

- ▶ Başvuru tarihi itibarıyla, Bakanlık veri tabanına kayıtlı olmak,
- ▶ Enerji yöneticisi sertifikasına sahip bir kişinin enerji yöneticisi olarak görevlendirilmiş olması,
- ▶ Son 3 yıla ait yıllık toplam enerji tüketimlerinin ortalamasının 500 TEP ve üzeri olması ve bu bilgilerin Bakanlık veri tabanına girilmiş olması,
- ▶ Yürürlükteki TS EN ISO 50001 Enerji Yönetim Sistemi Standardı'na göre Türk Akreditasyon Kurumu (TÜRKAK) tarafından akredite olunması veya Türk Akreditasyon Kurumu (TÜRKAK) üyesi olunması.



11. Vergi cezaları

Bu bölümde, vergi kanunlarında ve diğer ilgili mevzuatta yer alan hükümlere aykırı fiillere verilen vergi cezaları,

- Usule aykırı fiillere verilen vergi cezaları,
- Vergi kaybına yol açan fiillere verilen vergi cezaları,
- Vergi kaybına yol açan fiillere verilen hürriyeti bağlayıcı cezalar,

olarak, üç başlık altında ele alınmaktadır.

Kanun'a aykırı fiiller sebebiyle tüzel kişiler adına kesilecek vergi cezalarından genel olarak tüzel kişilerin kanuni temsilcileri sorumludur. Ancak 1999 yılında VUK'un 333. maddesinde yapılan bir değişiklik ile aynı Kanun'un 359. maddesinde belirtilen fiiller (kaçakçılık suçları) ve bu fiillere iştirak dolayısıyla verilecek cezalardan kanuni temsilciler değil fiili işleyenler sorumlu tutulmuşlardır.

11.1 Usulsüzlük ile özel usulsüzlük fiilleri ve cezaları

11.1.1 Usulsüzlük fiilleri ve cezaları

Usulsüzlük fiilleri, vergi kanunlarında ve ilgili diğer mevzuatta yer alan şekle ilişkin hükümlere riayet edilmemesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu tür fiillerde, bir vergi ziyayı (kayıbı) değil, usule aykırı bir durum söz konusudur. Vergi Usul Kanunu'nda usulsüzlük fiilleri, fiilin ağırlık derecesine göre birinci ve ikinci derece usulsüzlükler olarak sınıflandırılmış ve bunlara uygulanacak cezalar da bu sınıflamaya göre ayrı ayrı belirlenmiştir.

11.1.1.1 I. derece usulsüzlükler

- Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması,
- Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması,
- Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması,
- Çiftçiler tarafından 245. madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi,
- Vergi Usul Kanunu'nun kayıt nizamına ait hükümlerine (madde 215 - 219 ile mükerrer madde 242) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır),
- İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi,
- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır),
- Diğer ücretler üzerinden salınan gelir vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması,
- Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması.

11.1.1.2 II. derece usulsüzlükler

- Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342. maddenin 1. fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması,
- Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya Kanun'da istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması,
- Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç),
- Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması,
- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması,
- Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması,
- Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.

1 Ocak 2023 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere uygulanacak usulsüzlük cezalarının yer aldığı tablo Rehber'in "15. Pratik Bilgiler-2023" bölümünde "15.14 Usulsüzlük cezaları-VUK md. 352" başlığı altında dikkatinize sunulmuştur.

11.1.2 Özel usulsüzlük fiilleri ve cezaları

Özel usulsüzlük fiilleri, fatura ve benzeri evrakın verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması ana başlığı altında düzenlenmiş olup, bu fiiller dolayısıyla 2023 yılında kesilecek olan cezalar, Rehber'in "15. Pratik Bilgiler-2023" bölümünde "15.15 Özel usulsüzlük cezaları-VUK md. 353" başlığı altında dikkatinize sunulmuştur.

11.1.3 Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine kesilecek özel usulsüzlük cezası

Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 8. fıkrası gereğince, belge basımı ile ilgili bildirim görevini belirlenen sürede yerine getirmeyen ya da bildirim eksik veya hatalı yapan matbaa işletmecilerine 1.900 TL (2023 yılı için 4.200 TL) özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

7338 sayılı Kanun'un (RG: 26.10.2021), yayım tarihinde yürürlüğe giren 40. maddesiyle söz konusu bildirimleri geç yapan matbaa işletmecileri için indirimli ceza uygulaması getirilmiştir. Buna göre bildirim görevinin belirlenen sürede yerine getirilmemesi durumu ile bildirim eksik veya hatalı yapılması durumunda kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, bildirim belirlenen sürenin sonundan başlayarak 30 gün içinde yapılması ya da eksik veya hatalı yapılan bildirim aynı süre içerisinde tamamlanması veya düzeltilmesi durumunda 1/2 oranında uygulanacaktır.

11.1.4 Yararlanılması YMM'lerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konulara ilişkin raporun zamanında ibraz edilmemesi halinde kesilecek özel usulsüzlük cezası

VUK'un "Vergi beyannamelerinin imzalanması ve yeminli mali müşavir tasdik raporları" başlıklı mükerrer 227. maddesinin üçüncü fıkrasında, "Yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükellefler tasdike konu haktan yararlanamazlar." hükmü yer almaktaydı.

7338 sayılı Kanun'un (RG: 26.10.2021), yayım tarihinde yürürlüğe giren 22. maddesiyle, yukarıdaki cümledeki "tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükellefler tasdike konu haktan yararlanamazlar." ibaresi "tasdik raporunun zamanında ibraz şarttır." şeklinde değiştirilmiş ve tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesi halinde mükellefe 60 günlük ek süre verileceğine ilişkin hüküm de maddeye eklenmiştir.

Ayrıca 7338 sayılı Kanun'un 40. maddesiyle, VUK'un özel usulsüzlük cezalarının sayıldığı 353. maddesine bu konuya ilişkin ceza hükmü de eklenmiştir. Buna göre yeminli mali müşavir tasdik raporunun yasal süresinde ibraz edilmemesi durumunda, tasdik raporu ibraz şartı getirilen mükellef adına 150.000 TL'den az ve 1.500.000 TL'den fazla olmamak üzere, yararlanılması tasdik raporunun ibraz şartına bağlanan tutarın %5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilecektir. (Söz konusu tutarlar yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle hesaplanmıştır.)

11.1.5 Bilgi vermektan çekinenler ile VUK'un 107/A, mükerrer 242, 256, 257, mükerrer 257. madde ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar için kesilecek özel usulsüzlük cezaları

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca; aynı Kanun'un bilgi vermeye ilişkin 86, 148, 149 ve 150. maddeleri ile mükerrer 242, 256, 257, mükerrer 257, elektronik tebligata ilişkin 107/A maddesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Buna göre mükerrer 355. maddede özetle;

- ▶ Devamlı bilgi verilmesi,

- ▶ Maliye Bakanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından istenen bilgilerin verilmesi,
- ▶ Defter belge ibrazı,
- ▶ İncelemeye yetkili memurlara inceleme esnasında gerekli yardımın sağlanması,

mecburiyetleri ile mükerrer 257. madde kapsamında getirilen mecburiyetlere (bazı tahsilat ve ödemelerin banka ve benzeri finans kurumları aracılığıyla yapılması, bazı beyanname ve bildirimlerin elektronik olarak verilmesi gibi) uyulmaması durumunda uygulanacak özel usulsüzlük cezalarına yer verilmektedir.

Ayrıca 6728 sayılı Kanun'un (RG: 09.08.2016) 21. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uyulmaması durumunda da mükerrer 355. madde kapsamında özel usulsüzlük cezası kesileceği hükmü eklenmiştir. Söz konusu maddede, vergi kanunlarına göre verilmesi gereken muhtasar beyanname ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 4/a maddesi kapsamında sigortalı sayılan kişileri bildirmekle yükümlü olanlar tarafından SGK'ya verilmesi gereken aylık prim ve hizmet belgesinin birleştirilerek "Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi" adı altında tek bir beyanname verilmesine ilişkin hüküm yer almaktadır.

Buna göre söz konusu beyannameler için zorunluluk;

- ▶ Kırşehir ili merkez ve ilçelerinde bulunan mükellefler/işverenler için 1 Haziran 2017,
- ▶ Amasya, Bartın ve Çankırı illeri merkez ve ilçelerinde bulunan mükellefler/işverenler için 1 Ocak 2018,
- ▶ Bursa, Eskişehir ve Konya illeri merkez ve ilçelerinde bulunan mükellefler/işverenler için 1 Ocak 2020,
- ▶ Yukarıdakiler dışındaki mükellefler/işverenler için ise 1 Temmuz 2020,

tarihinden itibaren başlamıştır.

Diğer taraftan 27 Mart 2018 tarihli 2. mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan 7103 sayılı Kanun'un 13. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uyulmaması durumunda da mükerrer 355. madde kapsamında özel usulsüzlük cezası kesileceği hükmü eklenmiştir. Söz konusu maddede, elektronik tebligat zorunluluğuna ilişkin düzenleme yer almaktadır. Ancak bu zorunluluğa uymayanlar için kesilecek olan özel usulsüzlük ceza tutarları, diğer fiillere ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezalarından farklı olarak belirlenmiştir. Elektronik tebligat zorunluluğuna uymayanlara 2023 yılında uygulanacak olan ceza tutarlarına, Rehber'in "15. Pratik Bilgiler-2023" bölümünde "15.15.1 VUK 107/A maddesiyle getirilen zorunluluklara (elektronik tebligat) uymayanlar" başlığı altında yer verilmiştir.

Yukarıda belirtilen zorunluluklara uymayanlara ceza kesilebilmesi, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında ceza hükümlerinin uygulanacağına ilişkin yazılı olarak bildirilmesi şartına bağlıdır. Ancak bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz.

Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için Rehber'in "15. Pratik Bilgiler-2023" bölümünde "15.15.2 Diğer zorunluluklara uymayanlar (Bilgi vermeme, elektronik bildirim ve beyanname verilmemesi gibi)" başlığı altında yer verilen tutarlardan az olmamak üzere, işleme konu tutarın %5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 30 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 30 gün içinde verilmesi halinde ise 1/5 oranında uygulanır.

Elektronik ortamda bildirim veya form verilmesi mecburiyetine uyulmaması hâlinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası ise bildirim veya formların belirlenen sürelerin sonundan başlayarak elektronik ortamda 3 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında uygulanmaktadır.

Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmez, takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 1/5 oranında uygulanır.

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

2023 yılında mükerrer 355. maddede yer alan zorunluluklara uyulmaması halinde kesilecek olan cezalara, Rehber'in "15. Pratik Bilgiler-2023" bölümünde "15.16 Özel usulsüzlük cezaları-VUK mük. md. 355" başlığı altında yer verilmiştir.

11.2 Vergi kaybı sonucunu doğuran fiiller ve cezaları

11.2.1 Vergi ziyaı cezası

Vergi ziyaı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Kasit unsurunun bulunup bulunmadığının ceza kesilmesi açısından bir önemi bulunmamaktadır.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya diğer sebeplerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesi halinde de vergi ziyasının varlığı kabul edilmektedir.

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

Vergi ziyaı suçu işleyenlere, ziya uğrattıkları verginin 1 katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya Takdir Komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek vergi ziyaı cezası yüzde elli oranda uygulanır.

11.2.2 Vergi ziyasına kaçakçılık suçu sayılan fiillerle sebebiyet verilmesi

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

Söz konusu kaçakçılık suçlarına iştirak edenlere ise sebep oldukları vergi ziyasının 1 katı tutarında vergi cezası kesilir.

Kanun'un 359. maddesinde, kaçakçılık suçu olarak tanımlanan fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde, bu suçları işleyenler için vergi ziyaı cezası kesilmesinin yanı sıra, hürriyeti bağlayıcı cezalar da uygulanmaktadır.

11.3 Hürriyeti bağlayıcı cezalar

Kaçakçılık suçları ve cezaları, Vergi Usul Kanunu'nun, 359. maddesinde hükme bağlanmıştır. Hapis cezasını gerektiren fiiller, cezanın süresine göre, üç grupta toplanmıştır.

11.3.1 Süreli hapis cezası (18 ay - 5 yıl)

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

hakkında 18 aydan 5 yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu hükmün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir.

Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir.

Bu fiiller dolayısıyla hükmolunacak hapis cezasının alt sınırı 18 ay olarak belirlendiğinden, bu cezanın paraya çevrilmesi mümkün bulunmamaktadır.

11.3.2 Süreli hapis cezası (3 yıl - 8 yıl)

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapıtlar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar,
- Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Kanun'da sahte belge ise gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge olarak tanımlanmıştır.

11.3.3 Süreli hapis cezası (2 yıl - 8 yıl)

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

1998 yılında 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerden önceki uygulamada, bu tür belgelerin, ancak bilerek kullanılması halinde, fiil kaçakçılık suçu olarak kabul edilirken, anılan Kanun ile yapılan değişikliklerle, hangi gerekçe ile ya da hangi suretle olursa olsun, kullanma fiilinin gerçekleşmiş olması yeterli sayılmıştır.

8 Şubat 2008 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 5728 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle, belgelerin ancak bilerek kullanılması halinde suç oluşturacağı kabul edilmiş ve eski uygulamaya geri dönmüştür. 5728 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden evvel ise Maliye Bakanlığınca çıkarılan 306 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu

Genel Tebliği'nde "sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal ve hizmeti sağlayan taraftan kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilir.

Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal ve hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasit söz konusu ise burada 359. maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir." açıklamasına yer verilerek, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma suçunun oluşumu için kastın varlığının zorunlu olduğu belirtilmiştir.

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

Yukarıda belirtilen fiillerin bulunması halinde vergi kaybına yol açılıp açılmadığına ve tarh dönemi içinde oluşup oluşmadığına bakılmaksızın, varsa vergi ziyanı cezası uygulanmasının yanı sıra hürriyeti bağlayıcı cezaların da uygulanması söz konusudur.

5728 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden evvel 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik ile bir şirketin personeli tarafından alınan ve gerçeğinden fazla meblağ üzerinden düzenlenmiş faturaların gider olarak kayıtlara intikali halinde, şirket yöneticilerinin hapis cezası ile karşılaşabilmelerinin söz konusu olabileceği anlaşıyordu ve fakat Kanun'un "tüzel kişilerin sorumluluğu" bölümünde de yaptığı değişiklik ile yukarıda belirtilen fiillerin işlenmesi halinde, öngörülen cezaların bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanacağı belirtilmiştir. 5728 sayılı Kanun'un 359. maddede yaptığı değişiklik ile artık maddede belirtilen belgelerin bilerek kullanılması halinde fiiller kaçakçılık suçu teşkil edecektir.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 46. maddesinde hapis cezaları, (a) ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası, (b) müebbet hapis cezası ve (c) süreli hapis cezası olarak sayılmıştır. Süreli hapis cezası, Kanun'un 49. maddesine göre, Kanun'da aksi belirtilmeyen hallerde bir aydan az, yirmi yıldan fazla olamaz. Hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır.

Vergi Usul Kanunu'nda bu bölümdeki suçlar için öngörülen ağır hapis cezaları da Yeni TCK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte artık, "ağır hapis cezası" kavramı ortadan kalktığından, yeni Ceza Kanunu'ndaki değişikliğe paralel olarak "hapis cezası" olarak düzenlenmiştir.

11.3.4 Ödeme kaydedici cihazlara müdahalede bulunanlara hapis cezası (3 yıl - 8 yıl)

7318 sayılı Kanun'un (RG: 30.04.2021) 4. maddesi ile 359. maddeye (ç) fıkrası eklenmiştir. Bu hüküm, ödeme kaydedici cihazlara yapılan müdahaleler sonucu maddede yazılı fiilleri işleyen kişilerin 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmasını içermektedir. Kanun'un yayım tarihinde yürürlüğe giren söz konusu hüküm aşağıdadır:

"ç) Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek, gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer

donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır."

11.3.5 Tütün ve tütün mamullerinde kullanıma zorunluluğu getirilen özel etiket ve işaretlere ilişkin bilgilerin veri merkezine aktarımını sağlayan sisteme müdahalede bulunanlara hapis cezası (3 yıl - 8 yıl)

7423 sayılı Kanun'un (RG: 10.12.2022) 1. maddesiyle, 359. maddeye yeni bir fıkra (d fıkrası) eklenmiştir. Buna göre; 4733 sayılı "Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun" ile düzenlenen piyasalarda, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanıma zorunluluğu getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığınca elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacaktır. Bu hüküm, 1 Ocak 2024 tarihinde yürürlüğe girecektir.

11.3.6 Vergi suçlarında etkin pişmanlık ve zincirleme suç uygulaması

7394 sayılı Kanun'un 4 ve 6. maddeleriyle; VUK'un 359. (Kaçakçılık suçları ve cezaları) ve 367. (Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul) maddelerinde ve VUK'a eklenen geçici 34. madde ile kaçakçılık suç ve cezalarında etkin pişmanlık ve zincirleme suça ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Düzenlemelere göre;

359. maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığına tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının;

- Soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında,
- Kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında

indirilmektedir. Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilmektedir.

Belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.

Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanunu'nun 43. maddesi uygulanır.

Haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar, 359. maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığına tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını, 7394 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde Hazineye ödedikleri takdirde 359. maddede soruşturma evresi için yapılan etkin pişmanlık düzenlemesinden faydalanabilir. Ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.

7394 sayılı Kanun'un yayımı tarihinde soruşturma ve kovuşturma evresinde bulunan dosyalar hakkında da uygulanır. Bu takdirde, ödemenin hüküm verilinceye kadar yapılması şarttır.

7394 sayılı Kanun'un yayımı tarihinde 359. madde kapsamına giren suçlardan dolayı temyiz veya istinaf kanun yolu incelemesinde bulunan dosyalardan, 359. maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla yapılan düzenlemeler nedeniyle lehe değerlendirme yapılması gereken dosyalar hakkında bozma kararı verilir.

Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığında bulunan dosyalar gelişlerindeki usule uygun olarak ilk derece mahkemelerine gönderilir.

11.4 Diğer hususlar

11.4.1 Cezalarda tekerrür

Vergi ziyasına sebebiyet vermektan veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, vergi ziyası cezasında cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren beşinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar, usulsüzlükte cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren ikinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar tekrar ceza kesilmesi durumunda;

- Vergi ziyası cezası %50 oranında,
- Usulsüzlük cezası %25 oranında,

artırılarak uygulanır.

Artırım tutarı kesinleşen cezadan (kesinleşen birden fazla ceza olması durumunda bunlardan tutar itibarıyla en yüksekinden) fazla olamaz.

Yukarıda yer alan beş ve iki yıllık sürelerin hesabında, artırıma esas alınan cezaların kesinleşme tarihi dikkate alınır.

11.4.2 Suçlarda birleşme

Yukarıda bahis konusu edilen vergi ziyası cezası, usulsüzlük cezaları, hapis cezaları ve diğer kanunlarda yazılı cezalar, içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.

Vergi cezası ile cezalandırılan fiiller, aynı zamanda hapis cezasını gerektiren bir suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi, hürriyeti bağlayıcı ceza verilmesine engel değildir.



12. Vergi alacağının cebren tahsili

12.1 Süresinde ödenmeyen vergi borçları ile ilgili olarak vergi idaresinin uygulamaları

12.1.1 Ödeme emri gönderilmesi

Vergi idaresinin vadesinde ödenmeyen bir vergi borcunun tahsili ile ilgili olarak yaptığı ilk işlem bir ödeme emri göndererek borcun 15 gün içinde ödenmesini veya ödenemeyecek ise borca yetecek miktarda mal bildiriminde bulunmasını talep etmesidir. Söz konusu 15 günlük süre 7061 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile değiştirilmeden önce 7 gün olarak uygulanmaktaydı. 7061 sayılı Kanun'un bu hükmü 1 Ocak 2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

6183 sayılı Kanun'da, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk dışında, süresinde ödenmeyen vergi borçları ile ilgili olarak öngörülmuş tüm uygulama ve yaptırımlar, ancak borçluya usulüne uygun olarak bir ödeme emri gönderilmiş olması halinde mümkün olabilmektedir. Daha başka bir ifade ile borçluya ödeme emri gönderilmesi, bu uygulamaların yapılabilmesinin ve yaptırımların uygulanabilmesinin ön koşuludur.

Ödeme emri gönderilmesinin belirli bir zamanı olmamakla birlikte, vergi borcunun vadesinin dolmasından hemen sonra gönderilmesi mümkündür.

Ancak vergi idaresinin bugün içinde bulunduğu mevcut koşullarda, süresinde ödenmeyen bir vergi borcu için borçluya ödeme emri gönderilmesi, alacaklı vergi dairesinin iş yoğunluğuna bağlı olarak uzun bir zaman alabilmektedir.

12.1.2 Gecikme zammı uygulaması

Gecikme zammı, vergi idaresinin, süresinde ödenmeyen bir vergi borcuna karşı ilk yaptırımı olma özelliğini taşır. Borçlu mükellef tarafından ödenmesi gereken gecikme zammı, kısaca, süresinde ödenmemiş vergi borcuna, ödeme vadesinden itibaren geçen her ay için Kanun'da belirtilen oranın uygulanması suretiyle hesaplanmaktadır. Ödeme süresi geçmiş bir vergi borcu, ancak gecikme zammı ile birlikte, kısmen veya tamamen ödenebilir ya da tahsil edilebilir.

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

Gecikme zammı uygulaması, vergi borcunun ödenmesi (doğrudan ya da mahsup yoluyla), tecil edilmesi veya iflasın açılması ya da borçlunun acz haline düşmesi ile sona ermektedir. Genel kural, süresinde ödenmemiş vergi borcuna, ödendiği tarihe kadar geçen sürede gecikme zammı uygulanması ise de bazı hallerde söz konusu uygulama geçici olarak durdurulmaktadır. Bu hallerden biri, asıl borçlunun ölümü halinde, mirasçılarının mirası kabul edip etmeme kararını vermek için kullanabilecekleri 3 aylık süre, diğeri ise Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde belirtilen mücbir sebep hallerinden birinin ortaya çıktığı süredir. Bu süreler için gecikme zammı hesaplanmaz.

Gecikme zammı oranı, gerek görülen zamanlarda, piyasadaki kaynak kullanma maliyetleri de dikkate alınarak belirlenmektedir. Belirleme sırasında, gecikme zammı oranının, vergilerin bir kaynak olarak kullanılmasını engelleyecek bir seviyede olmasına özen gösterilmektedir.

Ancak belirtmek gerekir ki, zammın oranının belirlenmesi büyük bir hassasiyet gerektirmektedir. Daha açık bir ifade ile söz konusu oran, vergi borçlarının süresinde ödenmesini sağlayan ve fakat asla borcunu süresinde ödemeyeni cezalandırmamalıdır. Gecikme zammı uygulaması bir ceza uygulaması değildir. Bu oranın gereğinden yüksek belirlendiği son 4-5 yıllık dönemde süresinde ödenmemiş vergi borçlarının arttığı da bilinen bir gerçektir. Bu durumun sebeplerinden biri borçluların zor durumda bulunmaları ise bir diğer sebebi de yüksek gecikme zammı oranlarının borcu bir noktadan sonra artık istense de ödenemez hale getirmiş olmasıdır.

6183 sayılı Kanun'un 51. maddesi uyarınca hesaplanan gecikme zammı oranlarını yıllar itibarıyla gösteren tabloya, Rehber'in "15. Pratik bilgiler-2023" bölümünde "15.17 Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları" başlığı altında yer verilmiştir.

Aşağıda 1997-2022 yıllarını kapsayan dönemde uygulanan gecikme zammı oranları ile yine aynı dönemde Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan yeniden değerlendirme oranları ve Devlet İstatistik Enstitüsü / Türkiye İstatistik Kurumu tarafından ilan edilen, tüketici fiyatları bazında 12 aylık ortalamalara göre yıllık enflasyon oranları (TÜFE) gösterilmektedir.

Yıllar	Gecikme zammı oranı (Yıllık-%)	Yeniden değerlendirme oranı (Yıllık-%)	Enflasyon oranı (Yıllık-%) TÜFE
1997	180,00	80,40	85,70
1998	165,00	77,80	84,60
1999	144,00	52,10	64,90
2000	78,00	56,00	54,90
2001	105,00	53,20	54,40
2002	87,00	59,00	45,00
2003	81,00	28,50	25,30
2004	48,00	11,20	8,60
2005	39,00	9,80	8,18
2006	32,00	7,80	9,60
2007	30,00	7,20	8,76
2008	30,00	12,00	10,44
2009	29,45	2,20	6,25
2010	22,30	7,70	8,57
2011	16,80	10,26	6,47
2012	16,80	7,80	8,89
2013	16,80	3,93	7,49
2014	16,80	10,11	8,85
2015	16,80	5,58	7,67
2016	16,80	3,83	7,78
2017	16,80	14,47	11,14
2018	19,20	23,73	16,33
2019	25,50	22,58	15,18
2020	19,20	9,11	12,28
2021	19,20	36,20	19,60
2022	24,00	122,93	72,31

12.1.3 Vergi borçlusunun yurt dışına çıkışının yasaklanması

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 36/A maddesinde, vergi borcu olanlar için uygulanan yurt dışına çıkış yasağına ilişkin düzenleme bulunmaktaydı.

25 Şubat 2011 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6111 sayılı "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un 165. maddesi ile sözü geçen 36/A maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Bu hüküm 6111 sayılı Kanun'un yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir.

12.1.4 Teminat istenmesi

Vergi idaresinin, vadesinde ödenmeyen vergi borçları için aldığı tedbirlerden biri de en az 15 gün süre verilerek, borçludan, borcuna yetecek miktarda teminat istenmesidir. Ancak bu aşağıda sayılan hallerde uygulanabilecek bir yöntemdir.

- Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesi gereğince vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren bir durumun (vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmemesi veya noksan yerine getirilmesi sebebiyle, verginin zamanında ve tam olarak tahakkuk ettirilememesi) ortaya çıkması,
- Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi gereğince kaçakçılık cezası kesilmesini gerektiren bir durumun (vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti olan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapılması, bu defter kayıt ve belgelerin, tahrif edilmesi ve gizlenmesi, yok edilmesi, anlaşmalı olmayan matbaalarda bastırılması) ortaya çıkması,

c. Borçlunun Türkiye'de ikametgahının bulunmamasının, borcun tahsilini tehlikeye düşürüyor olması,

6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinde, ilk iki durumda, "teminat istenir" ifadesi kullanıldığından, idareye bu konuda takdir yetkisi verilmediği görülmektedir. Bu durumlarda, vergi idaresi, vergi inceleme yetkisine sahip görevlilerce yapılacak ilk hesaplamalara göre belirlenecek miktar üzerinden teminat isteyeceklerdir. Anılan iki bentteki ifadelerden de anlaşılacağı gibi, ceza kesilmesini gerektirmeyen tarhiyatlar için ve vergi incelemesi yapılmaksızın, vergi idaresi teminat istenmesi mümkün değildir.

Yukarıda, son sırada belirtilen halde ise, teminat istenip istenmemesine, vergi alacağının tahsilinin tehlikede olup olmadığına bakarak, vergi idaresince karar verilmektedir.

Bir vergi borcu dolayısıyla, teminat, asıl borçludan istenebileceği gibi, onun kanuni temsilcisinden, kefillinden veya varislerinden veya ortaklarından da istenebilir. İstenilen teminatın borçlu tarafından gösterilememesi halinde, ihtiyati haciz işlemi uygulanır.

Vergi idaresinin teminat olarak kabul edeceği değerler, Kanun'da,

- Para,
- Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları,
- Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dâhil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır),
- Hükümetçe belirlenecek milli esham ve tahvilat,
- Borçlu lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen menkul ve gayrimenkul mallar,

olarak sayılmıştır.

Teminat konusunda önemli bir nokta da daha önce verilmiş olan teminatların, kısmen veya tamamen, aynı değerde başka teminatlarla değiştirilebilmesidir.

Yukarıda yer verilen teminatları sağlayamayanlar, muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilirler.

Alacaklı vergi idaresinin teminat olarak gösterilen değerleri kabul edip etmeme konusunda takdir yetkisi bulunmaktadır. Ancak bu yetki, vergi alacağının tahsilinin güvenliğini sağlamak adına kullanılabilir. Örneğin idare, tasarruf mevduatı sigorta fonuna devredilen bir bankanın daha önce verdiği bir teminat mektubu yerine başka bir teminatın gösterilmesini talep edebilir.

Öte yandan, daha önce gösterilmiş bir teminatın değerinin zaman içinde azalmış olması halinde, idare, borçludan, teminatı tamamlamasını isteyebilir.

12.1.5 İhtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk uygulaması

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

- Henüz tahakkuk etmemiş bir vergi alacağı için,
- Tahakkuk etmiş ve fakat henüz vadesi gelmemiş bir vergi alacağı için,
- Tahakkuk etmiş, vadesi dolmuş ve fakat henüz ödeme emri gönderilmemiş bir vergi alacağı için,

uygulanabilir. Ödeme emri gönderilmiş bir vergi alacağı için ihtiyati haciz değil, ancak kesin haciz uygulanabilir.

Yukarıda sözünü ettiğimiz özel durumların neler olduğu, Kanun'un 13 ve 17. maddelerinde açıklanmıştır. Buna göre, vergi idaresi,

- Vergi ziyai cezası ve kaçakçılık cezası kesilmesini gerektiren bir durum dolayısıyla tarhiyat işlemlerine başlanmış olması,
- Vergi borçlusunun belli bir ikametgâhının olmaması,
- Vergi borçlusunun kaçmış olması veya kaçma ve mallarını kaçıрма veya hileli yollara başvurma ihtimalinin bulunması,
- Vergi borçlusunun verilen süre içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuş olması,
- Vergi borçlusunun kendisinden istenilen teminatı (veya kefil) göstermemiş olması veya gösterdiği şahsi kefaletin vergi idaresince kabul edilmemiş olması,
- Vergi alacağının tahsilini tehlikeye düşüren, ivazsız tasarrufların ve hükümsüz sayılan diğer tasarrufların söz konusu olması,
- Para cezasına ilişkin kamu davasının açılmış olması,

hallerinde, ihtiyati haciz işlemi uygulanmaktadır. Görüldüğü gibi, sayılan tüm haller, vergi alacağının tahsilini doğrudan ve olumsuz yönde etkileyen hallerdir.

İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemleri, vergi borcunun süresinde ödenmediği her durumda uygulanabilecek tedbirler değildir. Bu işlemlerin uygulanabilmesi, ancak vergi alacağının tahsili konusunda gerçek ve ciddi tehlikelerin varlığı halinde mümkündür. Özellikle ihtiyati haciz işleminin, vergi borçlusunun sadece mali durumunu değil aynı zamanda sosyal konumunu ve ticari itibarını da derinden ve önemli ölçüde etkilediği bir gerçektir.

Öte yandan, ihtiyati haciz işlemi, henüz tahakkuk etmemiş bir vergi borcu için yapılıyorsa, öncelikle, ihtiyati tahakkuk kararı alınmalıdır.

İhtiyati tahakkuk, aşağıdaki hallerden birinin bulunması takdirinde vergi dairesi müdürünün (5345 sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında, ilgili grup müdürünün ve/veya müdürün) yazılı talebi üzerine defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda verdiği yazılı emir ile gerçekleştirilmektedir.

- Teminat istenmesini gerektiren haller varsa,
- Borçlunun belirli bir ikametgâhi yoksa,
- Borçlu kaçmış veya kaçma ihtimali varsa,
- Borçlu mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,
- Amme alacağının tahsilini engellemek veya güçleştirmek amacıyla malların bir kısmını veya tamamının elden çıkarılması halinde,
- Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmişse.

Ancak ihtiyati haciz işleminin, daha önce tahakkuk etmiş ve fakat vadesi henüz gelmemiş ya da vadesi gelmiş olmakla birlikte henüz ödeme emri gönderilmemiş bir vergi alacağı için yapılıyorsa, bu durumlarda, ihtiyati tahakkuk kararına gerek bulunmamaktadır.

İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemi, tüzel kişiliğin mal varlığından tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borçları ile ilgili olarak, bunların kanuni temsilcileri hakkında da uygulanabilir.

Öte yandan, mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında da Kanun'da aranan şartların varlığı halinde, cezalar dışındaki vergi borçları dolayısıyla ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemleri yapılabilmektedir.

12.1.6 Vergi borçlarının tahsilinin güvenliğini sağlamaya dönük diğer tedbirler

12.1.6.1 Rüçhan hakkı kullanılması

Vergi alacaklarının, borçlunun diğer borçları arasında öncelikli bir yeri bulunmaktadır. Borçlunun üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallarının paraya çevrilmesinden önce, vergi alacağı dolayısıyla vergi idaresinin hacze iştirak etmesi halinde, malların satışından sağlanan para, vergi alacağı ve diğer alacakların, hacze iştirak eden alacaklar toplamı içindeki payları dikkate alınarak paylaştırılır.

Örneğin, (A) şahsının, (B) şahsından olan 20.000 TL alacağı sebebiyle, (B) şahsının 30.000 TL değerindeki malları üzerine haciz konulduğunu, bu aşamada, vergi dairesinin de (B)'nin kendisine olan 40.000 TL vergi borcu dolayısıyla hacze iştirak ettiğini varsayalım.

Bu durumda, 30.000 TL'lik satış bedeli, 10.000 TL'si (A)'ya, 20.000 TL'si ise, alacaklı vergi idaresine olmak üzere paylaşılacaktır.

Ancak bu durum, alacaklı vergi idaresinin hacze iştiraki halinde söz konusudur. Haczin, (A) şahsı tarafından değil de alacaklı vergi idaresi tarafından başlatılmış olması durumunda, böyle bir paylaşma söz konusu olmayacaktır. Alacaklı vergi idaresi vergi alacağına karşılık, haczedilen malın satış bedelinin tamamını alacaktır.

Vergi idaresinin, vergi borçlusu hakkında bir başka borcundan dolayı diğer kamu kurumları tarafından başlatılmış hacze iştirak etmesi de mümkündür. Ancak bu durumda, öncelik haczi başlatan kamu kurumunun alacaklarının tahsilindedir. Artan bir para olması durumunda vergi idaresi de hacze iştirak sırasına göre vergi alacağını tahsil edebilecektir.

12.1.6.2 Ortaklığın feshini isteme

Tüzel kişilerin vergi borçlarından dolayı onların kanuni temsilcilerine müracaat edilmesinin tersi bir durum olarak, şahıs şirketlerinin (kollektif ve adi şirketler) ortaklarının (eshamli komandit şirketlerde komandite ortaklar dâhil) kişisel vergi borçlarından dolayı, onların ortak oldukları şirketlerin feshi, belli şartlarla, vergi idaresince talep edilebilmektedir. Bu konuda idarenin takdir hakkı bulunmaktadır.

Ortaklığın feshinin istenmesinin şartları 6183 sayılı Kanun'un 34. maddesi aşağıdaki şekilde sayılmıştır.

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

Sermaye şirketlerinde, vergi borçlusu ortağın sermaye payı hacze veya ihtiyati hacze konu olabilirken; şahıs şirketlerinde, bu durum yerine, ortaklığın feshi söz konusu olmaktadır.

Ortaklığın feshine, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre mahkemece karar verilmektedir.

12.1.6.3 Vergi kesenlerin sorumluluğu

Verginin tahsilinin güvenliğini sağlamaya dönük tedbirlerden bir diğeri de vergiyi asıl borçlusundan kesip ilgili vergi dairesine yatırmak zorunda olanların sorumlu tutulmaları uygulamasıdır. Bunların, görevlerini zamanında ve tam olarak yapmamaları halinde, ödenmeyen vergi borcu, kendilerinden aranacaktır.

12.2 Vergi alacağının idarece cebren tahsili

12.2.1 Cebren tahsil yöntemleri

12.2.1.1 Teminatların paraya çevrilmesi

Karşılığında teminat gösterilmiş bulunan amme alacağı vadesinde ödenmediği takdirde borcun 15 gün içinde ödenmesi, aksi halde

teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerde cebren tahsile devam olunacağı borçluya bildirilir. 15 gün içerisinde borç ödenmediği durumda teminat paraya çevrilerek amme alacağı tahsil edilir.

Söz konusu 15 günlük süre 7061 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile değiştirilmeden önce 7 gün olarak uygulanmaktaydı. 7061 sayılı Kanun'un bu hükmü 1 Ocak 2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

12.2.1.2 Malların haczedilmesi ve satışı

Vergi idaresinin alacağını tahsil etmek amacıyla kullandığı bir diğer cebren tahsil yöntemi de menkul ve gayrimenkul malların haczedilmesidir. Alacaklı vergi dairesi, borçlunun, ödemediği vergi borcuna yetecek miktarda menkul malları ile gayrimenkullerini haczederek, alacağını tahsil eder.

Vergi idaresi, haciz işlemi sırasında, borçlunun mal bildiriminde gösterdiği mallarla sınırlı değildir. Bu mallar dışında gerekli görüldüğü diğer mallarla ilgili de haciz işlemi yapılabilir. Ancak bu işlem sırasında, vergi alacağının güvenliği kadar vergi borçlusunun çıkarlarının da gözeteilmesi gereklidir. Örneğin, 20.000 TL'lik bir vergi borcu için, 30.000 TL değerinde bir malın yerine 100.000 TL'lik bir banka hesabının haczedilmesinde, mutlaka haklı sebepler bulunmalıdır. Haciz işlemi, borçlunun ticari faaliyetini zora sokmadan yapılabilecekse, bu mutlaka yapılmalıdır.

Haciz işlemi sırasında, borçlunun kapalı mekanları, görevlilere açması zorunludur. Buna uyulmadığı takdirde, bu tür yerler zorla açtırılabilir. Öte yandan, görevlilerin borçlunun üzerini arama yetkileri de bulunmaktadır. Bu yöndeki talebe direnen borçlunun üzeri, zor kullanılarak aranabilir.

Sadece borçlunun elinde bulunan malların değil aynı zamanda borçluya ait olduğu bilinen ve fakat üçüncü şahısların ellerinde olan malların da haczedilmesi mümkündür. Bu mallar üzerinde üçüncü şahısların mülkiyet veya rehin hakkı iddiası varsa, bu iddia haciz tutanağına geçirilmek zorundadır. Bu iddialara karşı vergi idaresinin, durumun kendisine bildirilmesinden itibaren 15 gün içinde dava açma hakkı bulunmaktadır. Bu süre içinde dava açılmaz ise, üçüncü şahısların iddiaları vergi idaresince kabul edilmiş sayılır.

Haciz işlemi sırasında ortaya çıkabilecek bir başka durum da vergi borçlusunun elinde bulunan mallarla ilgili olarak üçüncü şahısların mülkiyet veya rehin hakkı iddialarıdır. Bu iddialar, haczi yapan tarafından tutanağa geçirilir. İddia, vergi borçlusuna tarafından yapılmış ise üçüncü şahsa; üçüncü şahıs tarafından yapılmış ise vergi borçlusuna yazılı olarak bildirilir. Böyle bir durumda alacaklı vergi idaresinin, 7 gün içinde bu iddiayı reddetmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, iddiayı kabul etmiş sayılmaktadır.

Diğer yandan söz konusu iddianın, vergi idaresi tarafından reddedildiği veya vergi borçlusuna tarafından itiraz edildiği durumlarda, keyfiyet, vergi idaresi tarafından üçüncü şahsa yazılı olarak bildirilmektedir. Bu bildirimden itibaren 7 gün içinde mahkemeye başvurmaması halinde üçüncü şahsın istihkak iddiasından vazgeçtiği kabul edilmektedir.

Haciz konusunda bir diğer önemli nokta da hacze birden fazla kamu idaresinin iştirak etmesi ile ilgilidir. Haciz tarihinden önceki bir tarihte tahakkuk etmiş olmak kaydıyla, haciz işlemine birden fazla kamu idaresinin iştirak etmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak böyle bir durumda, haczedilen malların satışından sağlanan gelirden, önce haczi yapan idarenin alacakları, daha sonra da iştirak tarihi sırasına göre, diğer alacaklı kamu idarelerinin alacakları tahsil edilmektedir.

Borçlunun, aşağıda belirtilen, kendisi ve ailesinin geçimi için gerekli olan malları haczedilemez.

- Borçlunun şahsı ve mesleği için gerekli olan elbise ve eşyasının, kendisi ve ailesine gerekli olan yatak takımları ve ibadete mahsus kitap ve eşyaların, mutfak eşyaları ve diğer gerekli ev eşyalarının,
- Borçlu ve ailesinin iki aylık yiyecek ve yakacaklarının,
- Borçlunun haline uygun evinin,

d. Muhtaç aylıklarının,

e. Her türlü ücret ve aylıkların (emekli aylıkları dâhil) 1/3'ünden daha fazlasının, haczedilmesi mümkün değildir.

Gayrimenkullerin haczi, menkul mal haczinden farklı olarak, tapu siciline veya gemi siciline işlenmek üzere, ilgili kurumlara yazılı tebliğ yapılması suretiyle gerçekleştirilir. Ayrıca, gayrimenkul mallar üzerindeki haciz, bunların gelirlerini de kapsar. Ancak burada üzerinde durulması gereken nokta, borçlunun başka bir gelirin bulunmaması halinde, bu gelirlerin bir kısmının borçluya bırakılması gereğidir.

Haciz işlemi ile birlikte, haczedilen mallar üzerindeki tasarruf yetkisi, vergi idaresine geçmektedir.

Haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar, satılarak paraya çevrilir. Satış sonrası elde edilen tutardan borç ödendikten sonra artakalan tutar, hacze iştirak etmiş başka bir daire yok ise, borçluya verilir. Haczedilen menkul malların, haczi izleyen üçüncü günden itibaren üç ay içinde satışa çıkarılması gereklidir.

Haczedilen mallara, haczi gerçekleştiren memur tarafından değer biçilir ve söz konusu mallar bu değer üzerinden satışa çıkarılır. İlk satış sırasında bu değer %75'ine kadar bir bedelle satış yapılabilir. Bu mümkün olmazsa ya da mallar için alıcı çıkmazsa en az 15 gün sonra yapılacak ikinci satışta, haczedilen mallar, verilen bedel ne olursa olsun teklif edenlere satılmaktadır. Satış işlemi açık artırma usulü ve peşin bedelle yapılmakla birlikte, her iki satışta da alıcı çıkmaması halinde, malların, altı ay içinde, vergi idaresi tarafından pazarlıkla satışa da mümkündür.

Menkul mallardan farklı olarak, haczedilen gayrimenkullerin değerleri, bilirkişi mütalaası alınmak suretiyle, satış komisyonu tarafından belirlenmektedir. İlk satış sırasında bu değer %75'ine kadar bir bedelle satış yapılabilir. Bu miktar elde edilememişse, en yüksek teklifi yapanın teklifi baki kalmak üzere artırma 7 gün daha uzatılır. Yedinci gün aynı saatte gayrimenkul, en çok artırana ihale edilir. Rüçhanlı alacaklı söz konusu ise ihale bedeli bu rüçhanlı alacakla birlikte masrafları da aşmadığı takdirde satış yapılmaz.

Öte yandan, ikinci artırma tarihinden başlayarak, bir yıl içinde, en az bir kez satışa çıkarılmasına rağmen satılmayan gayrimenkuller, alacaklı vergi idaresinin talebi üzerine, satış komisyonu kararı ile teferruğ edilebilir. Bunun anlamı, haczedilmiş olan gayrimenkulün, rayiç değerinin %50'si kadar bir bedelle, hazinenin mülkiyetine geçmesi demektir. Ancak teferruğ kararı verilmeden önce, gayrimenkulün rayiç değerinin %75'i veya fazlası tutarında bir teklif ortaya çıkarsa, gayrimenkulün teferruğundan vazgeçilir. Teferruğ tarihinden itibaren bir yıl içinde, vergi borçlusuna, borçlarını gecikme zamları ile birlikte öderse, gayrimenkul kendisine geri verilmek zorundadır.

Haczedilen malların satışından elde edilen gelirin borcun tamamını karşılamadığı durumlarda, borçlu, acz halinde kabul edilir ve bu durumdaki bir borçlunun mal varlığı ile ilgili gelişmeler, alacaklı idare tarafından, zaman aşımı süresince takip edilir.

12.2.1.3 Bazı hallerde haczin kaldırılması

27 Mart 2018 tarihli 2. mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan 7103 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle 6183 sayılı Kanun'un "Paraya çevirme" başlıklı 74. maddesinden sonra gelmek üzere 74/A maddesi eklenmiştir. Bu maddede Maliye Bakanlığı'na bağlı tahsil dairelerine haczedilen mal üzerindeki hacizlerin aşağıdaki şartlarla kaldırılacağı hükmü yer almaktadır:

- Hacizli malın, haciz varakasına istinaden haczedilmiş olan menkul veya gayrimenkul olması,
- Hacizli mala biçilen değer ile %10 fazlasının, ilk sırada haciz tatbik eden tahsil dairesine ödenmesi (Şu kadar ki, madde kapsamında ödenecek tutar, Maliye Bakanlığı'na bağlı tahsil dairelerine olan ödeme zamanı gelmiş, tecil edilmiş veya muacceliyet kesbetmiş borçların toplamından fazla olamaz.).

3. Hacizli mala ilişkin takip masraflarının ayrıca ödenmesi.
4. Hacze karşı dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi.

Bu madde kapsamında haczin kaldırılması halinde aynı mala, haczin kaldırıldığı tarihten itibaren üç ay müddetle Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince, Kanun'un ihtiyati haczi düzenleyen 13. maddesi hükümleri saklı kalmak kaydıyla haciz tatbik edilemeyecektir.

Söz konusu hüküm 1 Nisan 2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

12.2.1.4 İflas yoluyla takip ve konkordato kararı

Vergi borçlarının cebren tahsil yöntemlerinden biri de borçlunun iflasının istenmesidir. Ancak vergi borcu dolayısıyla iflas talebinde bulunulabilmesi için öncelikle vergi borçlusunun iflasa tabi olması daha sonra da iflas şartlarının ortaya çıkmış olması gereklidir. İflas şartlarından kastedilen, alacaklı vergi idaresinin, diğer tüm cebren tahsil yöntemlerini (vergi borçlusunun gösterdiği teminatın paraya çevrilmesi ve mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi) denemiş olmasına rağmen, vergi alacağını tahsil edememiş olması gerekmektedir.

Öte yandan, İcra İflas Kanunu'nun 43. maddesi hükmüne göre, bir vergi borçlusu hakkında iflas yoluyla alacağın tahsil edilebilmesi için borçlunun, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre tacir sayılması veya tacirler hakkındaki hükümlere tabi bulunması ya da özel kanunlarında iflasa tabi olduklarının açıklanmış olması gerekmektedir. Bu bağlamda,

- a. Bir işletmeyi kısmen de olsa kendi adına işletenler,
- b. Ticaret şirketleri,

hakkında vergi borçları dolayısıyla, iflas talebinde bulunulabilir.

Bunlar dışındaki vergi borçluları için, iflas yoluyla vergi alacağı tahsil edilemez. Alacaklı vergi idaresinin, diğer gerekli şartların varlığı halinde, ödeme emri tebliğinden itibaren en geç bir yıl içinde borçlunun iflasını talep etme hakkı bulunmaktadır. Bu süre, hak düşürücü bir süredir.

Böyle bir durumda, alacaklı vergi idaresi, vergi alacaklarının iflas masasına geçirilmesini sağlamak için, borçluları ve tercih ettiği iflas yöntemini, ilgili kuruma zamanında bildirmekle yükümlüdür.

Konkordato, vergi borçlusunun tüm borçlarından kurtulmasını sağlayan bir tür tasfiyedir. Bir başka ifade ile konkordato, borçlunun alacaklılarının en az 2/3 ü ile vardığı ve mahkemece de onaylanan bir anlaşmadır. Bu anlaşma ile borçlarda bir indirim sağlanmakta ve ödemeleri daha uzun dönemlere yayılmaktadır.

Ancak borçlu hakkında konkordato kararı verilmiş olması, vergi idaresinin alacakları bakımından hüküm ifade etmemektedir. Bu karara rağmen, vergi idaresi, alacaklarını takip edebilmektedir.

12.2.2 Ödemelerin mahsubu

4369 sayılı Kanun'la, yapılan ödemelerin vergi borçlarına mahsubu konusunda önemli düzenlemeler yapılmıştır. Düzenlemelerin altında yatan gerekçe, vergi asılları ve vergi ziyai cezaları gecikme zammına tabi tutulurken, zam, faiz ve takip giderleri gibi fer'i borçların, gecikme zammına tabi olmaması ve bunun sonucu olarak bu unsurların toplam vergi idaresinin alacakları içinde, giderek artan bir paya sahip olması ve Hazinesinin bu uygulamadan zarar görmesidir. Uygulama dolayısıyla, vergi idaresi, vergi alacaklarının asıllarını öncelikle tahsil etmiş ve fakat gecikme zammına tabi olmayan fer'ilerinin tahsilatında büyük sorunlar yaşanmıştır.

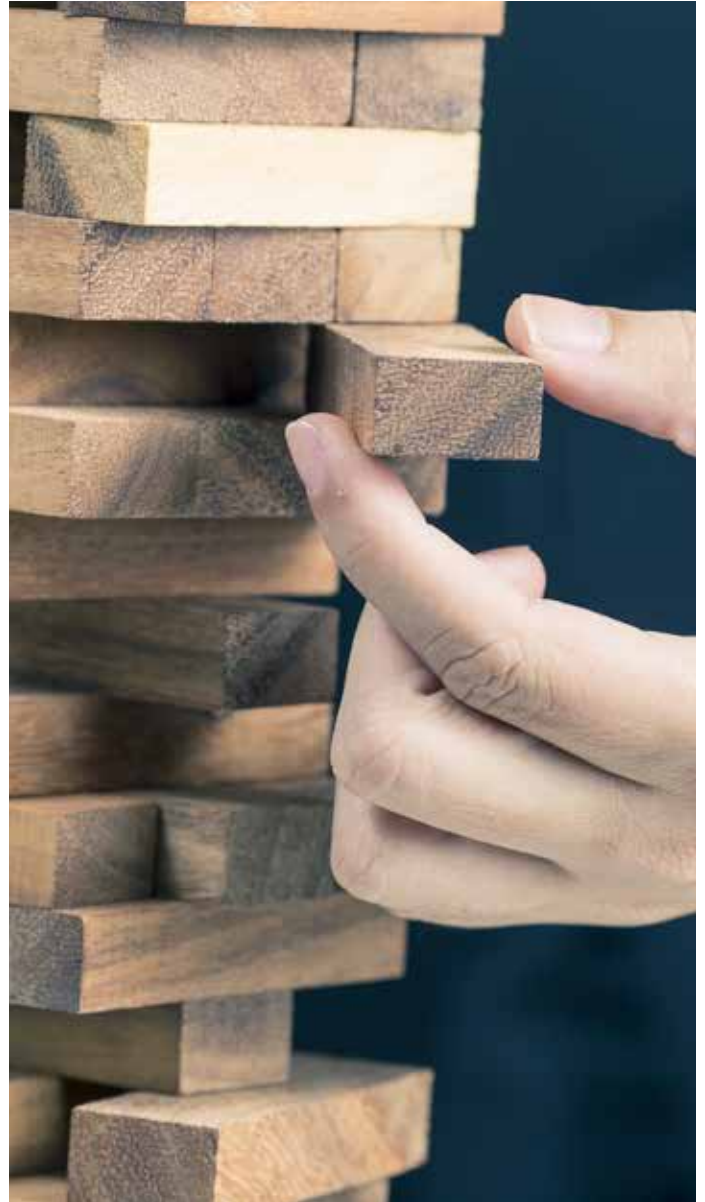
Bu bağlamda, daha önce (1 Ocak 1999 tarihine kadar), rızaen ya da cebren yapılan tahsilatlar, önce vergi aslına ve daha sonra da ceza, zam, faiz, takip gideri gibi fer'ilerine mahsup edilirken, bu dağılım, anılan tarihten itibaren değiştirilmiş ve tahsilatın vergi aslı ve fer'ilerini tamamen karşılamadığı durumlarda, dağılımın, vergi aslı ve fer'ileri arasında orantılı olarak yapılması hükme bağlanmıştır.

Mükellefin rızaen yaptığı ödemeler veya idare tarafından cebren yapılan tahsilatlar, borcun aslı ve fer'ilerinin tamamını kapatmaya yetmiyorsa, ödeme tutarı, borç aslı ve o borç aslına o güne kadar hesaplanmış fer'ileri olmak üzere iki parçaya ayrılarak tahsil edilecektir.

Buna göre, vergi borçlusunun rızaen yaptığı ödemeler, aşağıdaki sıraya göre mahsup edilecektir.

- a. Ödeme süresi başlamış ancak vadesi geçmemiş vergi borçları,
- b. Ödemenin yapıldığı takvim yılında zamanaşımına uğrayacak vergi borçları,
- c. Aynı tarihte zamanaşımına uğrayacak birden fazla vergi borcu bulunması halinde, ödeme bu borçlar arasında orantılı olarak paylaşılacaktır,
- d. Vadesi önce gelen, teminatsız veya az teminatlı vergi borçları.

İdarenin cebren tahsil ettiği vergi alacaklarında, durum farklıdır. Örneğin, teminatın paraya çevrilmesi suretiyle yapılan tahsilatın öncelikle, teminatın ilgili olduğu vergi borcunun kapatılmasında kullanılması gereklidir. Bu tutardan borcun kapatılmasından sonra artan bir miktar olursa, bu takdirde, o miktar, yukarıda belirttiğimiz sıraya uygun olarak diğer vergi borçlarının kapatılmasında kullanılabilir.



13. Vergi uyuşmazlıkları ve çözüm yolları

Mükellef ve vergi idaresi arasında oluşan vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarını,

- İdari yollarla çözüm,
- Yargı yoluyla çözüm,

olarak ikiye ayırabiliriz.

Söz konusu çözüm yolları ile ilgili açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

13.1 İdari yollarla çözüm

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

13.1.1 Vergi hatalarını düzeltme

Vergi alacağından doğmasından sonra verginin tahsil edilebilir hale gelmesi için tarh ve tahakkuk aşamalarından geçmesi gerekmektedir. İşte bu safhalarda gerek mükellef gerekse vergi idaresi tarafından bazı hatalar yapılabilir. Bu hataların fark edilmesi halinde vergi yargısına başvurmadan önce idari yollarla çözüme gidilebilmektedir. Bu amaçla Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve müteakip maddelerinde vergi hataları ile vergi hatalarını düzeltme yolları hakkındaki hükümlere yer verilmiştir.

13.1.1.1 Vergi hatalarının sınıflandırılması

Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden, haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergi hatasının tanımından da görüleceği gibi; vergi hatalarını, vergiye ilişkin hesaplarda ortaya çıkan hatalar ve vergilendirmede yapılan hatalar olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür.

13.1.1.1.1 Hesap hataları

Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinde hesap hataları; matrah hataları, verginin miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması şeklinde sınıflandırılmıştır.

► Matrah hataları

Bu hatalar, vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, teklif cetveli ve kararlarda matraha ilişkin rakamların, indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

► Vergi miktarında hatalar

Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanmış olması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, matrah hataları ile ilgili olarak belirtilen belgelerde verginin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

► Verginin mükerrer olması

Aynı Vergi Kanunu'nun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

13.1.1.1.2 Vergilendirme hataları

Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesinde vergilendirme hataları; mükellefin şahsında, mükellefiyette, mevzuda, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata şeklinde sayılmıştır.

► Mükellefin şahsında hata

Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.

► Mükellefiyette hata

Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

► Mevzuda hata

Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

► Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata

Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

13.1.1.2 Hataları düzeltmede usul

Vergi hataları aşağıda belirtilen yollarla meydana çıkabilir:

- İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile,
- Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile,
- Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile,
- Hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması ile,
- Mükellefin müracaatı ile.

Vergi hatalarının düzeltilmesine ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Kanun'da, düzeltilmek hatanın tutarı yönünden bir sınırlama yoktur. Buna göre vergi dairesi müdürü, hatanın parasal büyüklüğüne bakmaksızın, düzeltilmesine karar verebilecektir.

Vergi hatalarını düzeltmede, Vergi Usul Kanunu iki yöntem öngörmüştür. Bunlar hatanın re'sen düzeltilmesi ve talep üzerine düzeltilmesidir.

13.1.1.2.1 Re'sen düzeltme

Tereddüde imkân vermeyecek derecede açık ve mutlak olarak tespit edilebilen vergi hataları vergi dairesi tarafından re'sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları saklıdır.

13.1.1.2.2 Talep üzerine düzeltme

Mükellefler, vergileme ile ilgili işlemlerdeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazılı olarak talep edebilir. Düzeltme makamı, talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde, durum düzeltmeyi isteyen yazı ile tebliğ olunur.

Mükellef, Vergi Mahkemesinde dava açma süresi sona erdikten sonra düzeltme talebinde bulunmuş olabilir. Düzeltme talebi reddolunanlar, şikâyet yolu ile Hazine ve Maliye Bakanlığına müracaat edebilecektir. Söz konusu uyumsuzluk il Özel İdarelerine ait ise Valiliğe, belediye vergileri hakkında ise Belediye Başkanlığına müracaat edilmesi gerekmektedir. Vergi cezalarında yapılan hatalar da vergi hataları için belirlenen usul ve şartlara göre düzeltilmektedir.

Vergi Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hataların yargı kararları kesinleşmiş olsa bile düzeltme yoluyla düzeltilmesi mümkündür. Ancak düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı organları tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır.

Kanun'da vergi hatalarını düzeltme bakımından getirilen zamanaşımı süresi, niteliği itibarıyla hak düşürücü bir süredir. Vergiyi doğuran olayın doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından itibaren 5 yıl içinde düzeltilmeyen vergi hataları zamanaşımına uğrar ve artık düzeltilmez. 5 yıllık zamanaşımı süresinin yanında özel bir düzenleme de bulunmaktadır. Buna göre düzeltme zamanaşımı süresi;

- Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,
- İlan yolu ile tebliğ edilip Vergi Mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,
- İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanun'a göre haczin yapıldığı,

tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.

13.1.2. Cezalarda indirim

Vergi cezalarında indirimi düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde, 7194 sayılı Kanun'la değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklik öncesinde kesilen vergi ziyai cezalarında, birinci defada

yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri indirilmekteydi. Söz konusu Kanun'la, vergi ziyai cezalarında ilk defa işlenip işlenmediğine bakılmaksızın indirim oranı %50 olarak belirlenmiştir.

Kanun'un Resmî Gazete'de yayım tarihinden (7 Aralık 2019) itibaren yürürlüğe giren hüküm uyarınca; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanun'da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı indirilecektir.

7194 sayılı Kanun'la Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesine yeni bir hüküm daha eklenmiştir. Söz konusu düzenlemeden önce uzlaşmanın vaki olması durumunda ayrıca cezalarda indirim hükümünden yararlanılması mümkün değildi. 7 Aralık 2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişiklikle; uzlaşma sonucunda uzlaşılan vergi ve cezanın; vadesi geçmediyse vadesine kadar, vadesi geçmişse 1 ay içerisinde ödenmesi şartıyla uzlaşılan vergi ziyai cezasında ek olarak yüzde 25'lik bir indirim daha yapılması sağlanmıştır.

Başka bir deyişle, uzlaşmanın vaki olması durumunda üzerinde uzlaşılan; vergi cezalarının %75'i ile vergi veya vergi farkının tamamının, yukarıda belirtilen sürede ödenmesi durumunda üzerinde uzlaşılan cezadan %25'lik bir indirim yapılmaktadır.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıdaki yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yarsa bu madde hükümünden faydalandırılmaz.

Bu hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanmaktadır.

13.1.2.1 Ceza indiriminin yapılmasının şartları

13.1.2.1.1 Vergi ve ceza için vergi davası açılmamış olmalıdır

Ceza indiriminden yararlanabilmek için, ikmalen veya resen tarh edilen vergi veya vergi farkı ile kesilmiş olan vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasına karşı Vergi Mahkemesinde dava açılmamış olması gerekir.

Ancak ihbarnamenin tebliği üzerine dava açılmasına rağmen, 30 günlük süre dolmadan ve Vergi Mahkemesi karar vermeden önce, vergi davasından vazgeçilmişse ceza indiriminin uygulanması gerekir.

13.1.2.1.2 Vergi dairesine, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren, 30 gün içinde müracaat edilmelidir

Ceza indiriminden yararlanmak isteyen kişinin, ihbarnamenin kendisine tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süre içinde ilgili vergi dairesine müracaat ederek vergi aslı ve indirimden sonra kalan ceza tutarını vadesinde veya 6183 sayılı Kanun'a göre teminat göstererek vadesinden itibaren 3 ay içinde ödeyeceğini bildirmesi gerekir.

İhbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süre içinde, uzlaşmaya gidilmesi fakat uzlaşma sağlanamamış olması durumunda da Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde belirtilen ceza indiriminden yararlanılması mümkün olabilmektedir.

13.1.2.1.3 Belirtilen süre içinde vergi aslı ve cezanın tamamı ödenmelidir

Ceza indiriminden yararlanabilmesi için, vergi aslı ve indirimden sonra kalan cezanın vadesinde ödenmesi gerekir. Örneğin; vergi ve ceza ihbarnamesi 10 Eylül 2023 tarihinde tebliğ edilmişse, 10 Ekim 2023 tarihi mesai saati sonuna kadar ceza indirimi talebinde bulunulmuş, söz konusu vergi ve cezanın da bu süre içinde ödenmiş olması veya 6183 sayılı Kanun'da belirtilen türden teminat gösterilerek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödenmiş olması gerekmektedir.

13.1.2.2 Ceza indiriminin tutarı

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde, 7194 sayılı Kanun'la değişiklik yapılmadan önce kesilen vergi ziyai cezalarında, birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri oranında indirim yapılmaktaydı.

Söz konusu Kanun'la, 7 Aralık 2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, vergi ziyai cezalarında ilk defa işlenip işlenmediğine bakılmaksızın indirim oranı %50 olarak belirlenmiştir. Buna göre vergi ziyai cezası ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında, indirim şartlarını sağlayan mükelleflerden %50 oranında indirim yapılmaktadır.

13.1.3 Pişmanlık ve islah

Pişmanlık, emlak vergisi dışındaki beyana dayanan vergilerde, vergi ziyai cezasını gerektiren Kanun'a aykırı hareketlerin bizzat mükellefler tarafından ilgili makamlara bildirilmesidir. Bu bildirim üzerine Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belirli şartların sağlanması halinde vergi ziyai cezası kesilmez. Bu şartlar;

- Mükellefin haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi bir resmî makama ihbarda bulunulmamış olması,
- Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın ve ilgili olduğu vergi türünün Takdir Komisyonuna intikal ettirildiği gündün evvel verilmiş ve resmî kayıtlara geçirilmiş olması,
- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde verilmesi,
- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının, mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,
- Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı (pişmanlık zammı) birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi,

olarak belirlenmiştir.

13.1.4 Uzlaşma

Uzlaşma müessesesi mükelleflerin, vergi uyuşmazlıklarından dolayı vergi yargısına başvurmadan önce vergi idaresi ile anlaşmalarını öngörmektedir. Mükellefin vergi yargısına başvurarak uyuşmazlığı sürdürmesi yerine vergi idaresi ile anlaşarak uyuşmazlığa son vermesi neticesinde, Hazine vergi alacağını bir an önce tahsil etme imkânına kavuşurken, mükellef de ödeyeceği tutarda indirim sağlamış olmaktadır.

13.1.4.1 Uzlaşmanın konusu ve kapsamı

Uzlaşmanın kapsamına; bir vergi incelemesine dayanılarak salınacak olan bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin kesilen vergi ziyai cezaları girmektedir. Ancak vergi ziyaina 359. maddede yazılı (kaçakçılık suçları) fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, gerek vergi aslında ve gerekse cezada uzlaşma yapılması mümkün olamamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda, uzlaşma talebinde bulunulabilmesi için aranan koşullar, aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

- Tarhiyatta VUK'un 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması,
- Tarhiyatta VUK'un 369. maddesinde yazılı şekillerde yanılma halinin mevcut olduğunun mükellef veya ceza muhatabı tarafından iddia edilmesi,

- Vergi ziyaina sebebiyet verilmesinin mükellef veya ceza muhatabı tarafından, kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememekten ileri geldiğinin iddia olunması,
- Konuyla ilgili olarak yargı organları ile vergi idaresi arasında yorum ve görüş farkı bulunması,
- Bunlar dışında herhangi bir maddi hata bulunduğu iddia edilmesi.

13.1.4.2 Uzlaşma türleri

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

13.1.4.2.1 Tarhiyat öncesi uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat aşamasından önce, idare ile mükellef, vergi sorumlusu veya ceza muhatabı arasında vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalarda uzlaşılmasıdır. 7338 sayılı Kanun'un (RG: 26.10.2021), yayım tarihinde yürürlüğe giren 45. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun ek 11. maddesinde yapılan değişiklikle 5.000 TL'yi (2023 yılında 15.000 TL) aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına alınmıştır. Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde, cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınmaktadır.

Bunun yanında vergi ziyaina 359. maddede yazılı (kaçakçılık suçları) fiillerle sebebiyet verildiği durumlarda da tarh edilecek vergiler ve kesilecek vergi ziyai cezaları için tarhiyat öncesi uzlaşma yapılması mümkün değildir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, uzlaşmaya konu olan vergi ve cezanın tespit edildiği vergi incelemesi tamamlandıktan sonra, incelemeyi yapanın bağlı olduğu denetim birimince oluşturulan kurul ile tarhiyatın muhatabı arasında yapılır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, inceleme raporunun vergi dairesine tesliminden yani verginin idarece tarh edilmesinden önce gerçekleştirilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talepleri, incelemenin herhangi bir aşamasında, yazılı olarak yapılmak zorundadır. Daha önce mükellefin bu yönde bir talebi olmamışsa vergi incelemesinin tamamlanmasından sonra düzenlenen son tutanakta, inceleme elemanı mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmayacağını sorar ve cevabını tutanağa alır. Bu talep, aynı çeşit vergi ve cezalar bakımından bütünlük teşkil eder. Yani vergi ve cezadan bir kısmı için uzlaşma talep edilip, diğer kısmı için dava açılmaz. Yapılan vergi incelemesi sonucunda salınacak verginin nevinin değişik olması veya aynı neviden bir vergi olmakla birlikte, vergilendirme döneminin değişik olması durumunda, aynı ayrı uzlaşma talep edilebilir veya diğer vergi veya vergilendirme dönemi için Vergi Mahkemesinde dava açılabilir.

Mükellefin bilgisi dışında yapılan vergi incelemelerinde, tarhiyat öncesi uzlaşma talep etme süresi, inceleme elemanının bu konuyla ilgili yazılı sorusunun, inceleme raporunun bir örneği ile birlikte mükellefe tebliği tarihinden itibaren 15 gündür. Mükellefi vergi incelemesinden haberdar etmek ve uzlaşmaya davet etmek zorunludur.

Tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili talepler, vergi incelemesini yapan inceleme elemanları tarafından incelendikten ve gerekli koşulları taşıdığı belirlendikten sonra, uzlaşmanın yapılacağı yer, tarih ve saatte yazılı olarak ve uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe tebliğ edilir ve tebliğ yazısına vergi inceleme raporunun bir örneği eklenir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu, davet yazısında belirtilen gün ve saatte üyelerin tamamının katılması ile toplanır. Toplantıda, uzlaşma sağlanmış olsun veya olmasın mutlaka bir tutanak düzenlenir ve bir örnek mükellefe verilir.

Uzlaşma sağlanmış olması halinde, uzlaşmaya varılan vergi ve cezalar, verginin normal ödeme zamanları geçmişse, tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanmış vergi ziyaı cezası miktarı için Vergi Mahkemesine dava açılmaz.

4369 sayılı Kanun'la, tarhiyat öncesi uzlaşma konusunda yapılan bir düzenleme ile mükellef veya ceza muhatabına, komisyonun son teklifi üzerinde, uzlaşma tarihinden itibaren 15 gün süreyle değerlendirme yapabilme imkânı sağlanmıştır. Mükellef veya ceza muhatabı dilerse, bu süre içinde komisyona başvurarak, komisyonun son teklifini kabul ettiğini bildirebilecektir. Böyle bir bildirim yapılmadığı takdirde, uzlaşma sağlanamamış sayılacaktır.

Uzlaşmanın sağlanamamış olması halinde, uzlaşmanın temin edilemediğine dair tutanak düzenlenir ve bu tutanakla birlikte inceleme raporları, tarh işlemi yapılması amacıyla, incelemeye muhatap olanın bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir. Vergi dairesinin vergi ve cezalara ilişkin ihbarnameyi mükellef veya ceza muhatabına tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde, mükellef veya ceza muhatabı, Vergi Mahkemesinde dava açabilir veya VUK'un 376. maddesi uyarınca ceza indirimini talebinde bulunabilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerinde uzlaşma sağlanamaması halinde, mükellefin veya cezaya muhatap olanın tarhiyat sonrası uzlaşma talep etme hakkı bulunmamaktadır. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmeyen bir mükellefin, vergi ve ceza ihbarnamesinin vergi dairesince kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içinde tarhiyat sonrası uzlaşma talep etmesi mümkündür.

13.1.4.2.2 Tarhiyat sonrası uzlaşma

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1-10. maddelerinde usul ve esasları belirtilen uzlaşma hükümlerine bir ölçüde "Tarhiyat sonrası uzlaşma" denebilir. Uzlaşma konusuna ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin olarak kesilen vergi ziyaı cezaları ile 5.000 TL'yi (2023 yılında 15.000 TL) aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilenler hariç) girmektedir. Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınmaktadır. Diğer taraftan bu tutarı aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için Kanun'un 376. maddesindeki %50'lik indirim oranı %75 olarak uygulanacaktır.

Yukarıda açıklanan tutarı aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının uzlaşma kapsamına alınmasına ilişkin hüküm ile bu tutardan daha az olarak kesilen söz konusu cezalar için cezalarda indirim oranının %75 olarak uygulanacağına ilişkin hükümler 7338 sayılı Kanun (RG: 26.10.2021) ile Vergi Usul Kanunu'na eklenmiştir. Söz konusu düzenlemeler 26 Ekim 2021 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Mükellef veya cezaya muhatap olanlarca uzlaşma talep edilebilecek süre, vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gündür.

Uzlaşma için verilen talep dilekçeleri Uzlaşma Komisyonu Başkanlığına hitaben yazılır. Uzlaşma Komisyonunca talebin incelenmesi sonucunda mükellefe uzlaşma yer, saat ve tarihi yazılı olarak ve uzlaşma tarihinden en az 15 gün önce bildirilmek durumundadır. Buna uyulmaması, işlemin yargı tarafından iptal edilmesine yol açmaktadır.

Uzlaşma komisyonu, toplantısı, davet yazısında belirtilen yer, tarih ve saatte mükellef veya vekili ile komisyon başkanı ve üyelerinin katılmasıyla yapılır.

Uzlaşma komisyonu tarafından tanzim edilmiş olan uzlaşma tutanakları kesin mahiyette olup, gereği ilgili vergi dairesi tarafından derhal yerine getirilir.

Uzlaşmanın sağlanamamış olması halinde mükellef veya ceza muhatabı vergi veya cezaya ilişkin ihbarnamenin kendilerine tebliğ

edildiği tarihten itibaren 30 günlük süre içinde ceza indirimini talep edebilir.

Uzlaşmanın sağlanmış olması halinde, uzlaşma tutanağının vergi ve cezaların ödeme zamanı geçmemişse bu zamanlarda, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmesi halinde ise ödeme süresi geçmiş olan vergi ve cezaların tamamı, uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir.

13.1.4.3 Uzlaşma komisyonu

Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma hükümleri ile ilgili ek 1. maddesine göre genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile cezalara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için kurulan uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi miktarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili bulunmaktadır.

Uzlaşma komisyonları

- ▶ Mal Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları,
- ▶ Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları,
- ▶ Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu,
- ▶ Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu,
- ▶ Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ile
- ▶ Merkezi Uzlaşma Komisyonu

olarak belirlenmiştir.

Vergi dairesi/mal müdürlüğü uzlaşma komisyonlarının yetkisini aşan uzlaşma talepleri ilgili vergi dairesi başkanlığı/defterdarlık uzlaşma komisyonunca, bunların yetkisini aşan uzlaşma talepleri ise sırasıyla Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu veya Merkezi Uzlaşma Komisyonunca incelenip sonuçlandırılacaktır.

23 Temmuz 2022 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 539 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde, uzlaşma komisyonlarının uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi miktarları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına ilişkin yetki sınırları belirlenmiştir.

Rehber'in hazırlandığı tarih itibarıyla uzlaşma konusu yapılabilecek vergi miktarları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına ilişkin yetki sınırları uzlaşma komisyonları bazında aşağıdaki gibidir:

1. Vergi Miktarına İlişkin Liste

▶ Mal Müdürlükleri Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonlarına İlişkin Yetki Sınırı*

	Bağlı Bulunulan Vergi Dairesi Başkanlığı / Defterdarlıklar	Yetki (TL)
Mal Müdürlüğü Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları	Ankara, İzmir Vergi Dairesi Başkanlıkları	15.000
	Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin Vergi Dairesi Başkanlıkları	12.500
	Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ, Vergi Dairesi Başkanlıkları	10.000
	Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak Vergi Dairesi Başkanlıkları	7.500
	Defterdarlıklar	7.500

► **Vergi Dairesi Müdürlüğü Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonlarına İlişkin Yetki Sınırı***

	Bağlı Bulunulan Vergi Dairesi Başkanlığı / Defterdarlıklar	Yetki (TL)
Vergi Dairesi Müdürlüğü Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları	İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	70.000
	Ankara, İzmir Vergi Dairesi Başkanlıkları	60.000
	Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin Vergi Dairesi Başkanlıkları	50.000
	Aydın, Balıkesir, Denizli, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlıkları	40.000
	Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak Vergi Dairesi Başkanlıkları	30.000
	Defterdarlıklar	30.000

► **Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlıklar Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonlarına İlişkin Yetki Sınırı***

Vergi Dairesi Başkanlığı / Defterdarlıklar	Yetki (TL)
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı	3.500.000
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	1.500.000
Ankara, İzmir Vergi Dairesi Başkanlıkları	1.250.000
Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin Vergi Dairesi Başkanlıkları	1.000.000
Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlıkları	750.000
Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak Vergi Dairesi Başkanlıkları	500.000
Defterdarlıklar	100.000

► **Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ile Merkezi Uzlaşma Komisyonunun Yetkisi***

Uzlaşma Komisyonları	Yetki (TL)
Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	15.000.000
Merkezi Uzlaşma Komisyonu	15.000.000 üzeri

* Yetkiye, belirlenen miktarlar dahildir.

2. Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarına İlişkin Yetki Sınırı

► **Mal Müdürlükleri Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonlarına İlişkin Yetki Sınırı***

	Bağlı Bulunulan Vergi Dairesi Başkanlığı / Defterdarlıklar	Yetki (TL)
Mal Müdürlüğü Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları	Ankara, İzmir Vergi Dairesi Başkanlıkları	20.000
	Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin Vergi Dairesi Başkanlıkları	17.000
	Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ, Vergi Dairesi Başkanlıkları	15.000
	Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak Vergi Dairesi Başkanlıkları	10.000
	Defterdarlıklar	10.000

► **Vergi Dairesi Müdürlüğü Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonlarına İlişkin Yetki Sınırı***

	Bağlı Bulunulan Vergi Dairesi Başkanlığı / Defterdarlıklar	Yetki (TL)
Vergi Dairesi Müdürlüğü Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları	İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	70.000
	Ankara, İzmir Vergi Dairesi Başkanlıkları	50.000
	Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin Vergi Dairesi Başkanlıkları	40.000
	Aydın, Balıkesir, Denizli, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlıkları	35.000
	Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak Vergi Dairesi Başkanlıkları	30.000
	Defterdarlıklar	30.000

► **Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlıklar Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonlarına İlişkin Yetki Sınırı***

Vergi Dairesi Başkanlığı / Defterdarlıklar	Yetki (TL)
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı	800.000
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	700.000
Ankara, İzmir Vergi Dairesi Başkanlıkları	600.000
Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin Vergi Dairesi Başkanlıkları	500.000
Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlıkları	400.000
Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak Vergi Dairesi Başkanlıkları	300.000
Defterdarlıklar	150.000

► **Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ile Merkezi Uzlaşma Komisyonunun Yetkisi***

Uzlaşma Komisyonları	Yetki (TL)
Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	15.000.000
Merkezi Uzlaşma Komisyonu	15.000.000 üzeri

* Yetkiye, belirlenen miktarlar dahildir.

13.1.4.4 Uzlaşmanın vergi davasına etkisi

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili Vergi Mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden daha az bir süre kalmış ise bu süre, tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün uzar.

Uzlaşmanın sağlanması durumunda tarhiyatla ilgili dava açılmaz.

Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa, dava uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce Vergi Mahkemelerince incelenmez, herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz kalır. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde, durumun vergi dairesince haber verilmesi üzerine durdurulmuş olan davanın görülmesine Vergi Mahkemesince devam edilir.

13.1.4.5 Uzlaşılabilir cezalarda indirim

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde, 7194 sayılı Kanun'la değişiklik yapılmadan önce uzlaşma halinde ayrıca cezalarda indirim uygulamasından yararlanılması mümkün değildi. Söz konusu Kanun'la, 7 Aralık 2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişikliklerle; uzlaşma sonucunda uzlaşılabilir vergi ve cezanın, vadesi geçmediyse vadesine kadar, vadesi geçmişse 1 ay içerisinde ödenmesi şartıyla uzlaşılabilir vergi ziyai cezasında ek olarak yüzde 25'lik bir indirim daha yapılması sağlanmıştır.

Başka bir deyişle, uzlaşmanın vaki olması durumunda üzerinde uzlaşılabilir vergi ziyai cezasının %75'i ile vergi veya vergi farkının tamamının, yukarıda belirtilen sürede ödenmesi durumunda üzerinde uzlaşılabilir cezadan %25'lik bir indirim yapılmaktadır.

13.1.5 Karşılıklı anlaşma usulü

7338 sayılı Kanun (RG: 26.10.2021) ile Vergi Usul Kanunu'na "Karşılıklı Anlaşma Usulü" başlıklı ek 14 ila 18. maddeler eklenmiştir.

Mükellefler, usulüne uygun yürürlüğe konulmuş bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerine aykırı olarak vergilendirildiği veya bu şekilde vergilendirileceğine ilişkin kuvvetli emareler bulunduğu iddiasıyla anlaşmanın "Karşılıklı Anlaşma Usulü" hükümlerine göre Gelir İdaresi Başkanlığına başvurabilecektir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerine bağlı olarak bu başvuru, anlaşmaya taraf diğer Akit Devlet yetkili makamları aracılığıyla da yapılabilecektir.

Vergilendirmenin matrah veya vergi farkları itibarıyla bölünebildiği durumlarda başvuru, sadece toplam farkın çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamındaki bölümüne isabet eden kısmı için yapılabilmektedir.

Yapılan başvurunun değerlendirilebilmesi için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında öngörülen süre ve usulde yapılması şart koşulmuştur. Anlaşmada başvuru için süre bulunmadığı veya iç mevzuat hükümlerine atıf yapıldığı durumda başvurunun, anlaşma hükümlerine aykırı olduğu iddia edilen bir vergilendirme işleminden mükellefin ilk haberdar olduğu tarihten itibaren üç yıl içerisinde yapılması gerekmektedir. Her hâlükârda başvuru süresi; ihbarnamenin tebliğ edildiği, ihtirazi kayıtla verilen beyannamede verginin tahakkuk ettiği, vergi kesintisi yapıldığı durumda ise kesintinin yapıldığı tarihten itibaren anlaşmada öngörülen sürenin bitiminde, böyle bir süre yoksa üç yıl tamamlanınca sona erecektir.

Karşılıklı anlaşma usulüne göre başvuru; başvuru kapsamındaki tarh ve tebliğ edilen vergi ve cezalar ile ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye ilişkin dava açma süresini durdurmaktadır.

Yapılan başvuruya konu talebin reddi veya diğer Akit Devletin yetkili makamı ile anlaşmaya varılamaması durumunda bu durum bir yazı ile mükellefe tebliğ edilecektir. Mükellef, söz konusu yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren kalan dava açma süresi içerisinde vergi mahkemesi nezdinde dava açabilecektir. Dava açma süresi, on beş günden az kalmış ise bu süre yazının tebliği tarihinden itibaren on beş gün olarak uzayacaktır.

Başvurunun, Gelir İdaresi Başkanlığı ile diğer Akit Devletin yetkili makamı arasında anlaşmaya varılarak sonuçlandırılması hâlinde durum mükellefe bir yazı ile tebliğ edilecektir.

Yazının tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde mükellefin varılan anlaşmayı kabul edip etmediğini Gelir İdaresi Başkanlığına bildirmesi gerekmektedir. Mükellef bu süre içinde bildirimde bulunmadığı takdirde, varılan anlaşmayı kabul etmemiş sayılacaktır. Anlaşma sonucunun kabul edilmemesi veya kabul edilmemiş sayılması durumunda, otuz günlük sürenin bitiminden itibaren dava açma süresi yeniden işlemeye başlanmakta ve vergi mahkemesi nezdinde dava açılabilir. Dava açma süresi, on beş günden az kalmış ise bu süre on beş gün olarak uzayacaktır.

Gelir İdaresi Başkanlığı ile diğer Akit Devletin yetkili makamı arasında varılan anlaşmanın mükellef tarafından süresi içinde kabul edilmesi durumunda karşılıklı anlaşma vaki olacak ve varılan anlaşmaya göre vergi ve cezalarda düzeltme yapılacaktır. Anlaşma üzerine tahakkuk eden vergilere 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi; verginin kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, mükellefin karşılıklı anlaşma sonucunu kabul ettiğini bildirdiği tarihe kadar geçen süre için uygulanacaktır.

Karşılıklı anlaşmanın vaki olduğu durumda üzerinde uzlaşılabilir hususlar ve anlaşma uyarınca düzeltilen vergi ve cezalar hakkında dava açılmayacak ve hiçbir mercie şikayette bulunulamayacak, Kanunun 376. maddesine göre ceza indiriminden faydalanılmayacak ve uzlaşma hükümlerinden yararlanılmayacaktır. Söz konusu vergi ve cezalar, düzeltme işleminin mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içerisinde ödenecektir. Düzeltme işlemine konu verginin tamamı ile cezaların yarısının bu süre zarfında ödenmesi halinde cezanın yarısı indirilecektir.

Mükellef, Kanun'un ek 14. maddesi hükümlerine göre yaptığı başvurudan önce;

- Dava açmışsa dava, karşılıklı anlaşma usulü başvurusu sonuca bağlanmadan vergi mahkemelerince incelenemeyecektir; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa, karşılıklı anlaşma başvurusuna ilişkin sonuç dikkate alınacaktır. Anlaşma sonucu idare tarafından yargı mercilerine bildirilecektir. Karşılıklı anlaşmanın vaki olmaması halinde, durdurulmuş olan davanın görülmesine, vergi mahkemesinde devam olunacaktır.
- Uzlaşma talebinde bulunmuşsa uzlaşma, karşılıklı anlaşma usulü başvurusunun sonuca bağlanmasına kadar ertelenecektir. Şu kadar ki, mükellef anlaşmanın sonucunu beklemezsizin uzlaşma hakkını kullanmayı talep ettiği takdirde başvurusundan vazgeçmiş sayılacak ve uzlaşmanın vaki olduğu durumda, diğer Akit Devlete yönelik düzeltme talebi hariç, tekrar karşılıklı anlaşma usulü başvurusunda bulunamayacaktır. Uzlaşmanın vaki olmadığı durumda ise mükellef, Kanunun ek 14. maddesi hükümlerine göre tekrar karşılıklı anlaşma usulü başvurusunda bulunabilecektir.

Gelir İdaresi Başkanlığına yapılan karşılıklı anlaşma usulü başvurusu, başvuruya konu vergi ve cezalar için, başvuru tarihi itibarıyla bu Kanunda yazılı zamanaşımı sürelerini durduracaktır. Duran zamanaşımı, ek 16. maddenin ikinci fıkrası uyarınca mükellef tarafından anlaşma sonucunun kabul edilmemesi veya kabul edilmemiş sayılması durumunda bu durumların ortaya çıktığı tarihi takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam edecektir.

Karşılıklı anlaşma sonucuna göre Türkiye'de düzeltme yapılmasının gerekmesi durumunda, anlaşma sonucu, Kanunun zamanaşımı hükümlerine bakılmaksızın uygulanacaktır. Şu kadar ki, anlaşma sonucunun uygulanması için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında bir süre öngörülmüş ise bu süre ile ilgili hükümler saklı olacaktır.

Mükellef, karşılıklı anlaşmanın sonucunu kabul ettiği durumlar hariç olmak üzere, sürecin herhangi bir aşamasında başvurusunu geri çekebilecek, bu durumda duran zamanaşımı kaldığı yerden işlemeye devam edecektir. Mükellefin, başvurusunu geri çektiği durumda, Kanunun diğer hükümleri kapsamındaki başvuru hakları saklı olacaktır.

Karşılıklı anlaşma usulüne başvurulması, tahakkuk eden vergi ve cezaların tahsilatını durdurmayacaktır.

13.1.6 Kanun yolundan vazgeçme

7 Aralık 2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7194 sayılı Kanun'un 27. maddesiyle Vergi Usul Kanunu'na, mükellef ile idare arasındaki vergi ihtilaflarının süratle çözümlenebilmesi ve yargı mercilerinin iş yükünün azaltılması amacıyla "Kanun yolundan vazgeçme" başlıklı madde eklenmiştir.

Buna göre vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda, vergi mahkemesi veya bölge idare mahkemesince verilen istinaf/temyiz yolu açık kararlarda, mükellef tarafından dava konusu vergiler ile vergi cezalarının tümü için istinaf ve temyiz yolundan vazgeçilmesi halinde, vergi aslı ve cezalardan çeşitli indirimler yapılarak aşağıdaki tutarların ödenmesi suretiyle ihtilaflar sonlandırılacaktır.

- Kaldırılan vergi tutarının yüzde 60'ı, tasdik edilen vergi tutarının tamamı ile tasdik edilen vergi tutarına ilişkin vergi ziyai cezasının yüzde 75'i,
- Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 359. maddede yazılı fiillere (kaçakçılık) iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezası ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılan tutarının yüzde 25'i ve tasdik edilen tutarının yüzde 75'i.

Ancak bu hükümden yararlanabilmek için mükelleflerin vazgeçme dilekçelerini, istinaf ve temyiz yoluna başvuru süresi içinde ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Danıştay'ın bozma kararları üzerine verilen kararlar madde kapsamına girmemektedir.

Bir de ilgili hükümden yukarıdaki şekilde tahakkuk eden vergi ve cezaların tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi durumunda ayrıca bir indirim yapılacağına ilişkin düzenleme de bulunmaktadır. Buna göre tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezaları, hesaplanacak geçikme faizi ile birlikte 1 aylık sürede ödenirse, vergi ve ceza tutarının yüzde 20'si tahsil edilmeyecektir. Tasdik edilerek tahakkuk eden vergi tutarı içinse bu indirimden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Yukarıdaki hükümler 1 Ocak 2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

13.2 Yargı yoluyla çözüm

İdari yollara başvurarak çözümlenemeyen ya da bu yollara hiç gidilmeden, yargısal anlamda çözümlenmek istenen uyuşmazlıklar vergi yargısının görev alanına girer.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda (İYUK) idari davalar; iptal davaları, tam yargı davaları ve kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar olmak üzere sınıflandırılmıştır.

İdari dava türlerini belirleyen maddede vergi davası sayılmadığı halde, Kanun'un bazı maddelerinde vergi davalarından söz edildiği ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesinde de mükelleflerin ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı Vergi Mahkemesinde dava açabileceklerinin belirtildiği görülmektedir.

Vergi Mahkemelerinde dava açabilmek için her şeyden önce dava konusu yapılacak hususa ilişkin olarak Vergi Mahkemelerinin görevli olması gerekir. Diğer mahkemelerin ya da başka bir yargı kolunun görev alanına giren hususlarda, Vergi Mahkemelerinde dava açılmaz. Nitekim İYUK'ta dava dilekçeleri üzerinde yapılacak olan ilk incelemede, taleplerin öncelikli görev ve yetki yönünün inceleneceği, daha sonra sırasıyla idari merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, zamanaşımı, husumet ve dilekçelerdeki şekil şartları hususlarına ilişkin olarak inceleme yapılması gerektiği hükme bağlanmıştır.

13.2.1 Vergi davaları

28.06.2014 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6545 sayılı "Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" (6545 sayılı Kanun) ile 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda değişiklikler yapılmıştır.

6545 sayılı Kanun'la getirilen yeni düzenleme ile ilk derece yargılama mercii konumunda bulunan idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı temyiz yoluna başvurmadan önce mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesi'ne ("BİM") istinaf başvurusunda bulunma gerekliliği getirilmiştir. Bu kapsamda, itiraz yolu kaldırılarak,

BİM'ler istinaf mercii olarak yapılandırılmakta ve temyiz yolu öncesinde zorunlu bir kanun yolu daha tesis edilmektedir.

BİM'lerin tüm yurttan göreve başlayacakları tarih, 7 Kasım 2015 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan "BİM'lerin Tüm Yurttan Göreve Başlayacakları Tarihe İlişkin Karar" ile 20 Temmuz 2016 olarak belirlenmiştir.

Bu kapsamda, 6545 sayılı Kanun'un uyuşmazlıklarının çözümünü ilgili olarak getirdiği ve üç dereceli yargılama esasını içeren yeni sistem, yeni yapıdaki BİM'lerin tüm yurttan göreve başladıkları 20 Temmuz 2016 tarihinden sonra işlemeye başlamıştır.

Rehber'in 13.2.7 başlıklı bölümünde, 6545 sayılı Kanun ile getirilen değişikliklere ayrıntılı şekilde yer verilmektedir.

20 Temmuz 2016 tarihinden önce verilmiş ilk derece mahkemesi kararlarına karşı yapılacak yargısal başvurularda aşağıda detaylarına yer verilen mevzuat hükümleri uygulanacaktır.

13.2.1.1 Vergi davalarına bakmaya yetkili mahkemeler

13.2.1.1.1 Vergi Mahkemeleri

Vergi Mahkemeleri, genel anlamda vergi uyuşmazlıklarından doğan davaları karara bağlayan ilk derece yargı organı konumundadırlar ve Danıştay çatısı altında yapılan idari yargı teşkilatı içerisinde İdare Mahkemeleri ile birlikte, Bölge İdare Mahkemeleri altında yer alırlar. Vergi davaları ya mahkeme heyetince ya da tek hâkimle görüşülüp karara bağlanır.

Tek hâkimle verilen nihai kararlara karşı, Bölge İdare Mahkemesi'ne itiraz edilebilir. Kurulca verilen nihai kararlara karşı ise Danıştay'da, temyiz yoluna başvurulabilir.

13.2.1.1.2 Bölge İdare Mahkemeleri

Vergi Mahkemesinin tek hâkimle vermiş olduğu nihai kararlara karşı yapılabilecek olan itirazlar Bölge İdare Mahkemelerince incelenir ve karara bağlanır. Bölge İdare Mahkemesi'nin kararları kesindir, bu kararlara karşı temyiz yoluna başvurulamaz.

13.2.1.1.3 Danıştay

Danıştay Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir.

Vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak, vergi mahkemelerince kurul halinde verilen nihai kararlara karşı Danıştay'da temyiz yoluna başvurulabilir.

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 23.07.2016 tarihli 2. mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan 6723 sayılı Kanun'la değişik 13. maddesine göre Danıştay; dokuzu dava, biri idari olmak üzere 10 daireden oluşmaktadır. Danıştay meslek mensupları, Danıştay Başkanı, Danıştay Başsavcısı, Danıştay Başkanvekilleri, daire başkanları ve üyeleridir.

Danıştay'da ayrıca, dava dosyalarını inceleyerek daire veya görevli kurullara gerekli açıklamaları yapmak, tutanakları hazırlamak ve karar taslaklarını yazmakla görevli, tetkik hâkimleri ve davalar hakkında hukuki düşüncelerini bildirmek üzere savcılar bulunmaktadır. Dava dairelerinden 4 tanesi (Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu Dava Daireleri) vergi uyuşmazlıkları ile görevli bulunmaktadır. Vergi Dava Daireleri Kurulu, vergi mahkemelerinin ısrar kararları ile Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla bakıp karara bağladıkları davaların temyiz merciidir.

Danıştay bünyesinde içtihat tesis eden bu daire ve kurullardan ziyade, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idarenin uymak zorunda oldukları kararlar tesis eden İçtihatları Birleştirme Kurulu bulunmaktadır.

13.2.1.2 Davanın kapsamı

Genel olarak genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunlara ilişkin zam ve cezalar ile tarifeler dolayısıyla ortaya çıkacak uyuşmazlıklar vergi davasının konusunu oluşturmaktadır. Bunun yanında kamu alacağının tahsiline ilişkin uygulamalar da vergi davalarının konusunu oluşturabilir.

Diğer yandan Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesine göre; vergi davası açabilmek için uyuşmazlığa konu olan verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve Takdir Komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde ise, istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir.

Aynı maddede mükelleflerin beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları belirtilmiş, ancak Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatalarına ait hükümleri hariç tutulmuştur.

Yukarıda bahsedilen hükümlere göre, vergi davalarının açılacağı durumlar aşağıdaki gibidir:

- İlave vergi tarh edilmesi dava konusu olabilir. Burada söz konusu olan tarhiyat, mükelleflerin beyanı üzerine alınan vergilere ek olarak ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyattır.
- Mükellefin hataların düzeltilmesi talebinin reddi veya talebin cevapsız kalması dava konusu olabilir. Mükellefin talebine karşı 30* gün içinde cevap verilmemiş olması halinde talep zımnen reddedilmiş sayılmaktadır. Bu durumda 30* günlük sürenin bitmesinden itibaren veya talebin reddedildiği tarihten itibaren 30 günlük yasal dava açma süresi içinde mükelleflerin dava açma hakları vardır.

* 7331 sayılı Kanun'la (RG: 14.07.2021) değiştirilmeden önce bu süre 60 gün olarak uygulamaktaydı. İlgili Kanun'un 5. maddesi uyarınca, 14 Temmuz 2021 tarihinden önce idareye yapılmış başvurular bakımından söz konusu süre 60 gün olarak uygulanmıştır.
- İhtirazi kayıtla verilen beyanname üzerinden hesaplanan vergiler dava konusu olabilir. Vergi Usul Kanunu'ndan mükelleflerin beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları belirtilirken bu hükmün istisnası olarak sadece vergi hataları sayılmış, ihtirazi kayıtla beyandan bahsedilmemiştir.

Ancak bu konudaki Danıştay kararları, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerinden yapılan tarhiyatların dava konusu yapılabileceği görüşünde birleşmektedir. Diğer yandan İYUK'ta "İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle, tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm ile ihtirazi kayıtla verilen beyanlara karşı dava açılacağı kabul edilmiş olmaktadır.
- Ceza kesilmesi dava konusu olabilir. Cezanın kesilmiş ve muhatabına tebliğ edilmiş olması halinde, ceza muhataplarının adlarına kesilen cezalara karşı dava açma hakları vardır.
- Mükellefler 6183 sayılı Kanun'a göre, kendilerine tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı 15 gün içinde dava açabilirler. Hakkında ihtiyati haciz tatbik edilenler, haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde dava açabileceklerdir. Söz konusu 15 günlük süre 7061 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile değiştirilmeden önce 7 gün olarak uygulanmaktaydı. 7061 sayılı Kanun'un bu hükmü 1 Ocak 2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

13.2.1.3 Yetkili Vergi Mahkemesi

Vergi Mahkemesi başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından, dava dilekçeleri ilk incelemeye tabi tutulacaktır. İlk inceleme esnasında dikkat edilecek birinci husus olarak "görev ve yetki" belirlenmiştir.

Vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkemeyi aşağıdaki esaslara göre belirlemek gerekir:

- Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tarh ve tahakkuku ile zam ve cezalardan doğan uyuşmazlıklarda yetkili mahkeme, bu işlemleri gerçekleştiren vergi dairesinin bulunduğu yerdeki Vergi Mahkemesidir.
- 6183 sayılı Kanun'un uygulamasından doğan uyuşmazlıklarda yetkili Vergi Mahkemesi, ödeme emrini düzenleyen dairenin bulunduğu yerdeki Vergi Mahkemesidir.

13.2.1.4 Dava açmaya yetkili olanlar

Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı Vergi Mahkemesinde dava açabilirler.

Gerçek kişiler, bizzat kendileri dava açabilecekleri gibi kanuni vekilleri vasıtasıyla da dava açabilirler. Dava ehliyetine sahip kişinin vekili sıfatıyla dava açacak kişinin avukat olması şarttır.

Küçükler ve kısıtlılar ile tüzel kişilerde vergi davaları kanuni temsilciler tarafından açılır.

13.2.1.5 Dava açma süreleri

Dava açma süresi; özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay ve İdare mahkemelerinde 60 gün, Vergi Mahkemelerinde 30 gündür.

Vergi Mahkemelerinde yukarıda belirtilen genel dava açma süresinin yanında kendi özel kanunlarında ayrı süre gösterilmesi durumunda o sürelere uymak gerekecektir. Kendi özel kanunlarında belirlenen dava açma sürelerine aşağıdaki örnekleri verebiliriz.

Uzlaşmanın sağlanamaması halinde buna ilişkin tutanağın kendisine tebliğinden itibaren mükellefin dava açma hakkı doğacaktır. Ancak bu sırada dava açma müddeti bitmiş veya bitimine on beş günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren on beş gün uzayacaktır.

Haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki Vergi Mahkemesi nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edilebilir.

Kendisine Vergi Mahkemelerinin yetkisi dâhilinde olan mükellefiyetlere bağlı olarak ödeme emri tebliğ edilen şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında, tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde Vergi Mahkemesine dava açabileceklerdir.

Bahsi geçen 15 günlük süre 7061 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile değiştirilmeden önce 7 gün olarak uygulanmaktaydı. 7061 sayılı Kanun'un bu hükmü 1 Ocak 2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

İdare ve vergi yargısında dava açma hakkını ortadan kaldıran bu süreler kamu düzeni ile ilgilidir ve yargı mercilerince re'sen nazara alınır.

Dava açma süresinin bittiği tarihi belirlemek açısından önemli olan husus, bu sürenin başlangıcını doğru belirleyebilmektedir. Dava açma süresinin başlangıcı;

- Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın yapıldığı,
- Tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin yapıldığı,
- Tevkif yoluyla alınan vergilerde, istihkak sahiplerine ödemenin yapıldığı,
- Tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı,
- İdarenin dava açması gereken konularda, ilgili merci ya da komisyon kararının idareye geldiği,

tarihi izleyen günden başlayacaktır.

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

Buna göre,

- Tatil günleri sürelerle dâhil olacak ancak, sürenin son günü tatil gününe rastlarsa süre, tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzayacaktır.
- Çalışmaya ara verme zamanı (5219 sayılı Kanun ile 1 Ağustos - 5 Eylül olarak değiştirilmiştir) içinde sürenin bitmesi halinde, süreler çalışmaya ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzayacaktır.

13.2.2 Yürütmenin durdurulması

İYUK'ta yürütmenin durdurulması konusu idari mahkemelerde dava açılması aşamasında ve mahkeme kararlarına karşı başvuru yolları olan itiraz ve temyiz istemlerinde olmak üzere iki ayrı maddede düzenlenmiştir.

Vergi Mahkemelerinde dava açılması aşamasında söz konusu olan, idari işlemin yürütmesinin durdurulması olduğu halde, itiraz veya temyiz yoluna başvurulması halinde ise yürütmenin durdurulması Vergi Mahkemesi kararının icrasına yönelik olacaktır.

Vergi Mahkemelerinde; vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar ise tahsilat işlemini durdurmaz ve bunlar hakkında ayrıca yürütmenin durdurulması istenebilir.

Vergi davası açıldığında tahsilatın kendiliğinden durmadığı hallerde, yürütmenin durdurulması mahkemenin vereceği karara bağlı olmaktadır.

Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda yürütmenin durdurulmasına karar vermektedirler.

Mahkemeler tarafından verilecek yürütmenin durdurulması kararlarında, uyulması gereken usul esaslarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- Yürütmenin durdurulması kararı verilen dava dosyaları öncelikle incelenir.
- Yürütmenin durdurulması konusunda verilen "ret" ve "kabul" yolundaki kararlara karşı kararın tebliğini izleyen günden itibaren 7 gün içinde bir defaya mahsus olarak itiraz edilebilir. (İtiraz mercii, Danıştay dava dairelerince verilen kararlar için idari veya vergi dava daireleri kurulları, Bölge İdare Mahkemesince verilen kararlar için en yakın Bölge İdare Mahkemesi, İdare veya Vergi Mahkemeleri ile tek hâkim tarafından verilen kararlar için Bölge İdare Mahkemesi'dir. İtiraz edilen merciler, dosyanın kendilerine gelmesinden itibaren 7 gün içinde karar vermek zorundadır.)
- Yürütmenin durdurulması kararları esas olarak teminat karşılığında verilir. Ancak durumun gereklerine göre mahkeme teminat aramadan da yürütmenin durdurulmasına karar verebilecektir.

İYUK'ta teminat konusunda açıklayıcı bir hüküm yoktur, ancak alınacak teminat kamu alacağını garanti altına almayı amaçladığından her şeyden önce teminatın kamu alacağını karşılayabilir nitelikte olması ve alacaklı idare tarafından kabul edilebilir olması gerekmektedir.

13.2.3 Kararların sonuçları

Bağımsız yargı organının vereceği kararın bir anlam ifade edebilmesi için, yargı organı kararının gerekleri davalı idare tarafından yerine getirilmelidir. Nitekim Vergi Mahkemesi tarafından davacı şahsın haklılığını doğrulayan yönde karar verilmesi yeterli olmamakta, yargı organınca öngörülen sonucun doğması için mahkeme kararlarının icaplarına göre davalı idare tarafından işlem yapılması gerekmektedir.

İYUK'un 28. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak 30 günü geçemez.

Söz konusu fıkranın üçüncü cümlesinde ise bu kurala bir istisna getirilerek, "Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir." hükmüne yer verilmiştir. Anayasa Mahkemesi 10.07.2013 tarihli ve E.2012/107, K.2013/90 sayılı kararında anılan cümlenin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiştir. Karar 22 Kasım 2013 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Buna göre haciz veya ihtiyati haciz uygulamalarına ilişkin davalarda, haczin iptaline veyahut yürütmenin durdurulmasına hükmedilmesi halinde, nihai karar beklenmeksizin, İYUK'un 28. maddesinin 1. fıkrasının bir ve ikinci cümleleri uygulama alanı bulacak ve böylelikle iptal kararlarının idareye tebliğinden itibaren en geç 30 gün içerisinde kararın icaplarına uygun işlem tesis edilmesi gerekecektir.

Vergi Mahkemesi kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ile zam ve cezaların miktarının ilgili idare tarafından mükellefe bildirilmesi gerekmektedir.

Vergi Mahkemesince verilecek kararın gereklerinin yasal süre içinde yerine getirilmemesi halinde, ilgililer, idare aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açabilecektir. Tazminat davasının açılacağı mahkeme, kararı uygulanmayan idari yargı yeri olacaktır.

Tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödenir.

13.2.4 Kararların açıklanması

Kararların açıklanması, idari mahkemelerin vereceği kararlara karşılık davanın taraflarına tanınan bir hak olmasına rağmen, açıklama konusunu, mahkeme kararlarına karşı taraflara tanınan diğer kanun yollarından (İtiraz, temyiz, yargılamanın yenilenmesi, kararların düzeltilmesi) ayırt etmek gerekir. Çünkü kararların açıklanmasını istemek, İdari Yargılama Usulü Kanunu ile taraflara tanınan bir hak olmasına rağmen, bu yolla idari mahkemenin verdiği kararın değiştirilmesi söz konusu değildir; sadece mahkeme tarafından verilmiş olan kararın daha doğru ve sağlıklı olarak ve gerçek anlamıyla uygulanması amaçlanmıştır.

Mahkeme kararlarının açıklanmasında amaç, mahkeme tarafından varılan sonucun açık olmayan ve belirsiz taraflarını veya idari mahkemelerin kararlarında yer alan birbirine aykırı görünen hükümleri ortadan kaldırmak suretiyle mahkeme kararının gerçek anlamıyla yerine getirilmesini sağlamaktır.

Taraflardan her biri kararların açıklanmasını isteyebilecektir. Tarafların mahkeme kararının açıklanmasını isteyebilmesi için, mahkeme tarafından verilen kararın;

- ▶ Yeterince açık olmaması veya
- ▶ Birbirine aykırı hüküm fıkraları taşımaması,

zorunludur.

Kararların açıklanmasını isterken, açıklama yoluyla mahkeme kararı ile hükmedilen sonucun değiştirilmesinin veya mahkeme kararında yer almayan hükümlerin eklenmesinin mümkün olmadığı, bu nedenle sonucu etkileyecek isteklerin açıklama konusu yapılmayacağı hususuna dikkat etmek gerekecektir.

Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerince verilen kararların açıklanması istenebilecektir. Taraflar mahkeme kararlarının açıklanmasını kararın yerine getirilmesine kadar isteyebilirler.

Görevli daire veya mahkemenin kararın açıklanması konusunda vereceği kararı taraflara tebliğ etmesi gerekmektedir.

13.2.5 Yanlışlıkların düzeltilmesi

Yanlışlıkların düzeltilmesi hususunda karar hükmünde değişiklik yapılması veya amaçlananın dışında yeni bir hüküm tesis ettirilmesi söz konusu olamaz. Yanlışlıkların düzeltilmesi yoluyla daha çok maddi hatalar nedeniyle kararın yerine getirilmesi sırasında ortaya çıkabilecek güçlüklerin giderilmesi amaçlanmıştır.

İYUK'ta düzeltilebilecek yanlışlıklar olarak;

- Tarafların adı, soyadı veya sıfatlarında yapılacak yanlışlıklar,
- Tarafların iddialarının sonucuna ilişkin olarak yapılacak yanlışlıklar,
- Mahkeme kararının hüküm fıkrasında yapılabilecek hesap hataları, sayılmıştır.

Yanlışlıkların düzeltilmesi, her zaman, yani mahkeme kararının yerine getirilmesinden sonraki aşamalarda da istenebilecektir.

13.2.6 Kararlara karşı başvuru yolları

Kararlara karşı, tarafların başvurabileceği kanun yollarını iki bölüme ayırarak incelemek yerinde olacaktır. Buna göre, mahkeme kararlarına karşı başvurulacak kanun yolları;

- Vergi Mahkemesi kararına karşı taraflara, hiçbir şarta gerek kalmaksızın, başka kanunlarda aksine hüküm olsa dahi tanınan kanun yolları olan "itiraz" ve "temyiz" ile,
- İYUK'ta belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde uygulanabilecek, kanun yolları olan "kanun yararına bozma", "yargılamanın yenilenmesi" ve "kararın düzeltilmesi"

olarak ifade edilebilir.

13.2.6.1 İtiraz

Vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdiği nihai kararlara, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesi'ne itiraz edilebilir. Bölge İdare Mahkemeleri yargı çevresindeki Vergi Mahkemelerinde tek hâkim tarafından verilen nihai kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak hükme bağlar.

Vergi Mahkemelerinin tek hâkimli olarak verdiği nihai kararlara karşı, mahkeme kararının taraflara tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde itiraz edilebilir.

Vergi Mahkemesinin kararına karşı itiraz, kararı veren Vergi Mahkemesinin yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesi'ne yapılacaktır.

Bölge İdare Mahkemesi uyuşmazlık konusu hakkında ilk kararı veren Vergi Mahkemesinden kendisine intikal eden dava dosyası ve evraklar üzerinde ilk incelemeyi yaptıktan sonra, aşağıdaki hususların varlığını saptaması halinde ayrıca bir inceleme veya tahkikat yapmaya gerek duymadan işin esası hakkında karar verecektir.

- Bölge İdare Mahkemesi, Vergi Mahkemesinden gelen dava dosyasındaki uyuşmazlık konusunu teşkil eden olayın maddi vakaları hakkında Vergi Mahkemesi hâkimi tarafından edinilen bilgileri yeterli görürse,
- Uyuşmazlık konusunu teşkil eden olayda, Vergi Mahkemesi hâkiminin verdiği karara karşı yapılan itiraz sadece hukuki açıdan yapılmışsa ve
- Eğer itiraz olunan kararda, maddi yanlışlıklar bulunuyorsa ve bu yanlışlıkların düzeltilmesi mümkünse.

Yukarıdaki hususlar mevcut değilse Bölge İdare Mahkemesi ilk derece mahkemesi gibi inceleme ve tahkikatı kendisi yaptıktan sonra esas hakkında yeniden karar verecektir.

Bölge İdare Mahkemesinin, vereceği kararlar kesindir. Bu kararlara karşı temyiz yoluna başvurulamaz. Ancak İYUK'un 51. maddesine göre bu kararların kanun yararına bozulması mümkündür.

13.2.6.2 Temyiz

Vergi Mahkemelerinin kurul halinde verdikleri nihai kararların tamamı Danıştay'da temyiz edilebilir. Danıştay Dava Daireleri ile İdare ve Vergi Mahkemelerinin nihai kararları başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi Danıştay'da temyiz edilebilir.

13.2.6.2.1 Temyiz edilebilecek kararlar

Vergi Mahkemelerinin kurul halinde vereceği nihai kararlar temyiz edilebilir.

13.2.6.2.2 Temyiz talebinde süre

Özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay Dava Daireleri ile İdare ve Vergi Mahkemesinin nihai kararlarına karşı, kararın taraflara tebliğ tarihini izleyen 30 gün içinde Danıştay'a temyiz başvurusunda bulunulabilir.

13.2.6.2.3 Temyiz talebinin incelenmesi ve sonuç

İlk derecede karar veren Vergi Mahkemesi tarafından oluşturulan dava dosyası, Danıştay'da incelendikten sonra;

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
- Hukuka aykırı karar verilmesi,
- Usul hükümlerine uyulmamış olması,

hallerinden herhangi birinin mevcut olması durumunda, karar, Danıştay tarafından bozulacak ve dosya bozmaya konu kararı tesis eden ilke derece mahkemesine gönderilecektir.

Vergi Mahkemesi, Danıştay'ın verdiği bozma kararı üzerine yeni bir karar almayı eski kararında ısrar edebilir. Eğer ısrar kararı ilgilisi tarafından temyiz edilirse, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenip karar verilecektir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun kesinleşen kararlarına uyulması zorunludur.

Danıştay'ın kararları kısmen onaması ve kısmen bozması halinde ise, kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir.

13.2.6.3 Kanun yararına bozma

Danıştay Başsavcısı'na veya ilgili Bakanlığa temyiz hakkı tanıyan olağanüstü kanun yollarından birisi "kanun yararına bozma"dır.

Kanun yararına bozma usulünün uygulanabilmesi için gerekli olan şartlar aşağıdaki gibidir:

- Kanun yararına temyizi istenecek olan kararın kesinleşmiş olması gerekir. Buna göre, Vergi Mahkemesinin kararı taraflara tebliğ edilmiş ve itiraz ve temyiz süresinin geçmiş olması ya da itiraz

yoluna başvurulmuş olması halinde Bölge İdare Mahkemesi'nin karar vermesi ve bu kararın taraflara tebliğ edilmiş olması gerekmektedir.

- b. Vergi Mahkemesinin verdiği kararın kesinleşmiş olmasının yanında, temyiz incelemesinden de geçmemiş olması gerekmektedir. Buna göre Danıştay'da temyizen incelenmiş bulunan Vergi Mahkemesi kararları hakkında kanun yararına bozma istenemeyecektir.
- c. Kanun yararına bozulması istenecek Vergi Mahkemesi kararının niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade etmesi gerekir.
- d. Kanun yararına temyiz yoluna başvurma yetkisi sadece Danıştay Başsavcısına (ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden kullanılabilir) tanınmıştır.

Temyiz isteğinin Danıştay tarafından yerinde görülmesi halinde, ilgili mahkemenin kararı kanun yararına bozulacaktır. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmaz.

13.2.6.4 Yargılamanın yenilenmesi

Yargılamanın yenilenmesi, Kanun'da sınırlı şekilde sayılan nedenlere dayanılarak, esas hükmün kaldırılmasını ve davanın yeniden incelenmesini sağlayan olağanüstü kanun yoludur.

Yargılamanın yenilenmesi için gerekli olan sebeplere aşağıdaki örnekler verilebilir:

- a. Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilmeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,
- b. Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmî bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberinin bulunmamış olması,
- c. Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararı ile bozularak ortadan kalkması,
- d. Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,
- e. Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,
- f. Vekil veya kanuni temsilci olmayan kişiler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,
- g. Çekinmeye mecbur olan başkan, üye ve hâkimin katılmasıyla karar verilmiş olması,
- h. Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması,
- i. Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması.

Yargılamanın yenilenmesine ilişkin isteklerin, esas kararı vermiş olan mahkeme tarafından karara bağlanması gerekmektedir.

Danıştay kararlarında ise, esas kararı veren daire veya kurul göreceli yargı yeri olacaktır.

13.2.6.5 Kararın düzeltilmesi

Danıştay Dava Daireleri ile İdari veya Vergi Dava Daireleri Danıştay Dava Daireleri ile İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulları tarafından temyiz üzerine verilen kararlar ile Bölge İdare Mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, belirli nedenlerin varlığı halinde, bir defaya mahsus olmak üzere davanın taraflarınca kararın düzeltilmesi istenebilecektir.

Kararın düzeltilmesi için gerekli olan nedenler aşağıdaki gibidir:

- a. Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması,
- b. Bir kararda birbirine aykırı hükümler olması,
- c. Kararın usul ve Kanun'a aykırı olması,
- d. Temyiz incelemesi sırasında hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekârlığın ortaya çıkmış olması.

Dava Daireleri, İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulları, kararın düzeltilmesini talep eden tarafın talep dilekçesinde ileri sürdüğü hususlarla bağlıdır. Sadece bu hususlar üzerinde inceleme yapıp karar verilmesi zorunludur. Kararın düzeltilmesi istekleri esas kararı vermiş olan daire veya kurul tarafından incelenip sonuçlandırılmaktadır.

Tarafların kararın kendilerine tebliğ tarihini izleyen 15 gün içinde kararın düzeltilmesini istemeleri mümkün bulunmaktadır.

13.2.7 6545 sayılı Kanun ile getirilen değişiklikler uyarınca kararlara karşı başvuru yolları

Rehber'in 13.2.1 bölümünde yer verildiği üzere, 6545 sayılı Kanun'un uyuşmazlıklarının çözümüyle ilgili olarak getirdiği üç dereceli yargılama esasını içeren yeni sistem, yeni yapıdaki Bölge İdare Mahkemelerinin (BİM) tüm yurtda göreve başladıkları tarih olan 20 Temmuz 2016'dan sonra işlemeye başlamıştır.

Yeni düzenleme kapsamında, ilk derece yargılama mercii konumunda bulunan vergi mahkemelerinin kararlarına karşı temyiz yoluna (Danıştay'a) başvurmadan önce mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki BİM'e istinaf başvurusunda bulunulması gerekecektir.

Bu kapsamda, vergi mahkemesinin vermiş olduğu ve istinaf yolu açık olan nihai kararlara karşı yapılan istinaf başvuruları ile ilk derece mahkemelerince yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara karşı yapılan itirazlar BİM'lerce incelenecek ve karara bağlanacaktır. BİM'in istinaf incelemesi sonucunda vermiş olduğu kararlara karşı temyiz yolunun açık olması durumunda ise Danıştay nezdinde temyiz yoluna gidilebilecektir.

BİM'lerin bazı kararları ise kesindir, bu kararlara karşı temyiz yoluna başvurulamaz.

Kararlara karşı, İYUK'ta belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde tarafların başvurabileceği kanun yolları "istinaf", "temyiz", "kanun yararına temyiz" ve "yargılamanın yenilenmesi" olarak düzenlenmiştir.

Karar düzeltme yolu kaldırılmıştır.

13.2.7.1 İstinaf

Vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki BİM'e, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir. Ancak konusu 2022 yılı için 9.000 TL'yi geçmeyen vergi davalarına karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz. 9.000 TL'lik tutarın yeniden değerlendirilmesinde artırılması ve bin TL'yi aşmayan küsurların silinmesinden (İYUK Ek Md.1) sonra 2023 yılı için geçerli olan tutar 20.000 TL olarak hesaplanmıştır.

İstinaf, temyizin şekil ve usullerine tabidir. İstinaf başvurusuna konu olacak kararlara karşı yapılan kanun yolu başvurularında dilekçelerdeki hitap ve istekle bağlı kalınmaksızın dosyalar BİM'e gönderilir.

BİM yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verir. Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verir.

BİM, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu halde BİM için esas hakkında yeniden bir karar verir. İnceleme sırasında ihtiyaç duyulması halinde kararı veren mahkeme veya başka bir yer idare ya da vergi mahkemesi istinabe olunabilir. İstinabe olunan mahkeme gerekli işlemleri öncelikle ve ivedilikle yerine getirir.

BİM, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hallerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. BİM'in bu yolla verdiği kararları kesindir.

Bölge idare mahkemelerinin temyize açık olmayan kararları kesindir. 2022 yılında, dava konusu 9.000 TL ile 261.000 TL arasında bulunan vergi davalarında vergi mahkemelerinin tesis edeceği kararlara karşı istinaf yoluna başvurmak mümkün olmakla birlikte, istinaf incelemesi sonucunda verilecek karara karşı temyiz yoluna başvurulması mümkün değildir. Söz konusu tutarların yeniden değerlendirme oranında artırılması ve bin TL'yi aşmayan küsurların silinmesinden (İYUK Ek Md.1) sonra 2023 yılı için geçerli olan tutarlar 20.000 TL ve 581.000 TL olarak hesaplanmıştır.

İvedi yargılama usulüne tabi olan davalarda istinaf yoluna başvurulamaz.

* İstinaf sınırı her yıl yeniden değerlendirme oranında artmaktadır. Uygulamada, istinaf sınırına ilişkin olarak farklı mahkemelerce farklı hesaplamalar yapıldığı tecrübe edilmiştir.

13.2.7.2 Temyiz

Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile BİM'lerin temyiz yoluna açık kararları, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay'da, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde temyiz edilebilir.

2022 yılı için 261.000 TL'yi (yeniden değerlendirme oranında artırılıp bin TL'yi aşmayan küsurların silinmesinden (İYUK Ek Md.1) sonra 2023 yılı için 581.000 TL) aşan vergi davalarına karşı açılan davaları neticesinde öncelikle istinaf yoluna başvurmuş olmak suretiyle BİM tarafından verilen kararlara karşı temyiz yoluna başvurulabilir.

BİM tarafından oluşturulan dava dosyasının Danıştay tarafından incelenmesini takiben, görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi, usul hükümlerine uyulmamış olması hallerinden birinin mevcut olması durumunda, BİM'in vermiş olduğu karar Danıştay tarafından bozulacak ve söz konusu karar BİM'e gönderilecektir.

BİM, bozmaya uymayarak kararında ısrar ederse, ısrar kararının temyizi halinde, talep, konusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenir ve karara bağlanır. Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulları kararlarına uyulması zorunludur.

Temyiz incelemesi sonunda Danıştay kararı hukuka uygun bulursa onar. Kararın sonucu hukuka uygun olmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru bulmaz veya eksik bulursa, kararı, gerekçesini değiştirerek onar.

Danıştay'ın kararları kısmen onaması ve kısmen bozması halinde ise, kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir.

13.2.7.3 Kanun yararına temyiz

6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik uyarınca "kanun yararına bozma" terimi "kanun yararına temyiz" olarak değiştirilmiştir.

Bir olağanüstü kanun yolu olan kanun yararına temyiz usulüne başvurulabilmesi için bazı şartların sağlanması gerekmektedir. Kanun yararına temyiz yoluna başvurma yetkisi yalnızca Danıştay Başsavcısına tanınmış olup bu yola başvurulabilmesi için gereken

şartlar aşağıda belirtilmiştir:

- Vergi Mahkemeleri ile BİM'lerin vermiş olduğu kararların kanun yararına temyiz edilebilmesi için bu kararların tebliğ edilmiş, fakat istinaf ve temyiz yoluna başvurulmayarak kesinleşmiş olması gerekmektedir.
- Kanun yararına temyizi istenecek olan Vergi Mahkemesi ve BİM kararlarının niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade etmesi gerekmektedir.

Kanun yararına temyiz isteğinin Danıştay tarafından yerinde görülmesi durumunda, ilgili mahkemenin kararı kanun yararına bozulacak, ancak söz konusu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmayacaktır.

13.2.7.4 Yargılamanın yenilenmesi

Bir olağanüstü kanun yolu olan yargılamanın yenilenmesi yoluna, Kanun'da sınırlı şekilde sayılan sebeplerle sınırlı olmak üzere esas hükmün kaldırılması ve davanın yeniden incelenmesi için başvurulmaktadır. Rehber'in 13.2.6.4 bölümünde yapılan açıklamalar geçerlidir.



14. Vergi oran ve tutarları-2023

14.1 Gelir vergisi oranları

14.1.1 Ücret gelirlerine uygulanacak gelir vergisi tarifesi

Gelir dilimi	Vergi oranı
70.000 TL'ye kadar	%15
150.000 TL'nin 70.000 TL'si için 10.500 TL, fazlası	%20
550.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL, fazlası	%27
1.900.000 TL'nin 550.000 TL'si için 134.500 TL, fazlası	%35
1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 607.000 TL, fazlası	%40

14.1.2 Ücret dışındaki gelirlere uygulanacak gelir vergisi tarifesi

Gelir dilimi	Vergi oranı
70.000 TL'ye kadar	%15
150.000 TL'nin 70.000 TL'si için 10.500 TL, fazlası	%20
370.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL, fazlası	%27
1.900.000 TL'nin 370.000 TL'si için 85.900 TL, fazlası	%35
1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 621.400 TL, fazlası	%40

14.2 Kurumlar vergisi oranları

Uygulandığı yıl	Vergi oranı
2013	%20
2014	%20
2015	%20
2016	%20
2017	%20
2018	%22
2019	%22
2020	%22
2021	%25
2022	%23*
2023	%20*

* Bankalar, 6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri için %25. (7394 SK)

14.3 Geçici vergi oranları

Mükellefiyet türü	Vergi oranı
Gelir vergisi mükelleflerinde	%15
Kurumlar vergisi mükelleflerinde	%20*

* Bankalar, 6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri için %25. (7394 SK)

14.4 Tevkifat oranları

Ödemenin türü	Tevkifat Oranı
- Hizmet erbabına ödenen ücretler ile ve GVK'nın 61. maddesi uyarınca ücret sayılan ödemeler üzerinden	GVK 103 ve 104. maddelere göre
- GVK'nın 18. maddesi kapsamında sayılan müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr ve mucitlere yapılan serbest meslek ödemelerinden	%17
- Diğer serbest meslek işleri dolayısı ile yapılan ödemelerden	%20
- Birden fazla yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden	%5
- Dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden	%20
- Gayrimenkullerin kiralanması karşılığı ödenen bedellerden (vakıf ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığı yapılan ödemeler dâhil)	%20
- Menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları dâhil) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları üzerinden	%0
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları üzerinden	%0
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları üzerinden	%0
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/1-3. maddesinde yazılı menkul sermaye iratlarından (Tam mükellef kurumlara dağıtılanlar hariç)	%15
- Döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizler ile katılım bankalarınca döviz katılma hesaplarına ödenen kâr paylarından	
▸ Vadesiz ve ihbarlı hesaplar ile 1 yıla kadar (1 yıl dahil) vadeli hesaplarda	%20
▸ 1 yıldan uzun vadeli hesaplarda	%18
- Mevduat faizlerinden	
▸ Vadesiz ve ihbarlı hesaplar ile 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda*	%15
▸ 1 yıla kadar (1 yıl dahil) vadeli hesaplarda*	%12
▸ 1 yıldan uzun vadeli hesaplarda*	%10
▸ Enflasyon oranına bağlı olarak değişken faiz oranı uygulanan 1 yıldan uzun vadeli hesaplarda	%0
▸ Kur korumalı vadeli mevduat hesapları ile döviz tevdiat hesaplarından dönüşüm kuru üzerinden TL'ye çevrilen mevduat hesaplarından elde edilen faizler	%0
- Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları üzerinden	
▸ Vadesiz, ihbarlı ve özel cari hesaplar ile 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda*	%15
▸ 1 yıla kadar (1 yıl dahil) vadeli hesaplarda*	%12
▸ 1 yıldan uzun vadeli hesaplarda*	%10
▸ Kur korumalı katılma hesapları ile döviz cinsinden katılım fonu hesaplarından dönüşüm kuru üzerinden TL'ye çevrilen katılma hesaplarından elde edilen kâr payları,	%0
- Altın cinsinden mevduat/katılım fonu hesaplarından dönüşüm fiyatı üzerinden TL'ye çevrilen mevduat/katılma hesaplarından elde edilen faizler/kâr payları,	%0
- Repo kazançları üzerinden	%15

* 30 Eylül 2020 ile 30 Haziran 2023 tarihleri arasında (bu tarih dahil) açılan veya vadesi bu tarihler arasında yenilenen TL hesaplara ödenen faizler/kâr payları için sırasıyla %5, %3, %0 ve %0 olarak uygulanmaktadır.

14.5 Motorlu taşıtlar vergisi tutarları**(I) sayılı tarife****a. Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri****1. 01.01.2018 tarihinden (bu tarih dahil) itibaren tescil ettirilenler**

Motor silindir hacmi (cm ³)	Taşıt Değeri (TL)	Satır No	Taşıtların yaşları ile ödenecek yıllık vergi tutarı (TL)				
			1 - 3 yaş	4 - 6 yaş	7 - 11 yaş	12 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri							
1300 cm ³ ve aşağısı	114.000'i aşmayanlar	1	2.120	1.479	826	623	219
	114.000'i aşıp 199.700'ü aşmayanlar	2	2.330	1.626	907	687	242
	199.700'ü aşanlar	3	2.545	1.773	993	750	261
1301 - 1600 cm ³ e kadar	114.000'i aşmayanlar	4	3.693	2.769	1.606	1.135	436
	114.000'i aşıp 199.700'ü aşmayanlar	5	4.064	3.047	1.768	1.245	476
	199.700'ü aşanlar	6	4.434	3.323	1.925	1.359	520
1601 - 1800 cm ³ e kadar	285.800'ü aşmayanlar	7	7.178	5.613	3.299	2.013	780
	285.800'ü aşanlar	8	7.834	6.120	3.604	2.199	851
1801 - 2000 cm ³ e kadar	285.800'ü aşmayanlar	9	11.309	8.709	5.119	3.047	1.198
	285.800'ü aşanlar	10	12.340	9.505	5.584	3.323	1.308
2001 - 2500 cm ³ e kadar	356.900'ü aşmayanlar	11	16.967	12.317	7.695	4.596	1.818
	356.900'ü aşanlar	12	18.511	13.436	8.393	5.016	1.983
2501 - 3000 cm ³ e kadar	714.300'ü aşmayanlar	13	23.656	20.583	12.857	6.915	2.535
	714.300'ü aşanlar	14	25.810	22.451	14.027	7.545	2.766
3001 - 3500 cm ³ e kadar	714.300'ü aşmayanlar	15	36.030	32.421	19.528	9.748	3.570
	714.300'ü aşanlar	16	39.309	35.365	21.303	10.631	3.900
3501 - 4000 cm ³ e kadar	1.143.400'ü aşmayanlar	17	56.650	48.919	28.808	12.857	5.119
	1.143.400'ü aşanlar	18	61.806	53.364	31.432	14.027	5.584
4001 cm ³ ve yukarısı	1.357.700'ü aşmayanlar	19	92.725	69.530	41.179	18.507	7.178
	1.357.700'ü aşanlar	20	101.152	75.853	44.924	20.189	7.834

Sadece elektrik motoru olanlardan, motor gücü;

- 70 kW'ı geçmeyenler 1, 2, 3 satır numaralarında,
- 70 kW'ı geçen fakat 85 kW'ı geçmeyenler 4, 5, 6 satır numaralarında,
- 85 kW'ı geçen fakat 105 kW'ı geçmeyenler 7, 8 satır numaralarında,
- 105 kW'ı geçen fakat 120 kW'ı geçmeyenler 9, 10 satır numaralarında,
- 120 kW'ı geçen fakat 150 kW'ı geçmeyenler 11, 12 satır numaralarında,
- 150 kW'ı geçen fakat 180 kW'ı geçmeyenler 13, 14 satır numaralarında,
- 180 kW'ı geçen fakat 210 kW'ı geçmeyenler 15, 16 satır numaralarında,
- 210 kW'ı geçen fakat 240 kW'ı geçmeyenler 17, 18 satır numaralarında,
- 240 kW'ı geçenler 19, 20 satır numaralarında,

yer alan taşıt değerlerine ve yaşına isabet eden vergi tutarlarının %25'i oranında vergilendirilir.

2. 31.12.2017 tarihinden (bu tarih dahil) önce tescil ettirilenler (I/A Sayılı Tarife)

Motor silindir hacmi (cm ³)	Taşıtların yaşları ile ödenecek yıllık vergi tutarı (TL)				
	1 - 3 yaş	4 - 6 yaş	7 - 11 yaş	12 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri					
1300 cm ³ ve aşağısı	2.120	1.479	826	623	219
1301 - 1600 cm ³ e kadar	3.693	2.769	1.606	1.135	436
1601 - 1800 cm ³ e kadar	6.527	5.098	3.003	1.828	707
1801 - 2000 cm ³ e kadar	10.284	7.918	4.654	2.769	1.091
2001 - 2500 cm ³ e kadar	15.423	11.196	6.996	4.178	1.652
2501 - 3000 cm ³ e kadar	21.508	18.709	11.687	6.283	2.306
3001 - 3500 cm ³ e kadar	32.755	29.473	17.752	8.859	3.249
3501 - 4000 cm ³ e kadar	51.503	44.472	26.190	11.687	4.654
4001 cm ³ ve yukarısı	84.294	63.211	37.435	16.821	6.527

Sadece elektrik motoru olanlardan, motor gücü;

- 70 kW'ı geçmeyenler 1. satırında,
- 70 kW'ı geçen fakat 85 kW'ı geçmeyenler 2. satırında,
- 85 kW'ı geçen fakat 105 kW'ı geçmeyenler 3. satırında,
- 105 kW'ı geçen fakat 120 kW'ı geçmeyenler 4. satırında,
- 120 kW'ı geçen fakat 150 kW'ı geçmeyenler 5. satırında,
- 150 kW'ı geçen fakat 180 kW'ı geçmeyenler 6. satırında,
- 180 kW'ı geçen fakat 210 kW'ı geçmeyenler 7. satırında,
- 210 kW'ı geçen fakat 240 kW'ı geçmeyenler 8. satırında,
- 240 kW'ı geçenler 9. satırında,

yaşları itibarıyla yer alan vergi tutarlarının %25'i oranında vergilendirilir.

b. Motosikletler

Motor silindir hacmi (cm ³)	Taşıtların yaşları ile ödenecek yıllık vergi tutarı (TL)				
	1 - 3 yaş	4 - 6 yaş	7 - 11 yaş	12 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
Motosikletler					
100 - 250 cm ³ e kadar	395	295	218	134	51
251 - 650 cm ³ e kadar	817	618	395	218	134
651 - 1200 cm ³ e kadar	2.109	1.253	618	395	218
1201 cm ³ ve yukarısı	5.116	3.380	2.109	1.674	817

Sadece elektrik motoru olanlardan, motor gücü;

- 6 kW'ı geçen fakat 15 kW'ı geçmeyenler bu bölümün 1. satırında,
- 15 kW'ı geçen fakat 40 kW'ı geçmeyenler bu bölümün 2. satırında,
- 40 kW'ı geçen fakat 60 kW'ı geçmeyenler bu bölümün 3. satırında,
- 60 kW'ı geçenler bu bölümün 4. satırında,

yaşları itibarıyla yer alan vergi tutarlarının %25'i oranında vergilendirilir.

(II) sayılı tarife

(I) sayılı tarifede yazılı taşıtlar dışında kalan motorlu kara taşıtları, aşağıdaki (II) sayılı tarifeye göre vergilendirilir:

Taşıt cinsi ve oturma yeri / azami toplam ağırlık	Taşıtların yaşları ile ödenecek yıllık vergi tutarı (TL)		
	1 - 6 yaş	7 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
1) Minibüs	2.535	1.674	817
2) Panel van ve motorlu karavanlar (Motor silindir hacmi)			
1900 cm ³ ve aşağısı	3.380	2.109	1.253
1901 cm ³ ve yukarısı	5.116	3.380	2.109
3) Otobüs ve benzerleri (Oturma yeri)			
25 kişiye kadar	6.403	3.824	1.674
26 - 35 kişiye kadar	7.679	6.403	2.535
36 - 45 kişiye kadar	8.546	7.248	3.380
46 kişi ve yukarısı	10.252	8.546	5.116
4) Kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri (Azami toplam ağırlık)			
1.500 kg'a kadar	2.273	1.510	739
1.501 - 3.500 kg'a kadar	4.604	2.667	1.510
3.501 - 5.000 kg'a kadar	6.917	5.757	2.273
5.001 - 10.000 kg'a kadar	7.679	6.521	3.057
10.001 - 20.000 kg'a kadar	9.229	7.679	4.604
20.001 kg ve yukarısı	11.544	9.229	5.363

7103 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle MTV Kanunu'nun 2. maddesinde yer alan minibüs ve otobüsün tanımları değiştirilmiştir. Buna göre minibüs, sürücüsü dahil 9 ile 17, otobüs ise sürücüsü dahil en az 18 oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş bulunan motorlu araçlardır.

7103 sayılı Kanun'un 19. maddesiyle MTV Kanunu'nun 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.

(III) sayılı tarife

Deniz taşıtlarının yer aldığı (III) sayılı tarife, 5897 Sayılı Kanun ile 30.06.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Kanun metninden çıkarılmıştır.

(IV) sayılı tarife

Uçak ve helikopterler (Türkkuşu, Türk Hava Kurumuna ait olanlar hariç) aşağıdaki (IV) sayılı tarifeye göre vergilendirilir:

Taşıt cinsi ve azami kalkış ağırlığı	Taşıtların yaşları ile ödenecek yıllık vergi tutarı (TL)			
	1 - 3 yaş	4 - 5 yaş	6 - 10 yaş	11 ve yukarı yaş
Uçak ve helikopterler				
1.150 kg'a kadar	42.870	34.278	25.704	20.558
1.151 - 1.800 kg'a kadar	64.317	51.439	38.577	30.859
1.801 - 3.000 kg'a kadar	85.769	68.610	51.439	41.153
3.001 - 5.000 kg'a kadar	107.221	85.769	64.317	51.439
5.001 - 10.000 kg'a kadar	128.675	102.933	77.188	61.741
10.001 - 20.000 kg'a kadar	150.125	120.091	90.055	72.024
20.001 kg ve yukarısı	171.571	137.242	102.933	82.342

Ulaştırma ve Altyapı 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 %25'i oranında uygulanır.

14.6 Katma değer vergisi oranları

Mal teslimlerine ve hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları, 30.12.2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. Zaman içerisinde bu Karar'da bazı Bakanlar Kurulu/Cumhurbaşkanı Kararları ile değişiklikler yapılmıştır. En son 5359 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı (RG: 29.03.2022) ile yapılan değişiklikleri de içeren 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı aşağıda dikkatinize sunulmaktadır:

Madde 1

- (1) Mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları;
- a) Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için % 18,
- b) Ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1,
- c) Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, olarak tespit edilmiştir.
- (2) **(16.12.2011 tarih ve 2011/2604 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değiştirilen fıkra. Yürürlük: 27.12.2011)** (I) sayılı listenin "B) Diğer mal ve hizmetler" bölümünün 16. ve 17. sıralarında sayılan işlemler hariç olmak üzere finansal kiralama işlemlerinde, işleme konu olan malın tabi olduğu katma değer vergisi oranı uygulanır.
- (3) **(12.02.2022 tarihli ve 5189 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı'nın 1. maddesiyle değiştirilen fıkra. Yürürlük: 14.02.2022)** (I) sayılı listenin "A) Gıda maddeleri" bölümünde yer alan ürünlerden özel tüketim vergisine tabi olanların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır.
- (4) **(12.02.2022 tarihli ve 5189 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı'nın 2. maddesiyle yürürlükten kaldırılan fıkra. Yürürlük: 14.02.2022),**
- (5) (I) sayılı listenin "B) Diğer mal ve hizmetler" bölümünün 9. sırasında yer alan "kullanılmış" deyimini, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na göre özel tüketim vergisine tabi olmayan taşıtları ifade eder.
- (6) **(28.03.2022 tarihli ve 5359 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı'nın 1. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük: 01.04.2022),**

Mal ve hizmetleri tanımlama yetkisi

Madde 2

- (1) Bu Karar kapsamındaki mal ve hizmetleri tanımlamaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Yürürlükten kaldırılan mevzuat

Madde 3

- (1) Mal teslimleri ve hizmet ifalarına uygulanacak katma değer

vergi oranlarının tespit edilmesi hakkındaki 17/7/2002 tarihli ve 2002/4480 Sayılı Kararname ile bu Kararnamede değişiklik yapan, 25/4/2003 tarihli ve 2003/5557 sayılı, 5/6/2003 tarihli ve 2003/5710 sayılı, 23/12/2003 tarihli ve 2003/6666 sayılı, 26/2/2004 tarihli ve 2004/6887 sayılı, 21/7/2004 tarihli ve 2004/7666 sayılı, 18/8/2004 tarihli ve 2004/7802 sayılı, 27/12/2004 tarihli ve 2004/8301 sayılı, 6/3/2006 tarihli ve 2006/10138 sayılı, 26/6/2006 tarihli ve 2006/10620 sayılı, 25/5/2007 tarihli ve 2007/12143 Sayılı Kararnameler yürürlükten kaldırılmıştır.

Yürürlük

Madde 4

- (1) Bu Kararın; finansal kiralama işlemlerine ilişkin hükümleri Kararın yayımı tarihinden sonra düzenlenen sözleşmeler için geçerli olmak üzere yayımı tarihinde, (II) sayılı listenin "A) GIDA MADDELERİ" bölümünün 13/b, 14 ve 18/b sıraları ile "B) DİĞER MAL VE HİZMETLER" bölümünün 24. ve 25. sıraları 01.01.2008 tarihinde, diğer hükümleri yayımını izleyen gün yürürlüğe girer.

Yürütme

Madde 5

- (1) Bu Karar hükümlerini Maliye Bakanı yürütür.

Geçici madde 1- (16.01.2012 tarih ve 2012/2697 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen madde. Yürürlük: 28.01.2012)

- (1) 15.07.2012 tarihine kadar uygulanmak üzere; okul, sağlık hizmet tesisi ve öğrenci yurdu olarak kullanılmak amacıyla inşa edilen prefabrik yapı teslimlerinde katma değer vergisi oranı %1 olarak belirlenmiştir.

Geçici madde 2- (07.09.2016 tarih ve 2016/9153 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen madde. Yürürlük: 08.09.2016)

- (1) Bu Karar'ın 1'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranına tabi konutların, 30.09.2017* tarihine kadar (bu tarih dâhil) teslimlerinde, aynı fıkranın (c) bendinde belirtilen vergi oranı uygulanır.

* 31.01.2017 tarihli ve 2017/9759 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 31.03.2017 tarihi 30.09.2017 olarak değiştirilmiştir. Yürürlük: 03.02.2017

Geçici madde 3- (30.04.2018 tarih ve 2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen madde. Yürürlük: 05.05.2018)

- (1) Bu Karar'ın 1'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranına tabi konutlar ile işyerlerinin (bina ve/veya bağımsız bölüm şeklinde olanlar)** 31.12.2019*** tarihine kadar (bu tarih dâhil) teslimlerinde, aynı fıkranın (c) bendinde belirtilen vergi oranı uygulanır.

** 14.05.2018 tarihli ve 2018/11750 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile "işyerlerinin (bina ve/veya bağımsız bölüm şeklinde olanlar)" ibaresi eklenmiştir. Yürürlük: 18.05.2018

*** 287 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 31.10.2018 ibaresi 31.12.2018 (Yürürlük: 31.10.2018), 535 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 31.12.2018 ibaresi 31.03.2019 (Yürürlük: 01.01.2019) ve 843 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 31.03.2019 ibaresi 31.12.2019 (Yürürlük: 01.04.2019) olarak değiştirilmiştir.

Geçici madde 4- (14.08.2018 tarih ve 22 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile eklenen madde. Yürürlük: 15.08.2018)

(1) Büyük ve küçükbaş hayvanların 10/9/2018 tarihine kadar (bu tarih dahil) kamu menfaatine yararlı dernekler ve Cumhurbaşkanlığına vergi muafiyeti tanınan vakıflara teslimlerinde, bu Karar'ın 1'inci maddesinin (b) bendinde belirtilen vergi oranı uygulanır.

Geçici madde 5- (21.03.2020 tarih ve 2278 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile eklenen madde. Yürürlük: 01.04.2020)

(1) Hava yolu ile yolcu taşımacılığı hizmetlerine, 30.06.2020 tarihine kadar (bu tarih dahil), bu Karar'ın 1'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen katma değer vergisi oranı uygulanır.

Geçici madde 6- (30.07.2020 tarihli ve 2812 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile eklenen madde. Yürürlük: 31.07.2020)**(1) 30.09.2021* tarihine kadar (bu tarih dahil);**

- a) İşyeri kiralama hizmeti,
- b) Kongre, konferans, seminer, konser, fuar ve lunapark giriş ücretleri,
- c) Düğün, nikah, balo ve kokteyl salonlarında verilen organizasyon hizmetleri,
- ç) Berberlik ve kuaförlük hizmetleri ile güzellik salonunda verilen hizmetler,
- d) Terzilik, giyim eşyası ve ev tekstil ürünlerinin onarım ve tamirati,
- e) Ayakkabı ve deri eşyaların onarımı ile ayakkabı boyama hizmetleri,
- f) Kuru temizleme, çamaşırhane, giyim eşyası ve diğer tekstil ürünlerini ütöleme hizmetleri,
- g) Halı ve kilim yıkama hizmetleri,
- ğ) Bisiklet, motosiklet ve motorlu bisikletlerin bakım ve onarımı (malzemeler hariç),
- h) Evde kullanılan elektrikli cihazların (buzdolabı, fırın, çamaşır makinesi, bulaşık makinesi, klima vb.) bakım ve onarımı (malzemeler hariç),
- ı) Tüketici elektroniği ürünlerinin (TV, radyo, CD/DVD oynatıcıları, ev tipi video kameralar vb.) bakım ve onarımı (malzemeler hariç),
- i) Evde kullanılan ısıtma ürünlerinin (termosifon, şofben, banyo kazanı, kombi vb.) (merkezi ısıtma kazanları hariç) bakım ve onarımı (malzemeler hariç),
- j) Ev ve bahçe gereçlerinin bakım ve onarımı (malzemeler hariç),
- k) Mobilyaların ve ev döşemelerinin bakım ve onarımı (malzemeler hariç),
- l) Bilgisayarların, iletişim araç ve gereçlerinin, saatlerin bakım ve onarımı (malzemeler hariç),
- m) Müzik aletlerinin bakım ve onarımı,
- n) Çilingir ve anahtar çoğaltma hizmetleri ile hamallık hizmetleri,
- o) Motorlu kara taşıtlarının yağlanması, yıkanması, cilalanması hizmetleri ile bunlara ait koltuk ve döşemelerin bakım ve onarımı (malzemeler hariç),

- ö) Hane sakinlerine verilen konut bakım, onarım, boya ve temizlik hizmetleri (malzemeler hariç),
- p) Ekli II sayılı listenin "B) Diğer Mal ve Hizmetler" bölümünün 24'üncü sırası kapsamı dışındaki yeme-içme hizmetleri (alkollü içeceklerle isabet eden kısmı hariç),
- r) Yolcu taşımacılığı hizmetleri,
- s) Ekli II sayılı listenin "A) Gıda Maddeleri" bölümünün 4'üncü sırasında yer alan mallar hariç olmak üzere, 30.12.2019 tarihli ve 1951 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın eki İstatistik Pozisyonlarına bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 6 no'lu faslında yer alan süs bitkileri ile çiçek teslimleri,

İçin 1'inci maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı uygulanır.

(2) 30.09.2021* tarihine kadar (bu tarih dahil);

- a) Ekli II sayılı listenin "B) Diğer Mal ve Hizmetler" bölümünün 16'ncı sırasında yer alan giriş ücretleri,
- b) Ekli II sayılı listenin "B) Diğer Mal ve Hizmetler" bölümünün 24'üncü sırasında yer alan yeme-içme hizmetleri,
- c) (2 Haziran 2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 4062 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yürürlükten kaldırılmıştır.)

İçin 1'inci maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen vergi oranı uygulanır.

* 31 Aralık 2020 tarihi; 3318 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (RG: 23.12.2020) ile 31 Mayıs 2021, 4062 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (RG: 02.06.2021) ile 31 Temmuz 2021 ve 4312 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (RG: 30.07.2021) ile 30 Eylül 2021 olarak değiştirilmiştir.

Geçici madde 7- (29.08.2020 tarihli ve 2913 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile eklenen madde. Yürürlük: 30.08.2020)

(1) Üniversite ve yüksekokullar ile 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler Kanunu ve 573 sayılı Özel Eğitim Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında, 1 Eylül 2020 ilâ 30 Haziran 2021 tarihleri arasında (bu tarihler dahil) verilen eğitim ve öğretim hizmetleri için Karar'ın 1'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen vergi oranı uygulanır.

Geçici madde 8- (22.12.2020 tarihli ve 3318 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile eklenen madde. Yürürlük: 23.12.2020)

Sağlık Bakanlığınca onaylanan Covid-19 aşılmasının, 31.12.2022* tarihine kadar (bu tarih dahil) tesliminde bu Karar'ın 1'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen vergi oranı uygulanır.

* 31.12.2021 tarihi; 5047 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (RG: 31.12.2021) ile 31.12.2022 olarak değiştirilmiştir. Yürürlük: 01.01.2022.

Geçici madde 9- (29.04.2021 tarihli ve 3931 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile eklenen madde. Yürürlük: 01.06.2021)

30 Eylül 2021* tarihine kadar (bu tarih dahil) ekli (II) sayılı listenin 'B) Diğer Mal ve Hizmetler' bölümünün 25. sırasında yer alan geceleme hizmetleri için 1'inci maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen vergi oranı uygulanır.

* 30 Haziran 2021 tarihi, 4105 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (RG: 22.06.2021) ile 31 Temmuz 2021 ve 4312 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (RG: 30.07.2021) ile 30 Eylül 2021 olarak değiştirilmiştir.

(I) Sayılı Liste**A) Gıda maddeleri**

- 22/12/2006 tarihli ve 2006/11437 Sayılı Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin;
- 1- a) 01.01, 01.02, 01.03, 01.04, 01.05 ("**01.05" ibaresi 02.09.2013 tarih ve 2013/5595 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 2. maddesiyle eklenmiştir. Yürürlük: 02.12.2013**) pozisyonlarında yer alan hayvanlar ile 01.06 pozisyonunda yer alan (yalnız tavşanlar, geyikler, dağ keçisi, keklük, devekuşu, bildircin, çulluk, yabani ördek ve kazlar, sülün, beç tavuğu) hayvanlar,
- b) (**22.02.2013 tarih ve 2013/4345 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 2. maddesiyle yeniden düzenlenen bent. Yürürlük: 25.02.2013**) 02.07 pozisyonu ve 0209.90.00.00.00 gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında yer alan mallar,
- c) 3 no.lu faslında yer alan mallar (0301.10 pozisyonunda yer alan süs balıkları hariç),
- 2- 4 no.lu faslında yer alan mallar (0408.11.20.00.00, 0408.19.20.00.00, 0408.91.20.00.00, 0408.99.20.00.00 pozisyonlarında yer alan mallar hariç),
- 3- 5 no.lu faslın 0504.00 pozisyonunda yer alan mallar,
- 4- 6 no.lu faslın 0601.20.10.00.11, 0601.20.10.00.12, 0602.10, 0602.20, 0602.90.10.00.00, 0602.90.20.00.00, 0602.90.30.00.00 pozisyonlarında yer alan mallar,
- 5- 7 no.lu faslında yer alan mallar,
- 6- 8 no.lu faslında yer alan mallar,
- 7- 9 no.lu faslında yer alan mallar,
- 8- 10 no.lu faslında yer alan mallar,
- 9- 11 no.lu faslında yer alan mallar,
- 10- 12 no.lu faslında yer alan mallar (yalnız; sebze ve meyveler, bunların tohum, çekirdek ve sporları, nane, şeker kamışı, pamuk tohumu ve çiğiti, yağlı tohum ve meyvelerin un ve kaba unları),
- 11- 15 no.lu faslında yer alan yağlardan insan gıdası olarak kullanılmaya elverişli olanlar ile bunların üretiminde kullanılmaya elverişli olan ham yağlar,
- 12- 16 no.lu faslında yer alan mallar,
- 13- a) 17 no.lu faslında yer alan mallar (1704.90.30.00.00 pozisyonunda yer alanlar hariç),
- b) 1704.90.30.00.00 pozisyonunda yer alan mallar,
- 14- 18 no.lu faslında yer alan mallar,
- 15- 19 no.lu faslında yer alan mallar,
- 16- 20 no.lu faslında yer alan mallar,
- 17- 21 no.lu faslında yer alan mallar,
- 18- 22 no.lu faslında yer alan mallardan yalnız;
- a) 22.01, 2202.10.00.00.19, 2202.90, 2204.30, 2209.00.91.00.00, 22.09.00.99.00.00 pozisyonlarında yer alanlar,
- b) 2202.10.00.00.11, 2202.10.00.00.12, 2202.10.00.00.13 pozisyonlarında yer alanlar,
- 19- 23 no.lu faslın 2306.90.11.00.11, 2306.90.11.00.19, 2306.90.19.00.11, 2306.90.19.00.19 pozisyonlarında yer alan mallar,
- 20- 25 no.lu faslın 2501.00.91.00.11, 2501.00.91.00.12, 2501.00.91.00.19 pozisyonlarında yer alan mallar.

B) Diğer mal ve hizmetler

- 1- (**12.02.2022 tarihli ve 5189 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın 4. maddesiyle yürürlükten kaldırılan sıra. Yürürlük: 14.02.2022**),
- 2- a) Mazı, palamut, kendir tohumu, kanola (kolza), kitle,
- b) Meyan kökü, meyan balı, meyan hülasesi, çöven, sumak yaprağı, defne yaprağı, ihlamur, kekik, adaçayı, mahlep, kimyon, susam, anason, haşhaş tohumu, rezene tohumu, süpürge teli ve tohumu ile bunlardan mamul süpürgeler, kaparı (kebere), harnup (keçiboynuzu), harnup çekirdeği, zerdali çekirdeği, kayısı çekirdeği, kişniş, acıbadem, kuzu göbeği mantar, şeker pancarı,
- 3- Buğday, bulgur, arpa, mısır, yulaf, çavdar, darı, çeltik, (**26.01.2015 tarihli ve 2015/7205 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen ibare. Yürürlük: 01.02.2015**) pirinç, soya, kuru fasulye, kuru barbunya, kuru bakla, nohut, mercimek, patates, kuru soğan, sarımsak, zeytin, zeytinyağı, küçük ve büyükbaş hayvanlar (arılar dahil), 20/12/2010 tarihli ve 2010/1180 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin ("**01.05 pozisyonunda yer alan hayvanlar ile" ibaresi 02.09.2013 tarih ve 2013/5595 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük: 02.12.2013**) 2 no.lu faslında yer alan mallar (22.02.2013 tarih ve 2013/4345 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesiyle eklenen ibare. Yürürlük: 25.02.2013) (02.07 pozisyonu ve 0209.90.00.00.00 gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında yer alan mallar hariç), (**02.01.2020 tarih ve 1994 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın 1. maddesiyle eklenen ibare. Yürürlük: 02.01.2020**) tavuk yumurtası,
- 4- (**12.02.2022 tarihli ve 5189 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın 4. maddesiyle yürürlükten kaldırılan sıra. Yürürlük: 14.02.2022**),
- 5- (**28.03.2022 tarihli ve 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın 2. maddesiyle değiştirilen sıra. Yürürlük: 01.04.2022**) Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından sertifikalandırılan tohumluk ve fidanlar,
- 6- (**12.02.2022 tarihli ve 5189 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın 4. maddesiyle yürürlükten kaldırılan sıra. Yürürlük: 14.02.2022**),
- 7- Suni döllenme için dondurulmuş hayvan spermaları,
- 8- (**18.12.2018 tarihli 475 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın 1. maddesiyle değiştirilen sıra. Yürürlük: 01.01.2019**) 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 Karar'ın 1'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı uygulanır.),
- 9- Aşağıda tanımları yapılan motorlu taşıtlardan yalnız "kullanılmış" olanlar,
- "Türk Gümrük Tarife Cetvelinin" (**2009/14812 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen ibare. Yürürlük: 30.03.2009**) 8701.90.50.00.00 kullanılmış olanlar ile 87.03 pozisyonundaki binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil). [(Yalnız binek otomobilleri, steysin 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 diğerleri" [Ambulanslar, mahkum taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar hariç.] (Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin, bu araçları tesliminde bu Kararın 1. maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır. (28.03.2022 tarihli ve 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın 3. maddesiyle değiştirilen cümle. Yürürlük: 01.04.2022) İkinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükelleflerde bu Karar'ın 1'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı uygulanarak satın alınan araçların teslimi ile özel matrah uygulanarak yapılan teslimlerde, bu Karar'ın 1'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı uygulanır.)

- 10- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2713.20.00.00.11 pozisyonunda yer alan penetrasyon asfalt (cut-back asfaltlar hariç) teslimi,
- 11- **(28.03.2022 tarihli ve 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın 4. maddesiyle değiştirilen sıra. Yürürlük: 01.04.2022) 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 yerlerde dönüşüm projeleri çerçevesinde yapılan konutların net alanının 150 m²'ye kadar olan kısmı** 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- **(30.04.2019 tarihli ve 1013 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile değiştirilen sıra. Yürürlük: 01.05.2019)** Konut yapı kooperatifleri ile Darülaceze Başkanlığına 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, **(29.01.2021 tarih ve 3470 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile eklenen ibare. Yürürlük: 30.01.2021)** 6306 sayılı Kanun kapsamında riskli yapıların bulunduğu yerlerde dönüşüm projeleri çerçevesinde taşınmaz maliklerine ait mevcut inşaat alanının bir buçuk katına kadar olan yeni inşaat alanında yapılacak olan konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri,
- 14- Cenaze hizmetleri,
- 15- **(08.07.2008 tarih ve 2008/13902 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen sıra. Yürürlük: 01.08.2008)** 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca teslimleri katma değer vergisinden istisna olan araçların, faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere kiralanması hizmeti.
- 16- **(16.12.2011 tarih ve 2011/2604 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen sıra. 27.12.2011 tarihinden itibaren düzenlenen finansal kiralama sözleşmeleri kapsamındaki kiralama ve teslimler için geçerli olmak üzere)** 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizatın, 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu'na göre finansal kiralama şirketleri tarafından kiralanması,

17- **(16.12.2011 tarih ve 2011/2604 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen sıra. 27.12.2011 tarihinden itibaren düzenlenen finansal kiralama sözleşmeleri kapsamındaki kiralama ve teslimler için geçerli olmak üzere)** 20.12.2010 tarihli ve 2010/1180 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetveli'nin;

84.02	Buhar kazanları (aynı zamanda alçak basınçlı su buharı da üretebilen merkezi ısıtma için sıcak su kazanları hariç); kızgın su kazanları:
84.03	Merkezi ısıtma kazanları (84.02 pozisyonundakiler hariç):
84.04	84.02 veya 84.03 Pozisyonlarındaki kazanlarla birlikte kullanılmaya mahsus yardımcı cihazlar (ekonomizörler, kızgın su hasıl eden, kurum temizleme ve gaz tasarruf cihazları gibi); su buharı veya diğer buhar güç üniteleri için kondansörler:
84.17	Sanayi veya laboratuvarlara mahsus elektrikli olmayan fırınlar ve ocaklar (çöp yakma fırınları dahil):
8418.61.00.00.00	Isı pompaları (84.15 pozisyonundaki yer alan klima cihazları hariç)
8418.69	Diğerleri (Diğer soğutucu veya dondurucu cihazlar)
84.19	Isı değişikliği yoluyla (özellikle ısıtma, pişirme, kavurma, damıtma, rektifiye etme, steril hale koyma, pastörize etme, etüvleme, kurutma, buharlaştırma, kondanse etme veya soğutma gibi) maddelerin işlenmesi için makinalar ve tesis veya laboratuvar cihazları (ısıtması elektrikli olsun olmasın) (85.14 pozisyonundaki ocaklar, fırınlar ve diğer cihazlar hariç) (ev işlerinde kullanılmaya mahsus makina ve cihazlar hariç) elektrikli olmayan şofbenler ve diğer su ısıtıcıları:
84.20	Kalenderler ve diğer hadde makinaları (metal veya cam hadde makinaları hariç) ve bu makinaların silindirleri:
84.21	Santrifüjler (santrifüj kurutma makinaları dahil); sıvıların veya gazların filtre edilmesine veya arıtılmasına mahsus makina ve cihazlar:
84.24	Sıvı veya toz halindeki maddeleri püskürtmeye, dağıtmaya veya pülverize etmeye mahsus mekanik cihazlar (el ile kullanılan türde olsun olmasın); yangın söndürme cihazları (doldurulmuş olsun olmasın); püskürtme tabancaları ve benzeri cihazlar; buhar veya kum püskürtme 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, ekskavörler, küreyici yükleyiciler, sıkıştırma işini tokmaklamak suretiyle yapan makinalar ve yol silindirleri:

84.30	Toprağın, minerallerin veya cevherlerin taşınması, yayılması, tesviyesi, sıyırılması, kazılması, sıkıştırılması, bastırılıp sıkıştırılması, çıkarılması veya delinmesine mahsus diğer makina ve cihazlar; kazık varyosları ve kazık sökme makinaları; kar küreyicileri ve püskürtücüleri;	84.74	Toprak, taş, cevher veya katı haldeki diğer mineral maddeleri (toz ve hamur halinde olanlar dahil) tasnif etmeye, elemeye, ayırmaya, yıkamaya, kırmaya, öğütmeye, karıştırmaya veya yoğurmaya mahsus makina ve cihazlar; mineral katı yakıtları, seramik hamurlarını, sertleşmemiş çimento, alçı ve toz veya hamur halindeki diğer mineral maddeleri aglomere etmeye, kalıba dökmeye veya bunlara şekil vermeye mahsus makina ve cihazlar, kumdan dökümhane kalıpları yapmaya mahsus makinalar;
84.32	Toprağı hazırlamaya, işlemeye ve ekmeye mahsus tarla ve bahçe tarımında veya ormancılıkta kullanılan makina ve cihazlar; çimenlikler ve spor sahaları için silindirler;	85.01	Elektrik motorları ve jeneratörler [elektrik enerjisi üretim (elektrojen) grupları hariç]:
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;	8502.11	(02.09.2013 tarih ve 2013/5595 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesiyle eklenen sıra. Yürürlük: 02.12.2013) Çıkış gücü 75 kVA.yı geçmeyenler (Sıkıştırma ateşlemeli, içten yanmalı, pistonlu motorlu (dizel veya yarı dizel) elektrik enerjisi üretim (elektrojen) grupları
84.34	Süt sağma makinaları ve sütçülükte kullanılan makina ve cihazlar;	8502.12	(02.09.2013 tarih ve 2013/5595 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesiyle eklenen sıra. Yürürlük: 02.12.2013) Çıkış gücü 75 kVA.yı geçen fakat 375 kVA.yı geçmeyenler (Sıkıştırma ateşlemeli, içten yanmalı, pistonlu motorlu (dizel veya yarı dizel) elektrik enerjisi üretim (elektrojen) grupları
84.35	Şarap, elma şarabı, meyva suları veya benzeri içeceklerin imaline mahsus presler, fulvarlar ve benzeri makina ve cihazlar;	8502.13	(02.09.2013 tarih ve 2013/5595 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesiyle eklenen sıra. Yürürlük: 02.12.2013) Çıkış gücü 375 kVA.yı geçenler (Sıkıştırma ateşlemeli, içten yanmalı, pistonlu motorlu (dizel veya yarı dizel) elektrik enerjisi üretim (elektrojen) grupları
84.36	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;	8502.20	(02.09.2013 tarih ve 2013/5595 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesiyle eklenen sıra. Yürürlük: 02.12.2013) Kıvılcım ateşlemeli, içten yanmalı, pistonlu motorlu elektrik enerjisi üretim (elektrojen) grupları
84.37	Tohumların, hububatın, kuru baklagillerin temizlenmesine, tasnif edilmesine veya ayıklanmasına mahsus makina ve cihazlar; kuru baklagillerin veya hububatın öğütülmesine veya işlenmesine mahsus makina ve cihazlar (çiftlik tipi makina ve cihazlar hariç);	8502.31	(31.01.2015 tarihinden itibaren yapılan finansal kiralama sözleşmeleri kapsamındaki kiralama ve teslimler için geçerli olmak üzere, 26.01.2015 tarihli ve 2015/7205 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değiştirilen sıra.) Rüzgâr çıkış gücü ile çalışanlar (Çıkış gücü 50 kVA ve bunun üzerinde olan fakat 500 kVA.yı geçmeyenler)
84.38	Bu fasılın diğer pozisyonlarında yer almayan veya belirtilmeyen yiyecek ve içeceklerin sınıai amaçlarla hazırlanması veya imaline mahsus makina ve cihazlar (hayvansal, bitkisel sabit katı veya sıvı yağların çıkarılmasına veya hazırlanmasına mahsus olanlar hariç)	85.04	Elektrik transformatörleri, statik konvertörler (örneğin; redresörler) ve endüktörler;
84.51	Dokumaya elverişli ipliklerin, mensucatın veya dokumaya elverişli madde mamullerinin yıkanması, temizlenmesi, sıkılması, kurutulması, ütülenmesi, preslenmesi suretiyle ütülenmesi (ısı ile yapıştıran presler dahil), ağartılması, boyanması, aprenmesi, finisajı, emdirilmesine mahsus makina ve cihazlar (84.50 pozisyonundakiler hariç) ve zemin kaplamalarının imalatında kullanılan (linoleum gibi) mensucat ve diğer mesnetlere pasta kaplama makinaları, mensucatı top halinde sarmaya, açmaya, katlamaya, kesmeye veya şekilli kesmeye mahsus makinalar;	85.14	Sanayi veya laboratuvarlarda kullanılan elektrik ocak ve fırınları (endüksiyon veya dielektrik kaybı yoluyla çalışanlar dahil); endüksiyon veya dielektrik kaybı yoluyla işlemlerde kullanılmaya mahsus diğer sanayi veya laboratuvar cihazları;
84.55	Metalleri haddeleme makinaları ve bunların silindirleri;		
84.68	Lehim ve kaynak yapmaya mahsus makina ve cihazlar (kesmeye elverişli olsun olmasın) (85.15 pozisyonundakiler hariç); gazla çalışan satır tavlama mahsus makina ve cihazlar;		

(02.09.2013 tarih ve 2013/5595 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesiyle 85.14 satırından sonra gelmek üzere aşağıdaki satırlar eklenmiştir. Yürürlük: 02.12.2013)			
84.06	Buhar türbinleri	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
84.10	Su türbinleri, su çarkları ve bunlar için regülatörler	8448.11.00.00.00	Ratiyerler ve jakardlar; jakard kardlarını azaltıcı, kopya edici, delici veya birleştirici makinalar
84.11	Turbojetler, turbopropellerler ve diğer gaz türbinleri	8448.19	Diğerleri (84.44,84.45, 84.46 veya 84.47 Pozisyonlarındaki makinalar için yardımcı makina ve cihazlar)
8413.19.00.20.00	Fiyat ve miktar gösteren tertibatı olan dağıtım pompaları	8449.00	Şekilli veya parça halinde keçe veya dokunmamış mensucat imalatına veya finisajına mahsus makina ve cihazlar (keçeden şapka imaline mahsus makina ve cihazlar dahil); şapka kalıpları
8413.19.00.90.11	Gıda maddeleri için miktar gösteren dağıtım pompaları	8452.21.00.00.00	Otomatik üniteler (Ev tipi olmayan diğer dikiş makinaları)
8413.19.00.90.12	Miktar gösteren tertibatı olan diğer dağıtım pompaları	8452.29.00.00.00	Diğerleri (Ev tipi ve otomatik üniteli olmayan diğer dikiş makinaları)
8413.40.00.00.00	Beton pompaları	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)
8413.60	Diğer döner deplasmanlı (pozitif hareketli) pompalar	84.54	Metalürjide veya metal dökümhanelerinde kullanılan tav ocakları, döküm potaları, külçe kalıpları ve döküm makinaları
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	84.56	Herhangi bir maddenin aşındırılarak, lazerle, diğer ışın veya foton ışınıyla, ultrasonik, elektro-erozyon, elektro-kimyasal, elektron ışını, iyonik ışın veya plazma arkı yöntemleri ile işlenmesine mahsus makina ve aletler, su püskürtmeli kesme makinaları
8422.40.00.00.00	Diğer paketleme veya ambalajlama makinaları (ısı ile büzerek ambalajlamaya mahsus makinalar dahil)	84.57	Metal işlemeye mahsus işleme merkezleri, tek istasyonlu tezgâhlar ve çok istasyonlu transfer tezgâhları
8423.30	Sabit ağırlıkları tartan basküller ve maddeyi belirli bir ağırlığa göre tartarak çuval ve diğer kaplara doldurmaya mahsus baskül ve teraziler	84.58	Metal işlemeye mahsus torna tezgâhları (tornalama merkezleri dahil)
84.27	Forkliftler; kaldırma ve elleçleme tertibatı olan diğer yük arabaları	84.59	Metalleri talaş kaldırmak suretiyle delmeye, raybalamaya, frezelemeye, diş açmaya veya vida yuvası açmaya mahsus takım tezgâhları (kızaklı işlem üniteleri dahil) [84.58 pozisyonundaki torna tezgâhları (tornalama merkezleri dahil) hariç]
84.39	Lifli selülozik maddelerden kâğıt hamuru imaline veya kâğıt veya karton imaline veya finisajına mahsus makina ve cihazlar	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)
84.40	Cilt makinaları ve kitap formalarını dikmeye mahsus makinalar (münferit yaprakları dikmeye mahsus makinalar dahil)	84.61	Metalleri veya sermetleri talaş kaldırarak işleyen, tarifinin 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
84.41	Kâğıt hamuru, kâğıt veya kartonun işlenmesine mahsus diğer makina ve cihazlar (her cins kesme makina ve cihazları dahil)	84.62	Metalleri dövme, çekiçleme veya kalıpta dövme suretiyle işlemeye mahsus takım tezgâhları (presler dahil); metalleri kavilendirmeye, katlamaya, düzeltmeye, makasla kesmeye, zımbalı kesmeye, taslak çıkartmaya veya şataflamaya mahsus takım tezgâhları (presler dahil); metalleri veya metal karbürleri işlemeye mahsus yukarıda sayılmayan presler
84.42	Levhaları, silindirlere ve diğer tabedici unsurları hazırlamaya ve yapmaya mahsus makinalar, cihazlar ve teçhizat (84.56 ilâ 84.65 pozisyonlarında yer alan takım tezgâhları hariç); levhalar, silindirlere ve diğer tabedici unsurlar; matbaacılıkta kullanılmak üzere hazırlanmış levhalar, silindirlere 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 çilemeye mahsus (masura sarıcılar dahil) ve 84.46 veya 84.47 pozisyonlarındaki makinalarda kullanılan dokumaya elverişli ipliklerin hazırlanmasına mahsus makinalar		
84.46	Dokuma makinaları (tezgâhlar)		

84.63	Metalleri veya sermetleri talaş kaldırmadan işlemeye mahsus diğer takım tezgâhları
84.64	Taş, seramik, beton, asbestli çimento veya benzeri mineral maddeleri işlemeye veya camı soğuk olarak işlemeye mahsus makineler
84.65	Ağaç, mantar, kemik, sert kauçuk, sert plastik maddeler veya benzeri sert maddeleri işlemeye mahsus makineler (Çivi çakma, zımbalama, yapıştırma veya başka şekilde birleştirmeye mahsus makineler dahil)
84.77	Bu fasılın başka pozisyonlarında belirtilmeyen veya yer almayan kauçuk veya plastiğin işlenmesine veya kauçuk veya plastikten eşyanın imaline mahsus makina ve cihazlar
8479.10.00.00.19	Diğerleri (Yol çizme makineleri ile beton serme ve dökme makineleri dışındaki bayındırlık, inşaat ve benzeri işlerde kullanılmaya mahsus makina ve cihazlar)
8479.50.00.00.00	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 makineleri (Metalleri işlemek için olanlar)
8515.80.90.10.00	Ultrasonik kaynak makineleri (Metal dışındaki maddeleri işlemek için olanlar)
8515.80.90.90.00	Diğerleri (Metal dışındaki maddeleri işlemeye mahsus ultrasonik olmayan kaynak makineleri)

gümrük tarife istatistik pozisyonunda yer alan ve amortisman tabii iktisadi kıymet niteliği taşıyan makina ve cihazların (kullanılmış olanları ile aksam, parça, aksesuar ve teferruatları hariç) finansal kiralamaya konu olmak üzere, 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre finansal kiralama şirketlerine teslimi ve bu malların finansal kiralama şirketleri tarafından katma değer vergisi mükellefleri ile işlemleri katma değer vergisinden istisna edildiği için katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmayan ancak kazançları bilanço esasına göre tespit edilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine kiralanması ve teslimi,"

- 18- **(27.08.2012 tarihli ve 2012/3594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesiyle eklenen sıra. Yürürlük: 13.09.2012)** Kur'an-ı Kerim (Kur'an meal ve tefsir kitapları ile münhasıran Kur'an cüz, sûre, ayet ve/veya meallerini içeren kitaplar dahil) ile Tevrat, Zebur ve İncil kitapları,
- 19- **(28.03.2022 tarihli ve 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın 5. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük: 01.04.2022)**
- 20- **(31.01.2017 tarihli ve 2017/9759 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük: 03.02.2017)**
- 20- **(23.04.2018 tarihli ve 2018/11658 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesiyle eklenen sıra. Yürürlük: 01.06.2018)** 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 Kanunu'nun 62'nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde belirtilen personel çalıştırılmasına dayalı hizmetler,

- 21- **(29.09.2021 tarihli ve 4517 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın 1. maddesiyle eklenen sıra. Yürürlük: 01.10.2021)** "Yenilenmiş Ürünlerin Satışı Hakkında Yönetmelik" kapsamında en az bir yıl öncesine ilişkin data, ses ya da kısa mesaj kullanım trafiği bulunan kullanılmış cep telefonlarının yenilenmek ve sertifikalandırılmak kaydıyla yenileme merkezleri ve yetkili satıcılar tarafından yenilenmiş ürün garantisi verilerek teslimleri (Mükelleflerin, indirimli orana tabii işlemlerine ait iade hesabına, bu sıra kapsamında teslim ettikleri mallar nedeniyle yükledikleri vergiler dahil edilmez).

(II) Sayılı Liste

- 1- Kütlü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı,
- 2- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 41.01 pozisyonundaki siğir ve atların, 41.02 pozisyonundaki koyun ve kuzuların (astragan veya karakul, persaniye, breitschwanz ve benzerleri, Hint, Çin, Moğolistan ve Tibet kuzuları hariç), 41.03 pozisyonundaki keçi ve oğlakların (Yemen, Moğolistan ve Tibet keçi ve oğlakları hariç) ham post ve derileri,
- 3- İplikler ve iplik imali için hazırlanan her nevi filamentler, lifler, vb. (Pamuktan, yünden, tiftikten, hayvan kıllarından, ipekten, sentetikten, suni maddelerden, dokumaya elverişli her nevi maddelerden veya bunların karışımlarından elde edilenler.),
- 4- Pamuklu, yünlü, ipekli, sentetik, suni veya bunların karışımlarından örme dahil her nevi mensucat (pamuk, keten, ipek, sentetik, suni, kauçuk iplik, lif ve benzerleriyle, hayvan kıllarıyla, dokumaya elverişli maddelerle veya bunların karışımları ile birlikte; el tezgahlarında veya diğer şekillerde dokunsun dokunmasın, ağartılmış, boyanmış, baskılı vb. şekillerde olsun olmasın), emdirilmiş, sıvanmış, kaplanmış veya lamine edilmiş dokumaya elverişli mensucat, dokunmamış mensucat, vatka, keçe ile her nevi dantela, kordela, kordon ve işlemler,
- 5- **(24.11.2016 tarih ve 2016/9542 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değiştirilen sıra. Yürürlük: 25.11.2016)** Yukarıdaki 4 numaralı sırada yazılı mensucat, vatka, keçe ve dantela, kordela, kordon ve işlemlerden 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 fıfır ile bunların benzerleri, havlu, bornoz, perde (30.04.2019 tarih ve 1013 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile eklenen parantez içi hüküm. Yürürlük: 01.05.2019) (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 (taşıklarda kullanılanlar dahil) (yataklar hariç) ile **kıymetli taş ve madenler hariç her nevi maddeden mamul fermuar, çıtçıt, düğme, kopça, boncuk ve benzerleri,**
- 6- a) **(08.07.2008 tarih ve 2008/13902 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değiştirilen sıra. Yürürlük: 20.07.2008)** İşlenmiş post, deri ve köseleler ile bunların taklitleri ve bunlardan mamul giyim eşyası (şapka, kemer, kravat, eldiven ve benzerleri dahil),
b) 18/12/2007 tarihli ve 2007/13007 Sayılı Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin "4302.19.95.00.19 Diğerleri" pozisyonunda yer alan eşyalardan yalnız siğirilerin (bufalo dahil) dabaklanmış ve aprenilmiş kürkleri,
- 7- Her nevi maddeden mamul ayakkabı, terlik, çizme ve benzerleri,
- 8- Her nevi maddeden mamul çanta, bavul, valiz ve benzerleri,
- 9- Halılar ve diğer dokumaya elverişli maddelerden yer kaplamaları,
- 10- Fason olarak yapılan tekstil, konfeksiyon, **(24.11.2016 tarih ve 2016/9542 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen ibare. Yürürlük: 25.11.2016)** deri ve saya işleri,
- 11- 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun kapsamına giren ödeme kaydedici cihaz teslimleri,
- 12- 13/10/1983 tarihli ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu ile Karayolları Trafik Yönetmeliğinin 64. maddesine göre otobüs, kamyon ve çekici türü taşıtlarda bulundurulması ve kullanılması zorunlu olan takoğraf cihazı teslimleri,
- 13- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 4801.00 pozisyonunda yer alan gazete kağıdı (rulo veya tabaka halinde) ile 48.02 pozisyonunda yer alan baskı ve yazı kağıtlarının teslimi,
- 14- **(18.12.2018 tarihli 475 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı'nın 2. maddesiyle değişen sıra. Yürürlük: 01.01.2019)** Kitap ve benzeri yayınlar (Elektronik kitap (e-kitap) 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 Karar'ın 1'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı uygulanır.), kurşun kalem, boya kalemleri, sulu boya ve pastel boyalar, okul defterleri, silgi, kalemtraş, cetvel, pergel, gönye, iletke,
- 15- Üniversite ve yüksekokullar ile 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve 573 sayılı Özel Eğitim Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri, "Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği" kapsamında verilen öğrenci taşıma servis hizmetleri ile "Özel Öğrenci Yurtları Yönetmeliği" hükümlerine tabi yurtlarda verilen hizmetler,
- 16- Sinema, tiyatro, opera, operet, bale, müze giriş ücretleri,
- 17- İnsan gıdası olarak kullanılan mamular, insan ve hayvan sağlığı için kullanılan antiserumlar, immunglobulinler, kan ve kan komponentleri ile kan ürünleri, aşılarda,
- 18- **(20.02.2012 tarih ve 2012/2931 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değiştirilen sıra. Yürürlük: 25.03.2012)** Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan veya ithaline izin verilen beşeri tıbbi ürünler, bu ürünlerin terkinde bulunan etkin maddeler ve etkin madde üretiminde kullanılan hammaddeler,
- 19- **(20.02.2012 tarih ve 2012/2931 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değiştirilen sıra. Yürürlük: 25.03.2012)** 18/12/2007 tarihli ve 2007/13007 sayılı Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 0106.90.00.90.14 pozisyonunda yer alan biyolojik mücadelede kullanılan parazit ve predatörler ile Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından zirai mücadelede kullanılmak üzere ruhsatlandırılan bitki koruma ürünleri, bu ürünlerin terkinde bulunan aktif maddeler ve aktif madde üretiminde kullanılan hammaddeler,
- 20- **(20.02.2012 tarih ve 2012/2931 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değiştirilen sıra. Yürürlük: 25.03.2012)** Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan veteriner ispençiyarı ve tıbbi müstahzarlar (veteriner kozmetikleri hariç), bu ürünlerin terkinde bulunan etkin maddeler ve bu etkin maddelerin üretiminde kullanılan hammaddeler,
- 21- İlgili Bakanlıklar ya da kanunlarla izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil) **(24.11.2016 tarih ve 2016/9542 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen ibare. Yürürlük: 25.11.2016)** ile bu hizmetleri ifa edenlere hekimlerce veya hekimler vasıtasıyla verilen hizmetler, ambulans hizmetleri,
- 22- **(28.03.2022 tarihli ve 5359 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı'nın 6. maddesiyle değiştirilen sıra. Yürürlük: 01.04.2022)** Sağlık Bakanlığı tarafından yayımlanan "Tıbbi Cihaz Yönetmeliği" ve "In Vitro Tanı Amaçlı Tıbbi Cihaz Yönetmeliği" hükümlerine tabi olan cihazların teslimi ile bunların kiralanması hizmetleri,
- 23- **(29.12.2015 tarihli ve 2015/8353 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 3. maddesiyle yürürlükten kaldırılan sıra. Yürürlük: 01.01.2016),**
- 24- Gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerler hariç olmak üzere kahvehane, kır kahvesi, çay bahçesi, çay ocağı, kiraathane, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satan

veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler, lokanta, içkili lokanta, kebabçı ve benzeri yerlerde **(Parantez içi hüküm 28.03.2022 tarihli ve 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın 7. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük: 01.04.2022)** verilen hizmetler (bu yerlerde verilen hizmetlerin alkollü içeceklerle isabet eden kısmı hariç),

25- (05.02.2008 tarih ve 2008/13234 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişen sıra. Yürürlük: 09.02.2008)

Otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmeti (1618 Sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığında işletme belgesi almış seyahat acenteleri tarafından müşteriye aktarılan geceleme hizmet tutarı ve bu hizmete ilişkin aracılık bedellerine de konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmetlerinin ait olduğu oran uygulanır. Konaklama tesislerinde geceleme hizmetinden yararlanmayanlara verilen tüm hizmetler ile geceleme hizmetiyle beraber verilen ancak ayrıca belgelendirilen ya da geceleme hizmetine ait belgede ayrıca fiyatlandırılan hizmetler bu sıra kapsamında yer almamaktadır. Ancak geceleme hizmeti kapsamında verilmesi ve geceleme bedeline dahil edilmesi mutad olan diğer hizmetler bu sıra kapsamında yer almakla birlikte bu şekilde belirlenen geceleme bedeli içinde sunulan alkollü içeceklerle ilişkin yüklenilen katma değer vergisi tutarları, hizmeti sunanlar tarafından indirim konusu yapılamaz.),

26- Yaşlı, engelli ve düşkünler için bakım ve huzurevleri ile yetimhanelerde verilen hizmetler,

27- Belediyeler veya bunların iktisadi işletmeleri tarafından verilen atık su hizmetleri,

28- **(05.02.2008 tarih ve 2008/13234 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen sıra. Yürürlük: 09.02.2008)** 18.12.2007 tarihli 2007/13007 Sayılı Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin;

8424.81	Tarıma ve bahçeciliğe ait olanlar (sıvı veya toz halindeki maddeleri püskürtmeye dağıtmaya veya pülverize etmeye mahsus mekanik cihazlar)
8428.20.30.90.00	Diğerleri (Tarımda kullanılmak üzere özel olarak imal edilmiş pnömatik elevatörler ve konveyörler)
8428.90.71.00.00	Zirai traktörlere takılmak üzere imal edilenler (Tarımda kullanılmak üzere özel olarak imal edilmiş yükleyiciler)
8428.90.95.90.11	Zirai traktörler için hidrolik kaldırıcılar
8432.10	Pulluklar
8432.21.00.00.00	Diskli tırmıklar (diskorolar)
8432.29	Diğerleri: (Tırmıklar, skarifikatörler, kültivatörler, zararlı otları ayıklayan makineler, çapa makineleri)
8432.30	Ekim ve dikim makineleri
8432.40	Gübreleme makina ve cihazları
8433.20	Çayır biçme makineleri (traktörlere monte edilen parmaklı biçme makineleri 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 makineleri
8433.59.11.00.00	Kendinden hareketli olanlar (silaj makinası)
8433.59.19.00.00	Diğerleri (silaj makinası)
8433.59.30.00.11	Orak makineleri (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 makineleri
8433.59.80.00.19	Diğerleri (diğer hasat ve harman makina ve cihazları)
8433.90	(2009/14812 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen satır. Yürürlük: 30.03.2009) Aksam ve parçalar (84.33 pozisyonundaki makina ve cihazlara ait olanlar)
84.34	(28.03.2022 tarihli ve 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın 8. maddesiyle değiştirilen sıra. Yürürlük: 01.04.2022) Süt sağma makineleri ve sütçülükte kullanılan makina ve cihazlar
8436.10.00.00.00	Hayvan yemleri hazırlamaya mahsus makina ve cihazlar
8436.80.91.00.00	Otomatik yalıklar
8436.80.99.00.11	Arıcılığa mahsus bal mumunu petek yapan makina ve cihazlar
8436.80.99.00.12	Arıcılığa mahsus diğer makina ve cihazlar
8436.80.99.00.13	Mekanik hayvan kırkma makineleri (elle çalışanlar hariç)
8510.20.00.00.12	Hayvan kırkma makineleri
8701.10.00.00.00	Motokültörler
8701.90.11.00.00	Motor gücü 18 kW.ı geçmeyenler (traktörler)
8701.90.20.00.00	Motor gücü 18 kW.ı geçen fakat 37 kW.ı geçmeyen (traktörler)
8701.90.25.00.00	Motor gücü 37 kW.ı geçen fakat 59 kW.ı geçmeyen (traktörler)
8701.90.31.00.00	Motor gücü 59 kW.ı geçen fakat 75 kW.ı geçmeyenler (traktörler)
8701.90.35.00.00	Motor gücü 75 kW.ı geçen fakat 90 kW.ı geçmeyenler (traktörler)
8701.90.39.00.00	Motor gücü 90 kW.ı geçenler (traktörler)
8716.20.00.00.00	Tarımda kullanılmaya mahsus kendinden yüklemeli veya boşaltmalı römork ve yarı römorklar
8418.69.00.99.19	(28.03.2022 tarihli ve 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın 8. maddesiyle eklenen sıra. Yürürlük: 01.04.2022) Diğerleri (Yalnız süt soğutma tankları)
8433.60.00.00.00	(28.03.2022 tarihli ve 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın 8. maddesiyle eklenen sıra. Yürürlük: 01.04.2022) Yumurtaları, meyvaları veya diğer tarım ürünlerini ağırlık veya büyüklüklerine göre ayırmaya veya temizlemeye mahsus makina ve cihazlar

gümrük tarife istatistik pozisyon numaralarında yer alan mallar.

- 29- **(31.03.2008 tarih ve 2008/13426 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen sıra. Yürürlük: 07.04.2008)** 18/12/2007 tarihli ve 2007/13007 Sayılı Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin;

84.29.52.10.00.00	Paletli ekskavatörler (kulesi 360 derece dönebilen)
84.29.52.90.00.11	Lastik tekerlekli olanlar (kulesi 360 derece dönebilen makina ve cihazlar)
84.29.59.00.10.11	Beko loder
84.47	Örgü makinaları, dikiş-trikotaj makinaları ve gipe edilmiş iplik, tül, dantela, işleme, şeritçi ve kaytancı eşyası veya file imaline mahsus makina ve cihazlar ve püskül, ponpon makina ve cihazları
84.52.10	Ev tipi dikiş makinaları
84.52.21.00.00.00	Otomatik üniteler (diğer dikiş makinaları)
84.52.29.00.00.00	Diğerleri (diğer dikiş makinaları)
84.58	Metal işlemeye mahsus torna tezgâhları (tornalama merkezleri dahil)
84.59	Metalleri talaş kaldırmak suretiyle delmeye, raybalamaya, frezelemeye, diş açmaya veya vida yuvası açmaya mahsus takım tezgâhları (kızaklı işlem üniteleri dahil) [84.58 pozisyonundaki torna tezgâhları (tornalama merkezleri dahil) hariç]

gümrük tarife istatistik pozisyon numaralarında yer alan mallar,

- 30- **(29.06.2016 tarihli ve 2016/8998 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen sıra. Yürürlük: 30.06.2016)** 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun'a göre yap-ışlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılan köprülerin (01.02.2018 tarihli ve 2018/11333 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen ibare. Yürürlük: 03.02.2018) ve denizaltı karayolu tünellerin geçiş ücretleri,
- 31- **(03.07.2017 tarihli ve 2017/10468 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen sıra. Yürürlük: 01.08.2017)** Türk Gümrük Tarife Cetvelininin 2711.19.00.00.11 gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında yer alan Sıvılaştırılmış Petrol Gazı'nın (LPG), motorlu taşıtlarda yakıt olarak kullanılacak olanları (otogaz) hariç olmak üzere Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan "LPG Dağıtıcı Lisansı"ni haiz olanlarca teslimi ile bunlardan satın alanların sonraki safhalardaki teslimi,
- 32- **(01.10.2019 tarihli ve 1594 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile eklenen sıra. Yürürlük: 02.10.2019)** (25.11.2021 tarihli ve 4862 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile eklenen ibare. Yürürlük: 01.12.2021) 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu ve 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nda yer alan adli yardım ve adli müzaheret hükümleri kapsamında verilen avukatlık

hizmetleri ile 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- **(02.01.2020 tarih ve 1994 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın 3. maddesiyle eklenen sıra. Yürürlük: 02.01.2020)** 30.12.2019 tarihli ve 1951 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın 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 iskeletli oturmaya mahsus diğer mobilyalar)
9401.80	Oturmaya mahsus diğer mobilyalar
9402.10.00.00.19	Diğerleri (Berber koltukları veya benzeri koltuklar)
9403.10	Bürolarda kullanılan türden metal mobilyalar
9403.20	Metalden diğer mobilyalar
9403.30	Bürolarda kullanılan türden ahşap mobilyalar
9403.40	Mutfaklarda kullanılan türden ahşap mobilyalar
9403.50	Yatak odalarında kullanılan türden ahşap mobilyalar
9403.60	Diğer ahşap mobilyalar
9403.70	Plastik maddelerden mobilyalar
9403.82.00.00.00	Bambudan olanlar
9403.83.00.00.00	Hintkamışından
9403.89.00.00.00	Diğerleri (Diğer maddelerden mobilyalar)
9404.10.00.00.00	Şilte mesnetleri
9404.21	Gözenekli kauçuktan veya plastik maddelerden olanlar (kaplanmış olsun olmasın) (Şilteler)
9404.29	Diğer maddelerden olanlar (Şilteler)

gümrük tarife istatistik pozisyon numaralarında yer alan mallar,

- 34- **(28.02.2022 tarihli ve 5249 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile eklenen sıra. 1 Mart 2022 tarihinden itibaren tahakkuk ettirilen bedeller için geçerli olmak üzere)** Mesken ve tarımsal sulama abone gruplarına yapılan elektrik teslimleri,

- 35- **(28.03.2022 tarihli ve 5359 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile eklenen sıra. Yürürlük: 01.04.2022)** Konutların net alanının 150 m²'ye kadar olan kısmı,
- 36- **(28.03.2022 tarihli ve 5359 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile eklenen sıra. Yürürlük: 01.04.2022)** Arsa ve arazi teslimleri,
- 37- **(28.03.2022 tarihli ve 5359 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile eklenen sıra. Yürürlük: 01.04.2022)** Sabun, şampuan, deterjan, dezenfektanlar, ıslak mendil (sabun, deterjan veya solüsyon emdirilmiş olsun olmasın), tuvalet kâğıdı, kâğıt havlu, kâğıt mendil ve peçete, diş fırçası ve macunu, diş iplikleri,
- 38- **(28.03.2022 tarihli ve 5359 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile eklenen sıra. Yürürlük: 01.04.2022)** 30/12/2021 tarihli ve 5045 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 9619.00 pozisyonunda yer alan mallar,

14.7 Azami damga vergisi tutarları

Uygulandığı yıl	Azami damga vergisi (Her bir kağıt için)
2008	1.015.093,00 TL
2009	1.136.904,10 TL
2010	1.161.915,90 TL
2011	1.251.383,40 TL
2012	1.379.775,30 TL
2013	1.487.397,70 TL
2014	1.545.852,40 TL
2015	1.702.138,00 TL
2016	1.797.117,30 TL
2017	1.865.946,80 TL
2018	2.135.949,30 TL
2019	2.642.810,00 TL
2020	3.239.556,40 TL
2021	3.534.679,90 TL
2022	4.814.234,00 TL
2023	10.732.371,80 TL

14.8 Damga vergisi oran ve tutarları

I. Akitlerle ilgili kağıtlar	
A. Belli parayı ihtiva eden kağıtlar:	
1. Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler	Binde 9,48
2. Kira mukavelenameleri (Mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden)	Binde 1,89
3. Kefalet, teminat ve rehin senetleri	Binde 9,48
4. Tahkimnameler ve sulhnameler	Binde 9,48
5. Fesihnameler (Belli parayı ihtiva eden bir kağıda taalluk edenler dahil)	Binde 1,89
6. Karayolları Trafik Kanunu uyarınca kayıt ve tescil edilmiş ikinci el araçların satış ve devrine ilişkin sözleşmeler	Binde 1,89
7. (6728 sayılı Kanun'un 28. maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 09.08.2016) Hazinesinin özel mülkiyetinde veya Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmazlara ilişkin ön izin, irtifak hakkı veya kullanma izni sözleşmeleri (yatırım taahhüdü bulunanlar dâhil ön izin, irtifak hakkı veya kullanma izni süresine göre bulunacak bedel üzerinden)	Binde 9,48
8. (6728 sayılı Kanun'un 28. maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 09.08.2016) Resmî şekilde düzenlenen gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri	0*
9. (6728 sayılı Kanun'un 28. maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 09.08.2016) Resmî dairelerin mal ve hizmet alımlarına ilişkin yaptıkları ihalelerde, ihaleyi yapan idare ile düzenlenen sözleşmeler	Binde 9,48
10. (6728 sayılı Kanun'un 28. maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 09.08.2016) 7/11/2013 tarihli ve 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun kapsamında düzenlenen:	
a) Taksitle satış sözleşmeleri	Binde 9,48
b) Ön ödemeli konut satış sözleşmeleri	0*
c) Devre tatil ve uzun süreli tatil hizmeti sözleşmeleri	Binde 9,48
ç) Paket tur sözleşmeleri	Binde 9,48
d) Abonelik sözleşmeleri	Binde 9,48
e) Mesafeli satış sözleşmeleri	Binde 9,48
* 31.01.2017 tarihli ve 2017/9759 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile damga vergisi oranı "0" (sıfır) olarak belirlenmiştir. Yürürlük: 03.02.2017	
11. (6728 sayılı Kanun'un 28. maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 09.08.2016) 7/6/2012 tarihli ve 6326 sayılı Turist Rehberliği Meslek Kanunu kapsamında düzenlenen turist rehberliğine ilişkin sözleşmeler	Binde 9,48
12. (6728 sayılı Kanun'un 28. maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 09.08.2016) 14/3/2013 tarihli ve 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu kapsamında düzenlenen:	
a) Toptan elektrik satış sözleşmeleri	Binde 9,48
b) Perakende elektrik satış sözleşmeleri	Binde 9,48
13. (6728 sayılı Kanun'un 28. maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 09.08.2016) 18/4/2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu kapsamında düzenlenen:	
a) Toptan doğal gaz satışına ilişkin sözleşmeler	Binde 9,48
b) Tüketicilere doğal gaz satışına ilişkin sözleşmeler	Binde 9,48
14. (6824 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 08.03.2017) Resmi şekilde düzenlenen kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat sözleşmeleri	0**
15. (6824 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 08.03.2017) Resmi şekilde düzenlenen kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat sözleşmeleri kapsamında yapı müteahhitleri ile alt yükleniciler arasında düzenlenen inşaat taahhüt sözleşmeleri	0**
16. (6824 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 08.03.2017) Kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat işlerine ilişkin danışmanlık hizmet sözleşmeleri	0**
17. (6824 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 08.03.2017) Yapı denetimi hizmet sözleşmeleri	0**
** 13.03.2017 tarihli ve 2017/9973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile damga vergisi oranı "0" (sıfır) olarak belirlenmiştir. Yürürlük: 15.03.2017	

B. Belli parayı ihtiva etmeyen kağıtlar:

1. Tahkimnameler	294,90 TL
2. Sulhnameler	294,90 TL
3. Turizm işletmeleri ile seyahat acentelerinin aralarında düzenledikleri kontenjan sözleşmeleri (Belli parayı ihtiva edenler dahil)	1.658,80 TL

II. Kararlar ve mazbatalar

1. Meclislerden, resmi heyetlerden ve idari davalarla ilgili olmayarak Danıştay'dan verilen mazbata, ilam ve kararlarla hakem kararları:	
a) Belli parayı ihtiva edenler	Binde 9,48
b) Belli parayı ihtiva etmeyenler	294,90 TL
2. İhale kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararları (6728 sayılı Kanun'un 28. maddesiyle eklenen parantez içi hüküm. Yürürlük: 09.08.2016) (4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamındaki kurum ve kuruluşlara şikâyet veya Kamu İhale Kurumuna itirazın şikâyet ya da yargı kararı üzerine ihalenin iptal edilmesi hâlinde, bu ihale kararının hükmünden yararlanılmayan kısmına isabet eden damga vergisi ret ve iade olunur. Sözleşmenin düzenlenmiş olması durumunda sözleşmeye ilişkin damga vergisi ret ve iade edilmez.)	Binde 5,69

III. Ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar

1. Ticari ve mütedavil senetler	
a) Emtia senetleri	
aa) Makbuz senedi (Resepise)	101,20 TL
ab) Rehin senedi (Varant)	59,70 TL
ac) İyda senedi	9,30 TL
ad) Taşıma senedi	2,20 TL
b) Konşimentolar	59,70 TL
c) Deniz ödöncü senedi	Binde 9,48
d) İpotekli borç senedi, irat senedi	Binde 9,48
2. Ticari belgeler	
a) Menşe ve Mahreç şahadetnameleri	101,20 TL
b) Resmi dairelere ve bankalara ibraz edilen bilançolar ve işletme hesabı özetleri	
ba) Bilançolar	227,30 TL
bb) Gelir tabloları	108,50 TL
bc) İşletme hesabı özetleri	108,50 TL
c) Barnameler	9,30 TL
d) Tasdikli manifesto nüshaları	44,10 TL
e) Ordinolar	2,20 TL
f) Gümrük idarelerine verilen özet beyan formları	44,10 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 tediyeye 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
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	2,20 TL
b) Vergi beyannameleri: (6728 sayılı Kanun'un 28. maddesiyle eklenen parantez içi hüküm. Yürürlük: 09.08.2016) ((f) bendi dâhil olmak üzere, beyanname verme süresi içerisinde düzeltme amacıyla verilen beyannameler hariç)	
ba) Yıllık gelir vergisi beyannameleri	294,90 TL
bb) Kurumlar vergisi beyannameleri	393,90 TL
bc) Katma değer vergisi beyannameleri	194,60 TL
bd) Muhtasar beyannameler	194,60 TL
be) Diğer vergi beyannameleri (damga vergisi beyannameleri hariç)	194,60 TL
c) Gümrük idarelerine verilen beyannameler	393,90 TL
d) Belediye ve il özel idarelerine verilen beyannameler	144,40 TL
e) Sosyal güvenlik kurumlarına verilen sigorta prim bildireleri	144,40 TL
f) (6728 sayılı Kanun'un 28. maddesiyle değiştirilen bent. Yürürlük: 09.08.2016) 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca verilmesi gereken aylık prim ve hizmet belgesi ile muhtasar beyannamenin birleştirilerek verilmesiyle oluşturulan beyannameler	230,70 TL
3. Tabloda yazılı kağıtlardan aslı 1,00 Türk Lirasından fazla maktu ve nispi vergiye tabi olanların resmi dairelere ibraz edilecek özet, suret ve tercümeleeri.	2,20 TL

14.9 Harç oran ve tutarları**(1) SAYILI TARİFE****Yargı harçları:****A) Mahkeme harçları:**

Hukuk, ceza ve ticaret davalarıyla idari davalarda ihtilafsız yargı konularında Anayasa Mahkemesine bireysel başvurularda ve icra tetkik mercilerinde

I. Başvurma harcı:

Dilekçe veya tutanakla dava açma veya davaya müdahale veya tevdi mahallinin tayini, ihtiyati tedbir, ihtiyati haciz, tesbiti delail ile ilgili taleplerde

1. Sulh mahkemelerinde, icra tetkik mercilerinde	82,40 TL
2. Asliye Mahkemelerinde, İdare Mahkemelerinde	179,90 TL
3. Bölge Adliye Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri, Yargıtay, Danıştay ve Askeri Yüksek İdare Mahkemesinde (Mahkemenin yetkisizlik veya görevsizlik kararı vermesi sebebiyle yetkili veya görevli mahkemeye yeniden başvurulması halinde bu harç alınmaz.)	276,40 TL
4. (6216 Sayılı Kanun'un 75/8. maddesi ile eklenen bent. Yürürlük: 03.04.2011) Anayasa Mahkemesinde	1.480,40 TL

II. Celse harcı:

(Taraflar veya vekilleri tarafından ertelenmelerine sebebiyet verilen celselerden.)

1. Sulh mahkemeleri:	
a) Konusu belli bir değerle ilgili davalarda dava konusu miktardan (101,20 TL'den aşağı olmamak üzere)	Binde 2,27
b) Belli bir değer bulunmayan davalarda	101,20 TL
2. Asliye mahkemelerinde, idari yargı mercilerinde (179,90 TL'den az olmamak üzere)	Binde 2,27

III. Karar ve ilam harcı:**1. Nispi harç:**

a) Konusu belli bir değerle ilgili bulunan davalarda esas hakkında karar verilmesi halinde hüküm altına alınan anlaşmazlık konusu değer üzerinden	Binde 68,31
---	-------------

Ek Hüküm: 4/12/1985-3239/96-A md.X Değişik cümle: 15/7/2016-6728/36 md.)

Tahkim yargılamasında bu bent hükümlerine göre harç alınmaz.

Bakanlar Kurulu, dava çeşitleri itibarıyla birlikte veya ayrı ayrı olmak üzere bu bentte yazılı nispeti binde 10'a kadar indirmeye veya Kanun'da yazılı nispete kadar çıkarmaya yetkilidir.

b) Bir gayrimenkulün hissedarlar arasında satış suretiyle şuyuu izalesine dair olan hükümler (Gayrimenkulün satış bedeli üzerinden)	Binde 11,38
c) Gayrimenkulün hissedarlar arasında taksimine dair olan hükümler (Taksim edilen gayrimenkul değeri üzerinden)	Binde 4,55
d) Nafaka verilmesine dair hükümler (Bir senelik nafaka bedeli üzerinden)	Binde 11,38
e) Yukarıdaki nispetler Bölge Adliye Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri, Danıştay, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi ve Yargıtay'ın tasdik veya işin esasını hüküm altına aldığı kararları için de aynen uygulanır.	
f) Konusu belli bir değerle ilgili bulunan davalarda ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 38/A maddesinin birinci fıkrasında tanımlanan konut finansmanından kaynaklanan alacaklar ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığının rehlinle temin edilmiş alacaklarının takibinde, ihalenin feshi talepleri ile ilgili olarak esas hakkında karar verilmesi halinde hüküm altına alınan anlaşmazlık konusu değer üzerinden) Cumhurbaşkanı, dava çeşitleri itibarıyla birlikte veya ayrı ayrı olmak üzere bu alt bentte yazılı nispeti binde 10'a kadar indirmeye veya Kanun'da yazılı nispete kadar çıkarmaya yetkilidir. Nispi harçlar 179,90 TL'den aşağı olamaz	Binde 68,31
g) (7343 sayılı Kanun'un 34. maddesi ile eklenen bent. Yürürlük: 30.11.2021) 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 134'üncü maddesi kapsamında satış isteyen alacaklı, borçlu, resmî sicilde kayıtlı ilgililer ile sınırlı aynı hak sahipleri dışında kalan kişilerce ihalenin feshinin talep edilmesi hâlinde ihale bedeli üzerinden	Binde 68,31

(Bu harcın yarısı talepte bulunurken peşin olarak yatırılmak zorundadır. Talebin kabulü hâlinde bu harç başka bir kimseye yüklenmez ve istem hâlinde iade edilir. Talebin reddi hâlinde ise alınan harç ihalenin feshini isteyene iade edilmez ve harcın kalan kısmı ihalenin feshini isteyen tahsil edilir.)

2. Maktu harç:

a) 1. fıkrada dışındaki kalan davalarla, taraf teşkiline imkan bulunmayan davalarda verilen esas hakkındaki kararlarla, davanın reddi kararı ve icra tetkik mercilerinin 1. fıkrada dışındaki kararlarında	179,90 TL
b) (5035 Sayılı Kanun'un 34. maddesi ile değişen bent. Yürürlük: 01.01.2004) (a) fıkrasında yazılı davalarda esasa taalluk eden veya tashihî karar taleplerinin reddine dair Yargıtay, Danıştay ve Askeri Yüksek İdare Mahkemesi kararlarında	375,10 TL
c) (5035 Sayılı Kanun'un 34. maddesi ile değişen bent. Yürürlük: 01.01.2004) Bölge Adliye Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri, Yargıtay, Danıştay ve Askeri Yüksek İdare Mahkemesinin icranın tehiri kararlarında	296,40 TL
d) Tespiti delail, ihtiyati haciz ve ihtiyati tedbir kararlarında	296,40 TL
e) (7103 Sayılı Kanun'un 22. maddesiyle eklenen bent. Yürürlük 27.03.2018) Açılmış davalarda uyuşmazlıkların arabuluculuk yoluyla çözümlenmesi halinde, arabuluculuk son tutanağına dayalı olarak verilen kararlarda	179,90 TL

IV. Temyiz, istinaf ve itiraz harçları**(6217 Sayılı Kanun'un 13. maddesiyle başlığı ile birlikte değiştirilen fıkra. Yürürlük 14.04.2011)**

a) Yargıtay hukuk dairelerine yapılacak temyiz başvurularında	886,80 TL
b) (Anayasa Mahkemesi'nin 20.10.2011 tarihli ve E: 2011/54, K: 2011/142 sayılı Kararı ile iptal edilmiştir.)	
c) Danıştaya yapılacak temyiz başvurularında	886,80 TL
d) Yürütmenin durdurulmasına ilişkin itirazlar dahil olmak üzere bölge idare mahkemelerine (6545 Sayılı Kanun'un 2. maddesiyle değişen ibare. Yürürlük 28.06.2014) yapılacak istinaf yolu başvurularında	492,00 TL
e) Bölge adliye mahkemeleri hukuk dairelerine yapılacak istinaf yolu başvurularında	492,00 TL

f) (*)	
g) (*)	
h) (*)	
(*) Bu bentler, 13.09.2013 tarihinden geçerli olmak üzere 13.03.2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Anayasa Mahkemesinin E: 2011/64 ve K: 2012/168 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.	
V. Keşif harcı (Mahkemelerce re'sen veya istem üzerine verilen keşif ya da tespit kararlarını yerine getirmek için) (6009 Sayılı Kanun'un 20. maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük 01.08.2010)	1.274,90 TL
B) İcra ve iflas harçları:	
I. İcra harçları:	
1. İcraya başvurma harcı	179,90 TL
2. Değeri belli olmayan icra takiplerinde, icranın yerine getirilmesi harcı	179,90 TL
3. Değeri belli olan icra takiplerinde tahsil harcı, değer üzerinden:	
a) Ödeme veya icra emrinin tebliği üzerine hacizden evvel ödenen paralardan	Yüzde 4,55
b) Hacizden sonra ve satıştan önce ödenen paralardan	Yüzde 9,10
c) Haczedilen veya rehinli malların satılıp paraya çevrilmesi suretiyle tahsil olunan paralardan	Yüzde 11,38
d) Resmi ve özel müesseseler memur ve hizmetlilerinin maaş, ücret, gündelik ve sair hizmet gelirlerinin haczi suretiyle tahsil olunan paralardan	Yüzde 4,55
e) Takip talebi bulunmayan alacaklılara İcra ve İflas Kanunu'nun 125. maddesinin 3. fıkrası gereğince ödenen paralardan	Yüzde 2,27
f) Gayrimenkullerin ve gemilerin tahliye ve tesliminde:	
aa) İcra emrinin tebliği üzerine tahliye olduğu takdirde	Yüzde 2,27
bb) Tahliye ve teslim icra marifetiyle olduğu takdirde	Yüzde 4,55
g) Menkul tesliminde;	
aa) İcra emrinin tebliği üzerine teslim halinde	Yüzde 2,27
bb) İcra marifetiyle teslim halinde	Yüzde 4,55
h) (5582 Sayılı Kanun'un 32. maddesiyle eklenen hüküm. Yürürlük: 06.03.2007) 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 38/A maddesinin birinci fıkrasında tanımlanan konut finansmanından kaynaklanan alacaklar ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığının rehinle temin edilmiş alacaklarının takibinde, bu bentte belirtilen tahsil harçları dörtte biri oranında uygulanır.	
4. İdare harçları: (Haczedilen gayrimenkullerin idaresi, kira mukaveleleri düzenlenmesi ve hesap tutulması için)	124,10 TL
5. (7155 sayılı Kanun'un 19. maddesi ile eklenen bent. Yürürlük: 01.06.2019) 7155 sayılı Kanun kapsamındaki icra takiplerinde takibe konu olacak tutarı üzerinden. (Bu suretle alınacak harç tutarı icraya başvurma harcından düşük olamaz)	Yüzde 2,00
II. İflas harçları:	
1. Maktu harç: İflasın açılması veya konkordato isteği ve masaya katılma harcı	296,40 TL
2. Konunun değeri üzerinden harç:	
a) İflasta paylaşılan para üzerinden	Yüzde 4,55
b) 7101 sayılı Kanun'un 51. maddesiyle değişen bent. Yürürlük: 15.03.2018 Konkordatoda;	
aa) Alacaklılara ödenmesi kararlaştırılan para üzerinden	Binde 2,27
bb) Yapılandırma sonunda rehinli alacaklılara ödenmesi kararlaştırılan para üzerinden	Binde 1,13
III. Haciz, teslim ve satış harcı (Yukarıdaki (I) ve (II) numaralı fıkralarda yer alan icra ve iflas işlemlerinin daire dışında memur eliyle yerine getirildiği her bir işlem için)	422,40 TL
C) Ticaret sicili harçları:	
I. Kayıt ve tescil harçları: (Ticari işletme rehni dahil)	
1. Ticari işletmenin ve ünvanının tescil ve ilanında:	
a) Gerçek kişilere ve kooperatiflere ait işletmelerde	1.343,30 TL
b) Şahıs şirketlerine ait işletmelerde	3.855,30 TL
c) Sermaye şirketlerine ait işletmelerde	8.688,00 TL
2. Temsile yetkili kılınan kimselerin tescil ve ilanında (Her kişi için):	
a) Gerçek kişilere ve kooperatiflere ait işletmelerde	665,40 TL
b) Şahıs şirketlerine ait işletmelerde	953,90 TL
c) Sermaye şirketlerine ait işletmelerde	2.113,10 TL
3. Ticaret siciline tescil edilmiş olan vakalardaki değişikliklerin tescilinde: (Ticari işletme rehni ile ilgili vakalar dahil) (Muhteva ile ilgili bulunmayan düzeltmelerden harç alınmaz.)	
a) Gerçek kişilere ve kooperatiflere ait işletmelerde	665,40 TL
b) Şahıs şirketlerine ait işletmelerde	953,90 TL
c) Sermaye şirketlerine ait işletmelerde	2.113,10 TL
4. Kayıt silinmesinde: (Ticari işletme rehni kaydının silinmesi dahil)	
a) Gerçek kişilere ve kooperatiflere ait işletmelerde	258,80 TL
b) Şahıs şirketlerine ait işletmelerde	375,10 TL
c) Sermaye şirketlerine ait işletmelerde	665,40 TL
Şubelerin herbiri (Yabancı müesseselerin Türkiye'deki şubeleri dahil) ayrıca aynı harca tabidir.	
II. Kayıt ve belge suretleri ve tasdikname harçları:	
1. Bir ticari işletmeye ait sicil esas defterindeki kayıtların tamamının veya bir kısmının veya memurlukta saklanan bütün belgelerin örneğinin beher sayfasından (Ticaret Sicili Tüzüğü Madde:11/1)	65,50 TL
2. Tasdiknamelerden (Ticaret Sicili Tüzüğü Madde: 11/2, 104, 105)	220,20 TL

D) Diğer yargı harçları (Müşterek kısım):**I. Suret harçları:**

a) İlamın her sayfasının suretinden (Tasdikli fotokopiler dahil)	9,30 TL
b) Mahkeme ve merci zabıtnameleri ve diğer evrakın beher sayfasının suretlerinden (Tasdikli fotokopiler dahil)	9,30 TL
c) Avukatların tasdik ettiği vekaletname suretlerinden (Tasdikli fotokopiler dahil)	25,60 TL
d) Sulh hakimi tarafından tasdik edilen vekaletname suretlerinden (Tasdikli fotokopiler dahil)	25,60 TL

Re'sen verilmesi icap eden suretler hariç olmak üzere ceza mahkemelerinden alınacak suretlerden de aynı harçlar alınır.

II. Muhafaza harçları:

Adliye veznelerine tevdi olunan kıymetli eşyanın kabul ve muhafazası için, muhafaza olunan değer üzerinden:

a) Bir yıla kadar	Binde 11,38
b) Bir yılı geçen her yıl ve kesirler için	Binde 5,69

III. Defter tutma harçları:

a) Alelumum, defter tutma ve tahrir işlerinde 101,20 TL'den az olmamak üzere deftere kaydolunan değer üzerinden	Binde 4,55
b) Miras işlerinde defter tutulmasında:	
aa) Mevcut ve alacak bakiyesi hasıl olmuş ise bu bakiye üzerinden	Binde 4,55
bb) Borç bakiyesi hasıl olmuş veya mevcut ve alacaklar ile borçlar bakiyesi eşit ise	276,40 TL
c) İflas dairesi tarafından tutulacak defterlerden	276,40 TL

IV. Miras işlerine ait harçlar:

Terekenin tahrir ve tespiti, mirasın taksimi, tasfiyesi ve idaresinde, bunların konusunu teşkil eden değerler üzerinden (Miras idaresinde her sene ve kesirler için harç alınır.)	Binde 4,55
---	------------

V. Vasiyetname tanzimine ait harçlar:

Medeni Kanun'un 479. maddesine göre sulh hakimi tarafından tanzim edilen resmi vasiyet senetleri:

a) Belli bir meblağı ihtiva edenler	Binde 1,13
b) Belli bir meblağı ihtiva etmeyenler	375,10 TL

(2) SAYILI TARİFE**Noter harçları****I. Değer veya ağırlık üzerinden alınan nispi harçlar:**

1. Muayyen bir meblağı ihtiva eden her nevi senet, mukavelename ve kağıtlardan beher imza için	Binde 1,13
--	------------

(7104 sayılı Kanun'un 21. maddesiyle eklenen cümle. Yürürlük 06.04.2018) Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların devrine ilişkin işlemlerde, alım satım bedeli üzerinden (Alınacak harcın miktarında, bu fıkrada düzenlenen üst sınır dikkate alınmaz.)

Bütün imzalar için bu suretle alınacak harcın toplam miktarı 375,10 TL'den az, 193.297,20 TL'den çok olamaz.

2. Emanet harçları:

Saklanmak üzere noterlere tevdi edilen değeri belli emanetlerden	Binde 2,27
--	------------

Harç miktarı 25,60 TL'den az olamaz, harç yıllık olarak hesaplanır. Bir yıldan fazla olan her yıl için ilave olarak yarı harç alınır. Yıl kesirleri tam itibar olunur.

3. Gayrimenkul ve menkullerin idaresi harcı:

Harç yıllık olarak hesaplanır, bir yıldan fazla olan her yıl için ilave olarak yarı harç alınır. Yıl kesirleri tam itibar olunur. Gayrimenkullerin değerleri belli değilse değerler takdir yolu ile tespit edilir.	Binde 4,55
--	------------

Gayrimenkullerin değerleri belli değilse değerler takdir yolu ile tespit edilir.

4. Konşimento yazılması harcı:

Konşimento yazılmasında eşyanın her gayrisafi tonundan	3,386 TL
--	----------

II. Maktu harçlar:

1. Belli meblağı ihtiva etmeyen ve alınacak harç miktarı kanun ve tarifede ayrıca gösterilmemiş olan senet, mukavele ve kağıtlardaki imzaların beherinden	57,50 TL
---	----------

2. Her nevi tebliğ (6830 Sayılı Kanun hükümleri muvacehesinde noterlerce muhataba yapılacak tebliğler dahil) ihbar, ihtar ve protestolardan muhataba tebliğ edilecek beher nüsha için	101,20 TL
---	-----------

3. (6728 sayılı Kanun'un 37. maddesiyle değiştirilen fıkra. Yürürlük: 09.08.2016) Vekaletnamelerde beher imza için	75,70 TL
---	----------

4. **(6728 sayılı Kanun'un 37. maddesiyle değiştirilen fıkra başlığı. Yürürlük: 09.08.2016)** Defter tasdiki

(kuruluş aşamasında yapılan tasdikler hariç):

a) Açılış, ara ve kapanış tasdik ve şerhleri (Beher defter için):	
aa) İşletme defteri ve diğer her türlü defterler	144,40 TL
bb) Serbest meslek kazanç defteri	179,90 TL
cc) Bilanço esasına göre tutulan defterler	179,90 TL

b) Açılış tasdiklerinde sayfaların mühürlenmesi:

100 sayfaya kadar (100 dahil)	46,10 TL
100 sayfadan yukarı beher 50 sayfa ve fazlası için	46,10 TL

Ticaret sicili memurluklarında yapılacak defter tasdiki işlemlerinden yukarıda belirtilen harçlar aynen alınır.

5. Suretler ve tercüme:

a) İlgilere veya ibraz edenlere verilecek her türlü mukavele, senet, yazılı kağıt ve kayıt suretlerinin ve fotokopilerinin beher sayfasından	9,30 TL
--	---------

b) Tercüme suretleri ve yabancı dille yazılmış kağıtların suretleri ve tercümeleri beher sayfasından (Fotokopiler dahil)	25,60 TL
--	----------

6. Saklanmak üzere noterlere tevdi olunan ve değeri belli olmayan emanetlerle vasiyetnameler her yıl için (Yıl kesirleri tam sayılır)	101,20 TL
7. Tespit ve tutanak harçları: Mukavele, senet veya yazılı kağıtların veya bir şeyin veya bir yerin hal ve şeklinin ilgili şahısların hüviyet ve ifadelerinin tespiti	101,20 TL
8. Piyango, seçim ve toplantılarda hazır bulunmaktan alınacak harçlar: Davet üzerine piyango ve hususi müesseselerin kur'a, seçim ve toplantılarında hazır bulunarak düzenlenecek tutanaklarda	1.921,20 TL
9. Düzeltme harcı: Evvelki işin mahiyet ve değeri değişmemek şartıyla yapılacak düzeltmelere ait beyannamelerden beher imza için	19,80 TL
10. Mukavele feshi harcı: Değeri belli bir borç veya bir taahhüdün ikrarını tazammun etmeyen mukavelelerin feshinde beher imza için	19,80 TL
11. Belli bir meblağı ihtiva etmeyen umumi ibra, umumi makbuz, tahkimname, ölüme bağlı tasarruf senet ve mukaveleleri, ölünceye kadar bakma akdi, vakıf, aile vakıfları, evlat edinme, karı-koca haklarının idaresi, babalığı tanıma senetleri, miras taksim mukaveleleri, mirasçılık belgesi, ifraz mukaveleleri ve bunlardan rücu ve bunların feshi ve bunların teferruatına dair senet, mukavele ve kağıtların düzenlenmesinden ve noter tarafından re'sen düzenlenecek tutanaklardan (6217 Sayılı Kanun'un 13. maddesi ile değişen fıkra. Yürürlük: 14.04.2011)	375,10 TL

(3) SAYILI TARİFE

Vergi yargısı harçları:

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezalara ilişkin uyuşmazlıklardan dolayı Vergi Mahkemelerinde, Bölge İdare Mahkemelerinde ve Danıştay'da açılan davalarda.

I. Başvurma harcı:

a) Vergi Mahkemeleri ile Bölge İdare Mahkemelerine başvurma	179,90 TL
b) Danıştay'a başvurma	375,10 TL
c) Danıştay'a temyiz başvurularında	783,80 TL
d) Bölge İdare Mahkemesine (6545 Sayılı Kanun'un 2. maddesiyle değişen ibare. Yürürlük 28.06.2014) yapılacak istinaf yolu başvurularında	521,40 TL

II. Nispi harçlar:

a) Vergi Mahkemesi ile Bölge İdare Mahkemesi kararlarında: Tarihiyata ve ceza kesme işlemlerine karşı mükellefin dava açması üzerine Vergi Mahkemesinin nihai kararları ile Bölge İdare Mahkemesi'nin kararlarında, karar altına alınan uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezaların toplam değer üzerinden 179,90 TL'den az olmamak üzere	Binde 4,55
b) Danıştay kararlarında: Karar altına alınan uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezaların toplam değeri üzerinden 375,10 TL'den az olmamak üzere (Bu miktardan evvelce ödenen nispi harç mahsup edilir)	Binde 9,10

III. Maktu harç:

Yukarıdaki pozisyonlarda gösterilen ve nispi harca tabi tutulmamış olan tarihiyat veya ceza kesme ve diğer işlemlerle ilgili:

a) Vergi Mahkemesi ve Bölge İdare Mahkemesi kararlarında	179,90 TL
b) Danıştay kararlarında	375,10 TL
c) Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'ın yürütmenin durdurulması kararlarında	375,10 TL

IV- Suret harçları:

Tarafların isteği üzerine verilecek karar suretleri için karar suretinin her sayfasından (Fotokopiler dahil)	6,20 TL
--	---------

(4) SAYILI TARİFE

Tapu ve kadastro işlemlerinden alınacak harçlar:

I. Tapu işlemleri:

1. Kayıt harici kalmış olan gayrimenkullerin tescilinden takdir olunan değer üzerinden	Binde 11,38
2. Deniz, göl ve nehir kıyılarında izinli ve izinsiz doldurma suretiyle iktisabedilen yerlerin tescilinden takdir edilecek değer üzerinden	Binde 1593,9
3. a) Terekeye dahil taşınmaz malların kanuni ve atanmış mirasçılar arasında aynen veya ifrazen yapılacak taksimde kayıtlı değer üzerinden	Binde 22,77
b) Taşınmaz malların ve sınırlı ayni hakların, intikalinde alınmamak kaydıyla, bağışlanmasından rücularda ve vasiyetlerin infazında veya piyango ve ikramiye suretiyle iktisabında kayıtlı değer üzerinden	Binde 11,38
4. Gayrimenkullerin ve mülkiyetten gayri ayni hakların bağışlanmasında, kanuni mirasçılar dışında intifa hakkından kuru mülkiyet sahibi lehine ivazsız feragat edilmesinde ve süreli intifa haklarında süre dolarak intifa hakkının sona ermesinde kayıtlı değer üzerinden	Binde 68,31
5. Dalyan ve voli mahallerinin tescil, intikal, hibe, vasiyet, temlik ve sair tasarrufi muamelelerde takdir olunacak kıymet veya bildirilen bedelden yüksek olanı üzerinden	Binde 68,31
6. a) İfraz veya taksim veya birleştirme işlemlerinde kayıtlı değerler üzerinden	Binde 11,38
b) İmar parselasyon planları uygulama sonucu şuyulanan parsellerin pay sahipleri arasında rızaen veya hükmen taksiminde kayıtlı değer üzerinden	Binde 11,38
c) Yukarıdaki fıkralar dışında kalan ve müşterek mülkiyete konu olanların rızaen veya hükmen pay sahipleri arasında aynen veya ifrazen taksimde kayıtlı değer üzerinden	Binde 4,55

7. İpotek tesisinde:	
a) İpotekte sağlanan borç miktarı üzerinden	Binde 4,55
b) İpoteye dahil gayrimenkullerden birisinin çıkarılarak başkasının ithalinde veya teminat ilavesinde borç miktarı üzerinden	Binde 4,55
c) Mevcut ipotek derecelerinin sonradan istenilen değişikliklerinde borç miktarı üzerinden	Binde 2,27
(6728 sayılı Kanun'un 38. maddesiyle eklenen parantez içi hüküm. Yürürlük: 09.08.2016) (Tacirler arası ipotek tesis işlemlerinde bu fıkraya göre hesaplanan harçlar yüzde elli oranında uygulanır.)	
8. Muvakkat tesciller: Medeni Kanun'un 921. maddesi (22/11/2001 gün ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 1011. maddesi) gereğince yapılacak tescillerde kayıtlı değer üzerinden	
9. Mal birliği ve mal ortaklığının, mukaveleden mütevellit şüfa, iştira ve vefa haklarının, aile yurtlarının mutlak veya nakil ile mükellef mirasçı nasbının sicile şerhinden veya tescilinden kayıtlı değer üzerinden	Binde 6,83
10. Adi veya haslat kira mukavelelerinin tapu siciline şerhinde mukavele müddetine göre hesaplanacak kira toplamı ve mukavele mevcut değilse veya mukavelede müddet belirtilmemişse bir yıllık kira bedeli üzerinden	Binde 6,83
11. Teferruatın tapu siciline kaydında beyan olunan değeri üzerinden	Binde 4,55
12. Satış vaadi sözleşmeleri ile irtifak hakkı tesisi vaadi sözleşmelerinin tapu siciline şerhinde, sözleşmede yazılı bedel üzerinden (Bu bedel, sözleşmeye konu gayrimenkulün emlak vergisi değerinden az, emlak vergisi değerinin iki katından çok olamaz) bedelsiz olanlarında emlak vergisi değeri üzerinden	Binde 6,83
13.a) Arsa ve arazi üzerine inşa olunacak bina vesair tesislerin tescilinde (Her bir bağımsız bölüm vesair tesis için)	1.167,90 TL
Bayındırlık ve İskan Bakanlığının görüşü alınarak Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilmiş bulunan sosyal mesken, işçi evleri ve bunlardan daha düşük nitelikteki meskenlerin tescilinde (Her bir bağımsız bölüm için)	582,90 TL
Tapu siciline tescil yapılmaması halinde de bu harcın tahsili aynı esaslar dahilinde yürütülür.	
b) Meşfu payın şüfa hakkı sahibi tarafından ilama müsteniden iktisabında, kayıtlı değer üzerinden	Binde 22,77
c) (a) fıkrası dışında kalan her nevi cins ve kayıt tashihinde (her bir işlem için)	582,90 TL
14. Tapu harcı mevzuuna giren işlemlerle ilgili tescil ve şerhlerin terkininden	124,10 TL
15. Yapı kooperatiflerinin ortaklarına dağıtacağı gayrimenkullerin ortaklar adına tescilinde kayıtlı değer üzerinden	Binde 2,27
16. Gayrimenkullere ait haritaların kopyalarının verilmesinde her parsel için	258,80 TL
17. İlgililerin isteği üzerine gayrimenkullere ait verilecek kayıt örneklerinin her birisiyle çıkarılacak belge örneklerinin beher sayfasından (Fotokopiler dahil)	46,10 TL
18. Taksim hakkının bertaraf edilmesinde bunun beyanlar hanesine işlenmesinde gayrimenkulün kayıtlı değeri üzerinden	Binde 11,38
19. Muvazaa tarikiyle vaki tescillerin hükmen düzeltilmesinde kayıtlı değer üzerinden	Binde 136,62
20.a) Gayrimenkullerin ivaz karşılığında veya ölünceye kadar bakma akdine dayanarak yahut trampa hükümlerine göre devir ve iktisabında gayrimenkulün beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergisi değeri üzerinden (Cebri icra ve şuyuu izalesi hallerinde satış bedeli, istisnaklarda takdir edilen bedel üzerinden) devir eden ve devir alan için ayrı ayrı	Binde 20
Tapuda kaydı bulunmayan gayrimenkullerin, zilyetlik devir sözleşmeleri ile devrinde de bu fıkra hükümleri uygulanır. Hesaplanacak harç, zilyetlik devir sözleşmeleri yapılmadan önce, şekli ve muhtevası Maliye Bakanlığınca tespit edilecek bir beyanname ile bildirilir ve beyanname verme süresi içinde ödenir.	
(6824 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle eklenen paragraf. Yürürlük: 08.03.2017) Bakanlar Kurulu, bu bende ilişkin kanuni nispeti, gayrimenkullerin türleri, gayrimenkul sertifikası karşılığı edinimi, sınıfları, büyüklükleri, bulunduğu yer ve vergi değerleri itibarıyla birlikte veya ayrı ayrı olmak üzere, bir katına kadar artırmaya, onda birine kadar indirmeye yetkilidir.	
b) Gayrimenkullerin, irtifak haklarının ve gayrimenkul mükellefiyetinin sermaye şirketlerine sermaye olarak konulmasında ticaret mahkemesince tayin olunan değer üzerinden devir alan için ve gayrimenkul devir hallerinde devir eden için	Binde 20
c) Gayrimenkul mükellefiyetinin tesis ve devir yoluyla iktisabında tesis ve devir için ödenen bedel üzerinden (Bu bedel muayyen zamanlarda bir şey yapmak veya vermektan ibaret olduğu takdirde mükellefiyet bedeli beher sene verilecek veya yapılacak şeylerin 20 misline eşit sayılır) devir alan için	Binde 20
d) Gayrimenkul hükmündeki daimi ve müstakil hakların tesis ve devri için ödenen bedel üzerinden (Bu bedel, üzerinde hak tesis edilen gayrimenkulün emlak vergisi değerinin yarısından az, iki katından çok olamaz.) devir alan için	Binde 20
e) Gayrimenkul üzerine irtifak hakkı tesis ve devrinde (634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'na göre yapılan kat irtifakları hariç olmak üzere) tesis ve devir için ödenen bedel (Bu bedel, üzerinde hak tesis edilen gayrimenkulün emlak vergisi değerinin iki katından çok olamaz) üzerinden devir alan için	Binde 20
f) İvaz karşılığında kuru mülkiyet iktisabında devir bedeli üzerinden devir eden ve devir alan için ayrı ayrı	Binde 20
g) Satıp geri kiralama yöntemi ile gerçekleştirilen kiralama sözleşmeleri kapsamında kiracı tarafından sözleşme süresi sonunda geri alınmak kaydıyla kiralanan taşınmazların kiralayana satış sırasında devredenden (Taşınmazın herhangi bir şekilde kiracı tarafından geri alınmamasının tespiti durumunda ilgililerden (a) bendindeki oran ile bu bentteki oran arasındaki farka tekabül eden harç tutarı 213 sayılı Kanun hükümlerine göre gecikme faizi ile birlikte alınır.) (6361 Sayılı Kanun'un 51. maddesiyle eklenen ibare. Yürürlük: 13.12.2012)	Binde 4,55
Yukarıdaki (e) fıkrasında yer alan intifa hakkı ile (f) fıkrasında yer alan kuru mülkiyetin değerleri bu Kanun'un 64. maddesinin son fıkrasına göre hesaplanan miktarlardan düşük olamaz.	

II. Kadastro ve tapulama işlemleri:

Kadastro ve tapulama işlemleri sonucunda tapu siciline tescil edilen bazı gayrimenkullerde kayıtlı değer üzerinden:	
a) Tapuda murisi veya kendisi adına kayıtlı olup da kadastroda beyanname verenlere, tapulamada tespit edilmiş bulunanlara ait gayrimenkullerin kadastrolanmasında veya tapulanmasında,	Binde 6,83
b) Tapuda murisi veya kendisi adına kayıtlı olup da kadastroda beyanname vermeyenlere, tapulamada tespit edilmiş bulunmayanlara ait gayrimenkullerin kadastrolanması veya tapulanmasında,	Binde 11,38
c) Aslen senetsiz gayrimenkullerin zilyedi adına kadastrolanması veya tapulanmasında, beyanname verenler ile tespit edilmiş bulunanlardan,	Binde 9,10

d) Aslen senetsiz gayrimenkullerin ziyeydi adına kadastrolanması veya tapulanmasında, beyanname vermeyenler ile tespit edilmiş bulunmayanlardan,	Binde 13,66
(Yukarıdaki fıkralar gereğince ödenecek harç miktarı her parsel için 101,20 TL'den aşağı olamaz.)	
Tapu ve kadastro işlemlerinde de nispi harçların en az miktarı 101,20 TL'dir.	
Kadaströ işlemlerinin yenilenmesinden harç alınmaz.	

(5) SAYILI TARİFE

Konsolosluk harçları :

I. Değer üzerinden alınacak harçlar :

1. Tereke işlerinde:	
a) Terekenin tahrir, tesbit, idare ve tasfiyesinden	Binde 22,77
b) Tereke, mahallin memurları tarafından tahrir, tesbit, idare ve tasfiye olunduğu takdirde konsoloslukça yapılan murakabeden	Binde 11,38
2. Sulhnameler: (Kararda yazılı değer üzerinden):	
a) 0,10 TL'ye kadar olan kısmından (0,10 TL dahil)	Binde 45,54
b) 0,10 TL'den sonra gelen kısmından ilaveten	Binde 11,38
3. Kıymetli eşyanın tesliminde:	
Yurt dışında konsolosluklara ve büyükelçiliklere emaneten bırakılan kıymetli eşyanın ilgililere tesliminde	Binde 6,83
4. Türkiye'ye ihraç edilecek mallardan listeleri konsolosluklarca tasdiki gerekenlerden	Binde 2,27

II. Gemicilik işlerinde ton üzerinden alınacak harçlar:

1. Gemilere konsolosluklarca verilecek bayrak şahadetnameleri: Beher rüsum tonilatosundan	6,545 TL
2. Ticaret eşyası manifestolarının tasdikinde eşyanın beher gayrisafi tonundan	3,391 TL
3. Sıhhiye patentası verilmesi veya vizesi, beher rüsum tonilatosundan	3,391 TL

III. Maktu harçlar:

1. Gemi jurnalinin tasdiki:	
a) Jurnalın tasdiki	568,20 TL
b) Jurnalına sayfa ilavesi	220,20 TL
2. Vizeye tabi olan yabancı hava ticaret ve gezinti gemilerinin vizeleri	2.307,90 TL
3. İmza ve mühür tasdiki:	
a) Bulunulan yabancı memleketteki yerli makamlarla o memleketteki yabancı makamlar tarafından verilip Türk makamlarına veya Türk makamları tarafından verilip bulunulan yabancı memleketteki yerli ve yabancı makamlara ibraz edilecek olan yazılı kağıt ve suretlerdeki imza ve mühürlerin veya tasdike müteallik imza ve mühürlerin metne şamil olmamak üzere tasdiki (Fotokopiler dahil)	220,20 TL
b) İmza ve mühürlerin metne şamil olmak üzere tasdiki (Fotokopiler dahil)	449,80 TL
4. Yabancı memlekette usulüne uygun olarak yetkili makamlar tarafından tanzim olunan yazı, kağıt ve suretlerin o memlekette yürürlükte bulunan Kanunlara uygun olduğunun tasdiki (Fotokopiler dahil)	220,20 TL
5. İdari hususlara ait beyanname, ilmühaber, tutanaklar ve şerhler:	
a) Birinci sayfa için	220,20 TL
b) Birinci sayfadan sonraki her sayfa için	101,20 TL
6. Gerçek ve tüzel kişilerin isteği üzerine:	
a) Türk Kanunlarının bir veya birkaç maddesinin ayırının verilmesi (Beher sayfa için)	375,10 TL
b) Bunların tercümesinin tasdiki (Beher sayfa için)	763,30 TL
7. Terekenin mühürlenmesi	568,20 TL
8. Bilirkişi tayini ve bilirkişi raporlarının tasdiki	335,70 TL
9. Bu tarife ile noter harçlarına ait (2) sayılı tarifede zikredilmeyen hukuk işlerine ait diğer yazılı kağıtlar ve kararlar	220,20 TL
10. Bu tarifede sayılan yazılı kağıt ve işlemlerin konsoloshane haricinde düzenlenmesi ve icrasından asıl harca ilave olarak	568,20 TL

(6) SAYILI TARİFE

(6735 sayılı Kanun'un 27. maddesiyle değiştirilen başlık. Yürürlük 13.08.2016) Pasaport, ikamet tezkeresi, çalışma izni, çalışma izni muafiyeti, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları:

I. Pasaport harçları:

1. Umuma mahsus münferit ve müşterek pasaportlar: (Konsolosluklarca verilen pasaportlar dahil)	
6 aya kadar olanlar	689,70 TL
1 yıl için olanlar	1.008,30 TL
2 yıl için olanlar	1.646,10 TL
3 yıl için olanlar	2.338,50 TL
3 yıldan fazla süreli olanlar	3.295,50 TL

Umuma mahsus münferit ve müşterek pasaportlarda pasaportta kayıtlı her kişi için ayrı ayrı harç alınır. Refakatte kayıtlı 7 yaşından küçük çocuklardan harç alınmaz. Süre uzatımları da aynı miktarda harca tabidir.

2. 5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun 18. maddesinde yer alan yabancılara mahsus damgalı pasaportlardan da 1 numaralı fıkradaki esaslara göre, umuma mahsus münferit ve müşterek pasaportlardan alınan harçlar aynen alınır.

3. Muteberlik müddeti sona eren pasaportların konsolosluklarca süre uzatımı, bu pasaportların sürelerinin bitimi tarihinden itibaren ceza alınmaksızın yapılır.

II. Vize müracaat ve vize harçları:	
1. Giriş vizeleri:	
a) Tek giriş	2.304,20 TL
b) Müteaddit giriş	7.718,70 TL
2. Transit vizeleri	
a) Tek transit	2.304,20 TL
b) Çift transit	4.623,30 TL
(Müşterek pasaportlarda her şahıs için 1 ve 2. fıkralarda gösterilen harçlar aynen alınır.)	
Hangi ülke vatandaşlarından vize müracaat harcı, hangi ülke vatandaşlarından vize harcı alınması gerektiği ile harç tutarlarının tespitine, müteakibliyet esaslı göz önünde tutularak Dışişleri Bakanlığı yetkilidir.	
3. Yabancıların Türkiye'den çıkışlarında istekleri üzerine verilecek münferit pasaportlara ait dönüş vizeleri	3.851,30 TL
III. Yabancılar verilecek ikamet tezkeresi ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları:	
1. İkamet tezkeresi	
1 aya kadar her gün için (Bu tutar ilk ay için tezkere başına 160,70 TL'den az, 825,70 TL'den çok olamaz.)	85,60 TL
1 aydan sonraki her ay için	548,60 TL
İlk aydan sonraki aylara ait harcın hesabında ay kesirleri tam ay olarak dikkate alınır. (İkamet tezkeresinin alınmaması veya süresinin uzatılmaması, aşılın sürenin kapsadığı tarife itibarıyla hesaplanacak harcın tahsilini engellemez. Bu suretle hesaplanan harç, ceza ve gecikme faizi uygulanmaksızın bir kat fazlası ile tahsil edilir.) İkamet tezkeresi harçlarının tespitine, müteakibliyet esaslı göz önünde tutularak, Maliye Bakanlığı yetkilidir.	
2. Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları	1.338,90 TL
6735 sayılı Kanun'un 27. maddesiyle değiştirilen bölüm. Yürürlük 13.08.2016) IV. Yabancılar verilecek çalışma izni ve çalışma izni muafiyeti belgeleri:	
1 yıla kadar (1 yıl dâhil) (Süre uzatımları da her yıl için aynı miktarda harca tabidir.)	3.090,20 TL
2. Süresiz çalışma izni belgesi:	30.914,50 TL
3. Bağımsız çalışma izni belgesi:	30.914,50 TL
Çalışma izni belgesi harçlarının tespitine, karşılıklı ilkesi esaslı göz önünde tutularak Dışişleri Bakanlığı yetkilidir. Çalışma izni muafiyeti geçerlilik süresi üç aydan kısa düzenlenen yabancılar ile Turkuaz Kart sahibi yabancılar ve bunların yabancı eşi, kendisinin ve eşinin ergin olmayan veya bağımlı yabancı çocuğundan harç alınmaz.	

(7) SAYILI TARİFE

Gemi ve liman harçları	
I. Gemi sicil işlemleri:	
1. Gemi tasdiknameleri, beher rüsum tonilatostundan: (1.146,30 TL'den az, 77.313,60 TL'den çok olamaz.)	1,398 TL
2. Gemi sicilinde kayıtlı gemilerin ivaz karşılığında temlikinde veya muvazaa yoluyla yapılan tescillerin düzeltilmesinde satış veya muvazaa belgelerinde yazılı bedel üzerinden (Belge mevcut olmaması veya belgede bedelli yazılı bulunmaması veya rayiç bedelden küçük olması hallerinde emsal bedeli üzerinden harç alınır. Aile tesisleri, trampa, iktisabi zaman aşımı tescilleri de bu esasa tabidir.)	Binde 22,77
3. Sicilde kayıtlı gemilerin, ölünceye kadar bakma akdi ile temlikinde, emsal bedeli üzerinden	Binde 5,69
4. Gemi sicilinde kayıtlı gemiler üzerine ivaz karşılığında mukavele ile intifa hakkı tesisinde, bedeli üzerinden	Binde 5,69
5. Gemi sicilinde kayıtlı gemiler üzerinde tesis olunacak ipoteklerden sağlanan borç miktarı üzerinden	On binde 11,38
6. Kira mukavelelerinin gemi sicilinde şerhinde mukavelede şart koşulan kira bedeli toplamı üzerinden	On binde 11,38
7. Harç mevzuuna giren işlemlerin terkininden (Tescilinde alınan harç miktarını aşamaz)	101,20 TL
8. Gemi sicilinde yapılan kayıt düzeltmelerinden beher rüsum tonilatostundan (101,20 TL'den az 1.922,50 TL'den çok olamaz.)	1,398 TL
9. İstek üzerine verilen ve gemi sicilinde atıf yapılmış olan belge suretleri ile sicil kayıt suretlerinden (Fotokopiler dahil)	46,10 TL
II. Liman işlemleri:	
1. Denize elverişlilik belgesi: En az 375,10 TL maktu harca ilave olarak aşağıdaki tarifeye göre harç alınır:	
İlk 150 tonilato için beher rüsum tonilatostundan	4,320 TL
Sonra gelen 350 tonilato için beher rüsum tonilatostundan	2,332 TL
500 tonilatodan yukarı beher rüsum tonilatostundan (Harç tutarı 11.588,30 TL'den çok olamaz.)	1,164 TL
2. Ölçme Belgesi: En az 763,30 TL maktu harca ilave olarak aşağıdaki tarifeye göre harç alınır:	
İlk 150 tonilato için beher rüsum tonilatostundan	5,736 TL
Sonra gelen 350 tonilato için beher rüsum tonilatostundan	5,736 TL
Sonra gelen 2.500 tonilato için beher rüsum tonilatostundan	4,320 TL
3.000 tonilatostundan yukarı için beher rüsum tonilatostundan (Harç tutarı 30.918,30 TL'den çok olamaz)	2,332 TL
3. Yola elverişlilik belgesi: Aşağıdaki tarifeye göre harç alınır:	
11-150 rüsum tonilatoluk gemilerden	220,20 TL
151-500 rüsum tonilatoluk gemilerden	375,10 TL
501-3.000 rüsum tonilatoluk gemilerden	763,30 TL
3.000 rüsum tonilatodan yukarı gemilerden	953,90 TL

10 rüsum tonilatoya kadar olan gemiler harçtan muaftır.	
4. Ulaştırma Bakanlığınca verilen bayrak şahadetnameleri beher rüsum tonilatodan (568,20 TL'den az, 19.322,60 TL'den çok olamaz)	4,320 TL
5. Gemi jurnallarının liman idarelerinde tasdiki	82,40 TL
6. Yeterlik belgesi harçları	
a) Uzakyol Kaptanı, Uzakyol Başmakinist/Başmühendisi, Uzakyol Birinci Zabiti, Uzakyol İkinci Mühendisi/Makinisti, Uzakyol Vardiya Zabiti, Uzakyol Vardiya Mühendisi/Makinisti, Liman Kılavuz Kaptanı, İstanbul Boğazı Kılavuz Kaptanı ve Çanakkale Boğazı Kılavuz Kaptanı	568,20 TL
b) Kaptan, Başmakinist ve Deniz Kılavuz Kaptanı	375,10 TL
c) Birinci Zabıt, İkinci Makinist, Vardiya Zabiti, Telsiz Zabiti/Operatörü, Makine Zabiti, Yat Kaptanı, Balıkadam, 1. Sınıf Dalgıç, 2. Sınıf Dalgıç, Balıkadam Gaz Karışım ve Açık Deniz Balıkçı Gemisi Kaptanı	220,20 TL
d) Sınırlı Kaptan, Sınırlı Başmakinist, Sınırlı Vardiya Zabiti, Sınırlı Makina Zabiti, Amatör Denizci ve Balıkçı Gemisi Kaptanı	160,70 TL
7. Türk denizci kütüğüne kayıt suretlerinden (Fotokopiler dahil) Gemiadamı Cüzdanı, Gemiadamlarının Eğitim, Belgelendirme ve Vardiya Standartları Hakkında Uluslararası Sözleşme Kapsamında Verilen Eğitim Sertifikaları ve Kısa Mesafe Telsiz Belgeleri	101,20 TL
8. Gemi sörvey belgeleri:	
a) Yolcu gemisi emniyet belgesi, yük gemisi teçhizat ve inşa emniyet belgesi, uluslararası yükleme sınırı belgesi, yük gemisi telsiz-telefon emniyet belgesi, telsiz-telgraf emniyet belgesi, (Her bir belge için ayrı ayrı olmak üzere) En az 179,90 TL maktu harca ilave olarak beher rüsum tonilatodan. Her belgenin harç tutarı 1.922,50 TL'den çok olamaz.	0,343 TL
b) Muafiyet belgesi	375,10 TL
(Yukarıdaki bölümde yazılı belgelerin konsolosluklarca yapılacak temdidi işleminden de aynı miktarda harç alınır.)	
9. (7334 sayılı Kanun'un 22. maddesiyle değiştirilen fıkra. Yürürlük: 28.07.2021) 12/3/1982 tarihli ve 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu'nun 29. maddesinin üçüncü fıkrası çerçevesinde yatlarla verilen izin belgesi:	
Aşağıdaki tarifeye göre harç alınır:	
Boyları 39 metreden 60 metreye kadar olan yatlardan	607.261,30 TL
Boyları 60 metreden 80 metreye kadar olan yatlardan	910.891,90 TL
Boyları 80 metrenin üstünde olan yatlardan	1.214.522,60 TL
Belgenin yenilenmesi ve süresinin uzatılması hâlinde aynı miktarda harç alınır.	
10. Transitlog belgesi:	
Aşağıdaki tarifeye göre harç alınır:	
11-100 rüsum tonilatoluk gemilerden	78,00 TL
101-250 rüsum tonilatoluk gemilerden	160,70 TL
251-500 rüsum tonilatoluk gemilerden	328,10 TL
501-3.000 rüsum tonilatoluk gemilerden	660,50 TL
3.000 rüsum tonilatodan yukarı gemilerden	825,70 TL
10 rüsum tonilatoya kadar olan gemiler harçtan muaftır.	

(8) SAYILI TARİFE

İmtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları

I. İmalat ruhsatları:

1. Müstahzar ruhsatnameleri:

Tıbbi ve ispençiyarı müstahzarların ticarete çıkarılması için Sağlık Bakanlığınca verilecek ruhsatnameler:

a) Memleket dışında imal olunup ithal edilenler	7.721,10 TL
b) Memleket içinde imal olunanlar	3.855,30 TL
c) Ruhsatname verilmeden önce yapılacak tahlillerden alınacak gider karşılığı:	
- Hariçten ithal edilenler	3.855,30 TL
- Memleket içinde imal olunanlardan	1.922,50 TL

2. Patent ve faydalı modeller:

a) Başvuru harcı	128,40 TL
b) Patent/faydalı model başvurularında rüçhan hakkı talepleri (Her bir rüçhan başvurusu ayrı harca tabidir.)	128,40 TL
c) Patent ve faydalı model belge düzenleme harcı	648,00 TL
d) Ek patent belgesi düzenleme harcı	648,00 TL
e) (6769 sayılı Kanun'un 186. maddesiyle değişen bent. Yürürlük: 10.01.2017) Kurumca onaylı patent ve faydalı model belgesi suret harcı	648,00 TL
f) Sınai mülkiyet koruma harcı (İkinci yıldan sonra geçerlilik süresince her yıl tahsil edilir.)	648,00 TL
g) Patent/faydalı model başvuruları ve patent/faydalı model belgeleri üzerinden tasarruf işlemleri;	
- Devir	648,00 TL
- Veraset	648,00 TL
- Lisans	743,20 TL
- Rehin	648,00 TL
- Mevki fiil	648,00 TL
h) Rüçhan belgesi düzenleme harcı	743,20 TL

3. (6769 sayılı Kanun'un 186. maddesiyle değişen bent. Yürürlük: 10.01.2017)**Tasarım:**

a) Tekli tasarım başvuru harcı	200,10 TL
b) Çoklu tasarım (5'e kadar) başvuru harcı	533,40 TL
c) 6 ve fazlası her bir tasarım için başvuru harcı	108,50 TL
d) Tasarım tescil harcı	212,40 TL
e) Yenileme harcı (her bir yenilemede)	1.275,30 TL
f) Süre uzatımı ile yenileme (6'şar aylık her bir süre uzatımı ile yenileme)	1.920,90 TL
g) Devir şerhi tescil	648,00 TL
h) Lisans işlemi kayıt harcı	1.275,30 TL
i) Veraset ve intikal işlemi harcı	367,30 TL
j) Birleşme kayıt harcı	953,90 TL
j) Rüşhan hakkı kayıt harcı	743,20 TL
k) (6769 sayılı Kanun'un 186. maddesiyle değişen bent. Yürürlük: 10.01.2017) Kurumca onaylı tasarım tescil belgesi ve sicil sureti verilmesi	212,40 TL
l) Menşei memleket belgelerinden	743,20 TL
m) (6769 sayılı Kanun'un 186. maddesiyle değişen bent. Yürürlük: 10.01.2017) Tasarım erken inceleme harcı	4.618,60 TL

4. Markalar:

a) (6769 sayılı Kanun'un 186. maddesiyle değişen bent. Yürürlük: 10.01.2017) Marka başvuru harcı (her bir sınıf için)	533,40 TL
b) (6769 sayılı Kanun'un 186. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük: 10.01.2017)	
c) Marka yenileme harcı	1.388,60 TL
d) Koruma süresi sona eren marka yenileme harcı	1.852,50 TL
e) (6769 sayılı Kanun'un 186. maddesiyle değişen bent. Yürürlük: 10.01.2017) Marka tescil harcı	1.124,90 TL
f) Marka devir işlemi kayıt harcı	1.031,00 TL
g) Lisans kayıt ve yenileme harcı	1.852,50 TL
h) Veraset ve intikal işlemi kayıt harcı	679,90 TL
i) (6769 sayılı Kanun'un 186. maddesiyle değişen bent. Yürürlük: 10.01.2017) Rehin işlemi kayıt harcı	1.069,10 TL
i) Rüşhan hakkı kayıt harcı	743,20 TL
j) (6769 sayılı Kanun'un 186. maddesiyle değişen bent. Yürürlük: 10.01.2017) Kurumca onaylı marka sureti ve sicil sureti düzenleme harcı	533,40 TL
k) Öncelikli başvuru harcı	8.650,10 TL
l) (6769 sayılı Kanun'un 186. maddesiyle değişen bent. Yürürlük: 10.01.2017) Uluslararası başvurunun bildirim harcı	533,40 TL

5. (6769 sayılı Kanun'un 186. maddesiyle değişen bent. Yürürlük: 10.01.2017) Coğrafi işaret ve geleneksel ürün adı

a) Başvuru harcı	128,40 TL
b) (6769 sayılı Kanun'un 186. maddesiyle değişen bent. Yürürlük: 10.01.2017) Coğrafi işaret ve geleneksel ürün adı tescil ve sicil kayıt harcı	128,40 TL
c) (6769 sayılı Kanun'un 186. maddesiyle değişen bent. Yürürlük: 10.01.2017) Kurumca onaylı coğrafi işaret ve geleneksel ürün adı tescil belgesi ve sicil sureti düzenleme harcı	128,40 TL

6. Marka ve patent vekillerinden:

a) Sicil kayıt harcı	1.852,50 TL
b) Sicil yenileme harcı	1.852,50 TL
c) Marka ve patent vekilliği belge harcı	1.852,50 TL

II. İhracatçı ruhsatnameleri ve ithalatla ilgili belgeler: (4369 Sayılı Kanun'un 82. maddesiyle kaldırılmıştır.)**III. Maden arama ruhsatnameleri, işletme ruhsatnameleri, işletme imtiyazları: (18.02.2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6592 sayılı Kanun'un 26. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.)****IV. Petrol işlemleri:****1. Sicil işlemleri:**

a) Arama ve işletme ruhsatnameleri, kullanma hakkı ve belge istihali taleplerinin tescilinden	2.890,00 TL
b) Arama ve işletme ruhsatnameleri, kullanma hakkı ve belgelerin tescilinden	3.466,70 TL
c) Arama ve işletme ruhsatnamelerinde ve belgelerde yapılan değişikliklerin tescilinden	1.729,20 TL
d) Arama ve işletme ruhsatnameleri ile belgelerin devirlerinin veya bunların sahiplerine verdiği haklardan muayyen bir kısmında, diğer bir hükmi şahsa muvakkaten kullanma hakkı tanınmasının tescilinden	2.890,00 TL
e) Diğer hususların tescilinden	1.147,60 TL

2. Ruhsatlar:

a) Müsaade vesikaları	7.721,10 TL
b) Arama ruhsatnameleri	11.588,30 TL
c) İşletme ruhsatnameleri	96.643,90 TL
d) Belgeler	11.588,30 TL

Arama ve işletme ruhsatnameleri ile belgelerin temdit veya devrinden aynı miktarda harç alınır.

3. Tarifelerin tasdiki	1.922,50 TL
------------------------	-------------

V. Satış ruhsatnameleri:

1. (5035 Sayılı Kanun'un 49/5 maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük:31.12.2003)

2. (5035 Sayılı Kanun'un 49/5 maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük:31.12.2003)

3. Pul ve kıymetli kağıtlar bayilerine verilecek ruhsatnameler (Her yıl için, son nüfus sayımına göre):	
Nüfusu 10.000'den aşağı yerlerde	144,40 TL
Nüfusu 10.000-50.000 olan yerlerde	375,10 TL
Nüfusu 50.000'den yukarı olan yerlerde	763,30 TL
4. Tıbbi eczalar ve kimyevi maddeleri toptan satan ticarethanelerden alınacak ruhsat harçları:	
Ecza ticarethaneleriyle sanat ve ziraat işlerinde kullanılan zehirli ve müessir kimyevi maddelerin toptan satışına mahsus ticarethaneleri açmak için Sağlık Bakanlığınca verilecek ruhsatnameler (Son nüfus sayımına göre):	
Nüfusu 30.000'e kadar olan mahallerde	3.855,30 TL
Nüfusu 30.000 ile 50.000 arasında olan mahallerde	7.721,10 TL
Nüfusu 50.000 ile 100.000 arasında olan mahallerde	11.588,30 TL
Nüfusu 100.000 ile 400.000 arasında olan mahallerde	19.322,60 TL
Nüfusu 400.000 ve daha yukarı olan mahallerde	38.650,00 TL
VI. Meslek erbabına verilecek tezkere, vesika ve ruhsatnamelerden alınacak harçlar:	
1. Eczane açanlardan alınacak ruhsat harçları:	
Yeniden eczane açmak üzere verilen ruhsatnameler (Son nüfus sayımına göre):	
Nüfusu 5.000'e kadar olan mahaller için	375,10 TL
Nüfusu 5.000 ile 10.000 arasında olan mahaller için	763,30 TL
Nüfusu 10.000 ile 20.000 arasında olan mahaller için	1.922,50 TL
Nüfusu 20.000 ile 40.000 arasında olan mahaller için	3.082,60 TL
Nüfusu 40.000 ile 75.000 arasında olan mahaller için	4.629,50 TL
Nüfusu 75.000 ile 100.000 arasında olan mahaller için	6.174,70 TL
Nüfusu 100.000 ile 400.000 arasında olan mahaller için	7.721,10 TL
Nüfusu 400.000 ve daha yukarı olan mahaller için	11.588,30 TL
2. Mimarlık ve mühendislik ruhsatnameleri:	
a) Programlarının Türk yüksek mühendis ve yüksek mimar eğitim müesseseleri programlarına muadil olduğu kabul edilen bir ecnebi yüksek mühendis veya yüksek mimar eğitim müessesesinden diploma almış olanlara usulüne göre verilecek ruhsatnameler	
	3.855,30 TL
b) Programlarının Türk Teknik Okulu mühendis kısmı programlarına muadil olduğu kabul olunan bir ecnebi mühendis veya mimar eğitim müessesesinden diploma almış olanlara usulüne göre verilecek olan ruhsatnameler	
	2.307,90 TL
3. Mühassis tabiplik vesikaları:	
a) Türkiye'de ihtisas yapmış olan Türk hekimlerine verilecek ihtisas vesikaları	
	3.855,30 TL
b) Yabancı memleketlerde ihtisas yapmış olan Türk hekimlerine verilecek ihtisas vesikaları	
	3.855,30 TL
c) Yabancı memleketlerin tıp fakültesinden mezun Türk hekimlerine Türkiye Cumhuriyeti hudutları dahilinde tababet icra etmek üzere verilecek mezuniyet vesikaları	
	3.855,30 TL
4. Mühassis kimyagerlik vesikaları:	
a) Türkiye'de ihtisas yapmış olan Türk kimyagerlerine verilecek ihtisas vesikaları	
	3.855,30 TL
b) Yabancı memleketlerde ihtisas yapmış olan Türk kimyagerlerine verilecek ihtisas vesikaları	
	3.855,30 TL
c) Yabancı memleketler mektep veya fakültelerinden mezun Türk kimyagerlerine Türkiye'de icrayı sanat etmek üzere verilecek mezuniyet vesikaları	
	3.855,30 TL
5. Dişçilere ait mezuniyet vesikaları:	
Yabancı memleketler dışı mektep veya fakültelerinden mezun olan diş tabiplerine Türkiye'de icrayı sanat etmek üzere verilecek mezuniyet vesikaları	
	3.855,30 TL
6. Veterinerlere ait mezuniyet vesikaları:	
Yabancı memleketler mektep veya fakültelerinden mezun olan veterinerlere Türkiye'de icrayı sanat etmek üzere verilecek mezuniyet vesikaları	
	1.535,00 TL
7. Ebe, hemşire, sünnetçilere verilecek ruhsatnameler:	
a) Kurs ve imtihan sonu muvaffak olan hemşire, ebe ve sünnetçilere verilecek ruhsatnameler	
	1.147,60 TL
b) Ecnebi memleketlerdeki mekteplerden mezun olan Türk tebaası hemşire, ebe, sağlık memuru ve laborantlara Türkiye'de icrayı sanat etmek üzere verilecek ruhsatnameler	
	1.147,60 TL
c) Sağlık okullarından ve kolejlerinden mezun olanlara verilecek şahadetnameler	
	1.147,60 TL
8. Gözlükçülük ruhsatnameleri: Hususi Kanunu'na göre verilecek fenni gözlükçülük ruhsatnameleri	
	5.787,90 TL
9. Hususi hastaneler açma ruhsatnameleri	
a) Para ile hasta bakan hususi hastanelere verilecek açma ruhsatnameleri	
20 yataklıya kadar olanlar	7.718,70 TL
20-50 yataklıya kadar olanlar	11.588,30 TL
50-100 yataklıya kadar olanlar	19.322,60 TL
100 yatak veya daha yukarı olanlar	30.918,30 TL
(Son nüfus sayımına göre nüfusu 200.000 den aşağı bulunan mahallerde açılacak hastanelerden bu harçların dörtte biri alınır.)	
b) Radyoloji, radyo ve elektrikle teşhis ve tedavi ve diğer fizyoterapi müesseseleri açmak için verilecek ruhsatnameler	
	7.721,10 TL
10. Laboratuvarlara ait ruhsatnameler: Seriri ve gıdai taharriyat ve tahliller yapılan ve misli teamüller aranılan umuma mahsus bakteriyoloji ve kimya laboratuvarları açmak için verilecek ruhsatnameler	
	3.855,30 TL
11. Avukatlık ruhsatnameleri: Hususi Kanunu mücibince verilecek avukatlık ruhsatnameleri	
	3.855,30 TL
12. (4008 Sayılı Kanun'un 39. maddesi ile kaldırılmıştır.)	

13. Eski eserler ve define arama ve sondaj ruhsatnameleri:	
Eski eser ve define arama sondaj ruhsatnamelerinden :	
a) Eski eser araştırmaları için verilecek hafriyat ruhsatnameleri (Beher yıl için)	763,30 TL
b) Eski eser araştırmaları için verilecek sondaj ruhsatnameleri (Beher ay için)	375,10 TL
c) Define araştırmaları için verilecek ruhsatnameler (Beher iki ay için)	1.922,50 TL
14. Gümrük müşavirlerine verilecek izin belgeleri:	
Gümrük müşavirliği izin belgesi	15.457,00 TL
Gümrük müşavir yardımcısı izin belgesi	7.721,10 TL
15. Avcılık belgesi	
Hususi Kanunu gereğince verilecek avcılık belgeleri (Her yıl için)	
a) Avcı derneklerine dahil olanlardan	1.010,90 TL
b) Avcı derneklerine dahil olmayanlardan	1.104,80 TL
16. Silah taşıma ve bulundurma vesikaları:	
a) Resmi makamlar tarafından gerçek kişilere verilecek silah taşıma müsaade vesikaları (Her yıl için)	4.618,60 TL
b) Bulundurma vesikaları	7.390,30 TL
c) Özel kanuna göre verilecek yivsiz tüfek ruhsatnameleri	178,70 TL
17. (4008 Sayılı Kanun'un 39. maddesi ile kaldırılmıştır.)	
18. Özel okul ve özel dersane işletme ruhsatnameleri:	
a) İlköğretim seviyesindeki özel okullardan (Her yıl için)	7.721,10 TL
b) Lise seviyesindeki özel okullardan (Her yıl için)	15.457,00 TL
c) Özel dersanelerden (Her yıl için)	15.457,00 TL
d) Karayolları Trafik Kanunu'nun 123. maddesine göre özel kişi ve kuruluşlara sürücü kursları açmak için ilgili Bakanlıkça verilecek okul açma belgelerinden (Her yıl için),	
Son nüfus sayımına göre;	
Nüfusu 200.000'e kadar olan şehirlerde	5.223,00 TL
Nüfusu 500.000'e kadar olan şehirlerde	10.452,00 TL
Nüfusu 500.000'den yukarı olan şehirlerde	15.679,70 TL
(Kazanç temini gayesi bulunmayan ve genel eğitime yararlı olduğu Milli Eğitim Bakanlığınca tasdik olunan özel okullar hariç)	
19. Turizm müessese belgeleri: Merkez turizm komitesinin kararı ve Kültür ve Turizm Bakanlığının onayı üzerine	
a) Dördüncü sınıf turizm müessesesi kuruluş belgesinden	1.147,60 TL
b) Üçüncü sınıf turizm müessesesi kuruluş belgesinden	1.922,50 TL
c) İkinci sınıf turizm müessesesi kuruluş belgesinden	2.307,90 TL
d) Birinci sınıf turizm müessesesi kuruluş belgesinden	3.082,60 TL
e) Lüks sınıf turizm müessesesi kuruluş belgesinden	4.629,50 TL
f) Dördüncü sınıf turizm müessesesi işletme belgesinden	1.147,60 TL
g) Üçüncü sınıf turizm müessesesi işletme belgesinden	1.922,50 TL
h) İkinci sınıf turizm müessesesi işletme belgesinden	2.307,90 TL
i) Birinci sınıf turizm müessesesi işletme belgesinden	3.082,60 TL
j) Lüks sınıf turizm müessesesi işletme belgesinden	4.629,50 TL
turistik müessese harcı alınır.	
20. Müteahhitlik karneleri: Karnede yazılı değer üzerinden (Geçerlilik süresi sonuna kadar) Ancak, bu miktar	Binde 0,22
77.313,60 TL'den fazla olamaz.	
VII. Okul diplomaları:	
1. (4369 Sayılı Kanun'un 82. maddesiyle kaldırılmıştır.)	
2. (6528 Sayılı Kanun'un 27. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük:14.03.2014)	
3. Üniversite haricinde kalan yüksek okullardan veya aynı derecedeki sanat ve meslek okul ve enstitülerinden mezun olacaklara verilecek diplomalar	75,70 TL
VIII. Yolcu beraberinde getirilen telefon kullanım izin harcı:	
(6322 Sayılı Kanun'un 20. maddesiyle yeniden düzenlenen şekli. Yürürlük 15.06.2012)	
1.Ticari mahiyette olmaksızın, yolcuların kendi kullanımları için yurt dışından getirdikleri alıcısı bulunan verici portatif telsiz telefon cihazları kullanım izni (Söz konusu harç, elektronik kimlik bilgisinin kayıt altına alınması işleminden önce ödenir. Elektronik kimlik bilgisinin kayıt altına alınması için yapılan başvuru sırasında harcin ödendiğine ilişkin belge aranır ve harç ödenmeden kayıt işlemi yapılmaz. Harç ödenmeden kayıt işlemi yapılan ve kullanıma açılan cihazlar, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu tarafından kullanıma kapatılır. Ödenmeyen harç % 50 fazlasıyla ilk kayıt tarihinden itibaren 6183 Sayılı Kanun'a göre hesaplanan gecikme zammı ile birlikte tahsil edilir. Bu tahsilat yapılmadan cihaz kullanıma açılmaz.)	6.091,30 TL
IX. Kapalı devre televizyon ruhsat harçları:	
Kapalı devre televizyon sistemi kurulması ve işletilmesi için Radyo ve Televizyon Yüksek Kurulu tarafından verilecek izin belgelerinden (Her yıl için)	
a) 3-15 TV alıcı cihazı ihtiva eden sistemlerden	11.588,30 TL
b) 16-30 TV alıcı cihazı ihtiva eden sistemlerden	23.186,90 TL
c) 31-60 TV alıcı cihazı ihtiva eden sistemlerden	46.388,60 TL
d) 61 ve daha fazla TV alıcı cihazı ihtiva eden sistemlerden	67.646,30 TL

Birden fazla kanal ihtiva eden sistemlerden bu harçlar % 50 zamlı olarak tahsil edilir.

Genel ve katma bütçeli daire ve idarelerle il özel idareleri, belediye ve köyler tarafından kurulan kapalı devre televizyon sistemleri bu harca tabi tutulmazlar.

X. Gümrük Kanunu hükümlerine göre verilen ruhsatname harçları:

1- Genel antrepo izin belgeleri:

a) Genel antrepo işletmeciliği izin belgelerinden:	
- Açma	202.961,40 TL
- İşletme (Her yıl için)	67.646,30 TL
b) Yurt içi gümrük hattı dışı eşya satış mağazası izin belgelerinden:	
- Açma	135.305,80 TL
- İşletme (Her yıl için)	67.646,30 TL
c) Giriş-çıkış kapılarında gümrük hattı dışı eşya satış mağazası izin belgelerinden:	
- Açma	135.305,80 TL
- İşletme (Her yıl için)	67.646,30 TL
d) Yat limanlarında gümrük hattı dışı eşya satış mağazası izin belgelerinden:	
- Açma	135.305,80 TL
- İşletme (Her yıl için)	67.646,30 TL
e) Uluslararası faaliyetlerin gerektirdiği yerlerde gümrük hattı dışı eşya satış mağazası açma izin belgelerinden	33.817,10 TL
f) Gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarına ait depo açma izin belgelerinden	33.817,10 TL

2- Özel antrepo izin belgeleri:

- Açma	101.473,50 TL
- İşletme (Her yıl için)	50.249,30 TL

3- Geçici depolama yeri izin belgeleri:

a) Geçici depolama yeri işletmeciliği izin belgelerinden:	
- Açma	202.961,40 TL
- İşletme (Her yıl için)	67.646,30 TL
b) Eşya sahibine ait geçici depolama yeri izin belgelerinden:	
- Açma	101.473,50 TL
- İşletme (Her yıl için)	50.249,30 TL

XI. Finansal faaliyet harçları

1- Banka kuruluş ve faaliyet izin belgeleri:

(5951 Sayılı Kanun'un 3. maddesi ile değiştirilen bent. Yürürlük: 05.02.2010)

a) Türkiye'de kurulan bankalar ile yabancı bankalarca Türkiye'de açılan Merkez Şubelere ilişkin izin belgeleri (her yıl için)	2.128.115,80 TL
b) Serbest bölgelerde faaliyet göstermek üzere kurulan bankalar ve açılan yabancı banka şubelerine ilişkin belgeler (her banka, her şube ve her yıl için)	2.128.115,80 TL
c) Bütün bankaların, serbest bölgelerdekiler de dahil olmak üzere açılan şubeleri (yabancı bankalarca serbest bölgelerde açılan şubeler hariç) için düzenlenen belgeler (6487 Sayılı Kanun'un 11. maddesiyle değiştirilen parantez içi hüküm. Yürürlük: 11.06.2013) (her şube ve her yıl için, şube açılışında şubenin açıldığı ay kesri tam ay sayılmak suretiyle takvim yılının kalan ay süresine isabet eden harç tahsil edilir.) bir önceki takvim yılı başındaki nüfusa göre;	
- Nüfusu 5.000'e kadar olan belediyelerde	127.684,70 TL
- Nüfusu 5.000 ila 25.000 arasında olan belediyelerde	383.059,00 TL
- Nüfusu 25.000'den fazla olan belediyeler ile serbest bölge sınırları içinde	510.747,10 TL

2- (5951 Sayılı Kanun'un 3. maddesi ile yürürlükten kaldırılan bent. Yürürlük: 05.02.2010)

3- Sermaye piyasasında aracılık yapan kurumlara verilen yetki belgeleri (Her belge için ayrı olmak üzere) (Her yıl için)	315.340,70 TL
4- Yatırım ortaklığı kurma ve faaliyet izin belgeleri	315.340,70 TL

5- Finansal kiralama şirketleri kuruluş izin belgeleri:

a) Finansal kiralama şirketleri kuruluş izin belgeleri (Her yıl için)	315.340,70 TL
b) Finansal kiralama şirketlerinin, serbest bölgelerdekiler de dahil olmak üzere açacakları şubeler için düzenlenen belgeler (Her şube için)	157.668,30 TL

6- Faktoring şirketleri kuruluş izin belgeleri:

a) Faktoring şirketleri kuruluş izin belgeleri (Her yıl için)	315.340,70 TL
b) Faktoring şirketlerinin, serbest bölgelerdekiler de dahil olmak üzere açacakları şubeler için düzenlenen belgeler (Her şube için)	157.668,30 TL

7- Yetkili müesseseler (Döviz büfeleri) kuruluş izin belgeleri:

a) Yetkili müesseseler (Döviz büfeleri) kuruluş izin belgeleri (Her yıl için)	147.082,30 TL
b) Yetkili müesseselerin (Döviz büfeleri) açacakları şubeler için düzenlenen belgeler	73.538,50 TL

8- (5035 Sayılı Kanun'un 39. maddesi ile değişen bent. Yürürlük:1.1.2004)

a) Sigorta şirketleri kuruluş izin belgeleri (Her yıl için)	788.364,90 TL
b) Emeklilik şirketleri kuruluş izin belgeleri (Her yıl için)	554.899,70 TL

(6322 Sayılı Kanun'un 20. maddesiyle eklenen paragraf. Yürürlük: 15.06.2012) (a) ve (b) bentlerinde yer alan şirket kuruluş izin belgelerinin her ikisini de alanlardan, izin belgelerinin alındığı yıldan sonraki yıllarda, bu belgelere ait harçlardan sadece yüksek olanı alınır.

9- Diğer finansal kurumlara ilişkin belgeler:

a) Diğer finansal kurumlar kuruluş ve faaliyet izin belgeleri (Her yıl için) (Diğer finansal kurumlar, yukarıda belirtilen kurumların dışında kalan, ancak faaliyetleri yetkili kamu mercilerinin iznine tabi gerçek ve tüzel kişilerdir.)	315.340,70 TL
b) (a) fıkrasında belirtilen kuruluşların açacakları şubelerle ilgili izin belgeleri (Her şube için)	157.668,30 TL

10. (5582 Sayılı Kanun'un 33. maddesi ile yürürlükten kaldırılan fıkra. Yürürlük: 21.02.2007)

**XII. Transfer fiyatlandırması ile ilgili yöntem belirleme anlaşması harçları
(7061 sayılı Kanun'un 32. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük: 5.12.2017)****XIII. Bağlama kütüğü ruhsatnamelerinden alınacak harçlar:
(5897 Sayılı Kanun'un 4. maddesiyle eklenen bölüm. Yürürlük: 30.06.2009) (6770 sayılı Kanun'un 4. maddesi ile
değişen şekli. Yürürlük: 27.01.2017)**

10/8/1993 tarihli ve 491 sayılı Denizcilik Müsteşarlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine göre oluşturulan bağlama kütüklerine kaydedilen gemi, deniz ve iç su araçlarına verilecek ruhsatnamelerden ve bunların vizelerinden (Gemi, deniz ve iç su aracının boyuna göre):

5 metreden 9 metreye kadar olanlardan	2.338,50 TL
9 metreden 12 metreye kadar olanlardan	4.679,50 TL
12 metreden 20 metreye kadar olanlardan	9.361,00 TL
20 metreden 30 metreye kadar olanlardan	18.724,10 TL
30 metreden büyük olanlardan	37.451,70 TL

Aracın boyunun tespitinde bir metreden küçük değerler dikkate alınmaz. Münhasıran deniz taşımacılığı ve balıkçılık faaliyetinde kullanılan gemi, deniz ve iç su araçları için alınacak ruhsatname ve yapılacak vize işlemleri bu bölümdeki harçlardan müstesnadır.

**XIV. Denetim yetkilendirme belgeleri ve müşavirlik ruhsat harçları:
(6322 Sayılı Kanun'un 20. maddesiyle eklenen bölüm. Yürürlük: 15.06.2012)**

1- Denetim kuruluşları yetkilendirme belgeleri (Her yıl için)

a) Kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyecek bağımsız denetim kuruluşları yetkilendirme belgeleri:	
aa) Belgenin verildiği yıl	257.733,30 TL
bb) Takip eden yıllarda 85.910,30 TL'den az olmamak üzere bağımsız denetim faaliyetlerinden elde edilen bir önceki yıl gayrisafi iş hasılatının	Binde 5,75'i
b) Diğer kuruluşları denetleyecek bağımsız denetim kuruluşları yetkilendirme belgeleri:	
aa) Belgenin verildiği yıl	128.866,40 TL
bb) Takip eden yıllarda 42.953,70 TL'den az olmamak üzere bağımsız denetim faaliyetlerinden elde edilen bir önceki yıl gayrisafi iş hasılatının	Binde 5,75'i

2- Denetim yetkilendirme belgeleri ve müşavirlik ruhsat harçları:

a) Yeminli mali müşavirlik ruhsatı	15.461,90 TL
b) Bağımsız denetçi yetkilendirme belgesi	7.729,60 TL
c) Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatı	3.864,20 TL

Cumhurbaşkanı gayrisafi iş hasılatı üzerinden hesaplanacak harcın oranını binde 2'den az, binde 10'dan çok olmamak üzere yeniden belirlemeye yetkilidir. Cumhurbaşkanı bu yetkisini denetim kuruluşlarının gayrisafi iş hasılatlarına göre farklı oranlar belirleyerek de kullanabilir.

**XV. Elektrik üretimi lisans harçları:
(6456 Sayılı Kanun'un 17. maddesiyle eklenen bölüm. Yürürlük: 01.01.2014)**

1- Hidrolik kaynaklara dayalı elektrik üretim lisansı (Her yıl için):

Elektrik Piyasası Kanunu kapsamında, özelleştirme bedeli, lisans ihale bedeli ve su kullanım bedeli ödemeksizin hidrolik kaynaklara dayalı elektrik üretim faaliyetinde bulunanların (Kamu Kuruluşları hariç) bu faaliyetlerden elde ettikleri bir önceki yıl gayrisafi iş hasılatı üzerinden	Binde 15
---	----------

Üreticilerin kendi ihtiyaçları için kullandıkları elektriğin bedeli gayrisafi iş hasılatına dahil edilmez.

(9) SAYILI TARİFE**Trafik harçları****I. Tescil harçları:****II. Sürücü belgesi harçları:**

Karayolları Trafik Kanunu ve Yönetmeliğine göre verilecek sürücü belgelerinden bir defaya mahsus olmak üzere,

a) A sınıfı sürücü belgelerinden (A1 ve A2 dahil)	825,70 TL
b) B sınıfı sürücü belgesinden	2.489,90 TL
c) F ve H sınıfı sürücü belgelerinden	825,70 TL
d) Uluslararası sürücü belgelerinden	1.658,80 TL
e) Diğer sürücü belgelerinden	4.154,70 TL

Stajyer sürücü belgeleri ilgili olduğu sınıfa ait harca tabi tutulur.

III. Sınav harçları:

(5281 Sayılı Kanun'un 11. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük:1.1.2005)

IV. Sürücü belgesi vize harçları:

Karayolları Trafik Kanunu ve Yönetmelik hükümlerine göre yapılacak sürücü belgesi vize işlemlerinde "II-Sürücü belgesi harçları" bölümünde belirtilen harçların ¼'ü oranında harç alınır. Stajyer sürücü belgesinin asli sürücü belgesine dönüştürülmesi veya mevcut stajyer sürücü belgesinin vize edilerek teslim edilmesi halinde bu fıkra uyarınca harç alınır.

V. Teknik muayene harçları

(5228 Sayılı Kanun'un 60. maddesi ile kaldırılan bent.Yürürlük:1.1.2005)

VI. Ruhsat (İzin) harçları:

Karayolları Trafik Kanunu'nun;

a) 13. maddesine göre verilecek izin belgelerinden	2.304,20 TL
b) 16. maddesine göre verilecek izin belgelerinden (Her yıl için)	4.623,30 TL
c) 17. maddesine göre verilecek izin belgelerinden (Her yıl için)	9.266,70 TL
d) 33. maddesine göre verilecek her izin belgesinden	4.623,30 TL
e) 35. maddesine göre verilecek işletme belgesinden (Her yıl için)	23.183,30 TL
f) (4842 Sayılı Kanun'un 27. maddesi ile kaldırılmıştır.)	

VII. Geçici trafik belgeleri harçları:

a) Karayolları Trafik Kanunu ve Yönetmelik hükümlerine göre verilecek geçici trafik belgelerinden;

aa) A sınıfı trafik belgelerinden	13.516,20 TL
bb) Diğerlerinden	1.338,90 TL
b) Karayolu uygunluk belgesi verilmeyen araçlara verilen izin belgesinden	1.532,80 TL

14.10 Veraset ve intikal vergisi oranları

Matrah dilim tutarları	Vergi oranı	
	Veraset yoluyla intikallerde	İvazsız intikallerde*
İlk 1.100.000 TL için	% 1	% 10
Sonra gelen 2.600.000 TL için	% 3	% 15
Sonra gelen 5.500.000 TL için	% 5	% 20
Sonra gelen 10.900.000 TL için	% 7	% 25
Matrahın 20.100.000 TL'yi aşan bölümü için	% 10	% 30

* Bir şahsa ana, baba, eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinenlere yapılan intikaller hariç) ivazsız mal intikalinde oranların yarısı dikkate alınır.



15. Pratik bilgiler-2023

15.1 Konut kira geliri istisnası

Gelirin elde edildiği yıl	Yıllık tutar (TL)
2006	2.200
2007	2.300
2008	2.400
2009	2.600
2010	2.600
2011	2.800
2012	3.000
2013	3.200
2014	3.300
2015	3.600
2016	3.800
2017	3.900
2018	4.400
2019	5.400
2020	6.600
2021	7.000
2022	9.500
2023	21.000

15.2 Gelir vergisinden istisna günlük yemek bedeli

Uygulandığı dönem	Tutar (TL-KDV hariç)
2006	8,25
2007	8,80
2008	9,00
2009	10,00
2010	10,00
2011	10,70
2012	11,70
2013	12,00
2014	12,00
2015	13,00
2016	13,70
2017	14,00
2018	16,00
2019	19,00
2020	23,00
2021	25,00
01.01.2022-30.06.2022	34,00
01.07.2022-31.12.2022	51,00
2023	110,00

15.3 Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı

Gelirin elde edildiği yıl	Yıllık tutar (TL)
2006	18.000
2007	19.000
2008	19.800
2009	22.000
2010	22.000
2011	23.000
2012	25.000
2013	26.000
2014	27.000
2015	29.000
2016	30.000
2017	30.000
2018	34.000
2019	40.000
2020	49.000
2021	53.000
2022	70.000
2023	150.000

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

Gelirin elde edildiği yıl	Yıllık tutar (TL)
2006	875
2007	900
2008	960
2009	1.070
2010	1.090
2011	1.170
2012	1.290
2013	1.390
2014	1.400
2015	1.500
2016	1.580
2017	1.600
2018	1.800
2019	2.200
2020	2.600
2021	2.800
2022	3.800
2023	8.400

15.5 Enflasyon indirim oranı

(1 Ocak 2006 tarihinden önce TL cinsinden ihraç edilen menkul kıymetler)

Gelirin elde edildiği yıl	İndirim Oranı (%)
2006	46,5
2007	37,7
2008	64,9
2009	16,7
2010	93,4
2011	126,4
2012	84,4
2013	53,11
2014	103,8
2015	60,39
2016	38,19
2017	129,43
2018	140,41
2019	113,35
2020	85,10
2021	217,55
2022	677,67

15.6 Menkul kıymet alım satım kazançlarında istisna tutarı

(1 Ocak 2006 tarihinden önce ihraç edilen veya satın alınan menkul kıymetler)

Kazancın sağlandığı yıl	Yıllık tutar (TL)
2006	14.000
2007	15.000
2008	16.000
2009	17.900
2010	18.000
2011	19.000
2012	20.000
2013	21.000
2014	21.000
2015	23.000
2016	24.000
2017	24.000
2018	27.000
2019	33.000
2020	40.000
2021	43.000
2022	58.000
2023	129.000

15.7 Değer artış kazançlarında istisna tutarı

(Menkul kıymetlerden elde edilen kazançlar hariç)

Kazancın sağlandığı yıl	Yıllık tutar (TL)
2006	6.000
2007	6.400
2008	6.800
2009	7.600
2010	7.700
2011	8.000
2012	8.800
2013	9.400
2014	9.700
2015	10.600
2016	11.000
2017	11.000
2018	12.000
2019	14.800
2020	18.000
2021	19.000
2022	25.000
2023	55.000

15.8 Engellilik indirimi tutarları

Engellilik derecesi	İndirim tutarı (TL)
Birinci derece engelliler için	4.400
İkinci derece engelliler için	2.600
Üçüncü derece engelliler için	1.100

15.9 Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi üst sınırı

Beyannamenin verildiği yıl	İndirim tutarı (TL)
2018	1.000.000
2019	1.200.000
2020	1.400.000
2021	1.500.000
2022	2.000.000
2023	4.400.000

15.10 Basit usule tabi olmanın şartları**15.10.1 Genel şartlar**

- Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak,
- İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde, emsal kira bedelinin, kiralanmış olması halinde ise yıllık kira bedelinin, büyükşehir belediye sınırları içinde 35.000 TL'yi, diğer yerlerde de 22.000 TL'yi aşmaması,
- Ticari, zirai ve mesleki faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olmamak.

15.10.2 Özel şartlar

- Alım satım yapanların yıllık alımları tutarı 440.000 TL'yi, satışları tutarı da 700.000 TL'yi aşmamalıdır.
- Alım satım haricindekileri yapanların ise, yıllık gayrisafi iş hasılatları 220.000 TL'yi aşmamalıdır.
- Alım satım ile diğer işlerin beraber yapılması halinde, yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamı 440.000 TL'yi aşmamalıdır.

15.11 Gelir vergisinden istisna günlük ulaşım bedeli (işverence servis imkânı sağlanmadığı durumda)

Uygulandığı dönem	Tutar (TL-KDV hariç)
01.01.2020-31.12.2020	12,00
01.01.2021-31.12.2021	13,00
01.01.2022-30.06.2022	17,00
01.07.2022-31.12.2022	25,50
01.01.2023-31.12.2023	56,00

15.12 Binek otomobil giderlerine ilişkin sınırlamalar (Ticari kazanç, kurum kazancı ve serbest meslek kazançlarında)**15.12.1 Gider kabul edilebilecek aylık kira sınırı (GVK 40/1)**

Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
2020	5.500
2021	6.000
2022	8.000
2023	17.000

15.12.2 İktisabında gider kabul edilebilecek ÖTV ve KDV tutarı (GVK 40/1)

Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
2020	140.000
2021	150.000
2022	200.000
2023	440.000

15.12.3 Amortismanı gider kabul edilebilecek iktisap bedeli (GVK 40/7)

Uygulandığı dönem	Tutar (TL)	
	ÖTV ve KDV hariç ilk iktisap bedeli	ÖTV ve KDV dahil iktisap bedeli
2020	160.000	300.000
2021	170.000	320.000
2022	230.000	430.000
2023	500.000	950.000

15.13 Nakdi sermaye indirimi faiz oranları

Yıl	Oran (%)
2015	14,65
2016	13,57
2017	17,06
2018	27,04
2019	12,02
2020	19,62
2021	24,51
2022	13,54

15.14 Usulsüzlük cezaları-VUK md. 352

Mükellef grupları	Birinci derece usulsüzlükler için (TL)	İkinci derece usulsüzlükler için (TL)
Sermaye şirketleri	700,00	370,00
Sermaye şirketleri dışında kalan birinci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı	420,00	210,00
İkinci sınıf tüccarlar	210,00	95,00
Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	95,00	55,00
Kazancı basit usulde tespit edilenler	55,00	26,00
Gelir vergisinden muaf esnaf	26,00	15,00

Yukarıda belirtilen usulsüzlük fiilleri, aynı zamanda, mükellefin dönem vergi matrahının re'sen takdirini de gerektiriyorsa, tabloda gösterilen ceza tutarları 2 kat olarak uygulanmaktadır.

15.15 Özel usulsüzlük cezaları-VUK md. 353

Özel usulsüzlük filleri	Ceza (TL)
1- Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dahil olmak üzere fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu verilmemesi, alınmaması, elektronik olarak düzenlenmesi gereken belgelerin kağıt olarak düzenlenmesi halinde, belgede yazılması gereken meblağın %10'u	Her bir belge için 2.200 TL'den az olamaz
- Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza	1.100.000
2- Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dahil olmak üzere perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması veya bulundurulmaması, elektronik olarak düzenlenmesi gereken bu belgelerin kağıt olarak düzenlenmesi	2.200
- Her bir belge nevine ilişkin olarak her bir tespit için toplam ceza	110.000
- Her bir belge nevine ilişkin bir takvim yılı içinde kesilecek toplam ceza	1.100.000
3- Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; bulundurulmaması, günü gününe kayıt yapılmaması, yetkililere ibraz edilmemesi ve levha bulundurma, asma mecburiyetine uyulmaması	1.100
4- Belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ilişkin kural ve standartlara uyulmaması	26.000
5- Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerde kullanıma zorunluluğu getirilen vergi numarasını kullanmaksızın işlem yapanlara her bir işlem için	1.300
6- Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine	4.200
- Bu bent uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek toplam özel usulsüzlük cezası	840.000
7- 4358 sayılı Kanun uyarınca vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri, belirlenen standartlarda ve zamanda yerine getirmeyenlere	5.500
8- Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddenin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına	4.200
9. Tasdik raporu ibraz şartı getirilen mükellef adına	
Alt sınır	150.000
Üst sınır	1.500.000

Yukarıda belirtilen özel usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geliyorsa vergi ziyasının gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinin 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin (nihai tüketiciler); fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma bileti almadıklarının tespit edilmesi halinde bunlara 440 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

15.16 Özel usulsüzlük cezaları-VUK mük. md. 355**15.16.1 VUK 107/A maddesiyle getirilen zorunluluklara (elektronik tebliğat) uymayanlar**

Mükellef	Ceza tutarı (TL)
Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı	4.400
İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler	2.200
Yukarıda belirtilenler dışında kalanlar	1.180

15.16.2 Diğer zorunluluklara uymayanlar (Bilgi vermeme, elektronik bildirim ve beyannamelerin verilmemesi, ödeme ve tahsilatların banka ve finans kurumları aracılığıyla yapılma zorunluluğuna uyulmaması gibi)

Mükellef	Ceza tutarı (TL)
Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı	7.500
İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler	3.700
Yukarıda belirtilenler dışında kalanlar	1.900

15.17 Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları

Uygulandığı dönem	Aylık oran (%)
02.12.2000 - 28.03.2001	5,00
29.03.2001 - 30.01.2002	10,00
31.01.2002 - 11.11.2003	7,00
12.11.2003 - 01.03.2005	4,00
02.03.2005 - 20.04.2006	3,00
21.04.2006 - 18.11.2009	2,50
19.11.2009 - 18.10.2010	1,95
19.10.2010 - 04.09.2018	1,40
05.09.2018 - 30.06.2019	2,00
01.07.2019 - 01.10.2019	2,50
02.10.2019 - 29.12.2019	2,00
30.12.2019 - 20.07.2022	1,60
21.07.2022 tarihinden itibaren	2,50

15.18 Tecil faizi oranları

Uygulandığı dönem	Aylık oran (%)
21.12.2000 - 30.03.2001	36
31.03.2001 - 01.02.2002	72
02.02.2002 - 11.11.2003	60
12.11.2003 - 03.03.2005	36
04.03.2005 - 27.04.2006	30
28.04.2006 - 20.11.2009	24
21.11.2009 - 20.10.2010	19
21.10.2010 - 05.09.2018	12
06.09.2018 - 24.10.2019	22
25.10.2019 - 29.12.2019	19
30.12.2019 - 20.07.2022	15
21.07.2022 tarihinden itibaren	24

15.19 Yeniden değerlendirme oranları

Yıl	Oran (%)
2006	7,8
2007	7,2
2008	12,0
2009	2,2
2010	7,7
2011	10,26
2012	7,8
2013	3,93
2014	10,11
2015	5,58
2016	3,83
2017	14,47
2018	23,73
2019	22,58
2020	9,11
2021	36,20
2022	122,93

15.20 Fatura düzenleme ve amortisman sınırı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2006	520
2007	560
2008	600
2009	670
2010	680
2011	700
2012	770
2013	800
2014	800
2015	880
2016	900
2017	900
2018	1.000
2019	1.200
2020	1.400
2021	1.500
2022	2.000
2023	4.400

15.21 Bilanço usulüne göre defter tutma hadleri

Yıllar	Yıllık alışlar (TL)	Yıllık satışlar (TL)	Yıllık gayrisafi iş hasılatı (TL)	İş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarı toplamı (TL)
2006	96.000	130.000	52.000	96.000
2007	100.000	140.000	56.000	100.000
2008	107.000	160.000	60.000	107.000
2009	119.000	168.000	67.000	119.000
2010	120.000	170.000	68.000	120.000
2011	129.000	180.000	70.000	129.000
2012	140.000	190.000	77.000	140.000
2013	150.000	200.000	80.000	150.000
2014	150.000	200.000	80.000	150.000
2015	160.000	220.000	88.000	160.000
2016	168.000	230.000	90.000	168.000
2017	170.000	230.000	90.000	170.000
2018	190.000	260.000	100.000	190.000
2019	230.000	320.000	120.000	230.000
2020	280.000	390.000	140.000	280.000
2021	300.000	420.000	150.000	300.000
2022	400.000	570.000	200.000	400.000
2023	890.000	1.270.000	440.000	890.000

15.22 Reeskont ve avans işlemlerinde uygulanan iskonto ve faiz oranları

Uygulandığı dönem	İskonto faiz oranı (%)	Avans faiz oranı (%)	Reeskont oranı (%)*
30.12.2010-28.12.2011	14,00	15,00	15,00
29.12.2011-18.06.2012	17,00	17,75	17,75
19.06.2012-19.12.2012	16,00	16,50	16,50
20.12.2012-20.06.2013	13,50	13,75	13,75
21.06.2013-26.12.2013	9,50	11,00	11,00
27.12.2013-13.12.2014	10,25	11,75	11,75
14.12.2014-30.12.2016	9,00	10,50	10,50
31.12.2016-28.06.2018	8,75	9,75	9,75
29.06.2018-10.10.2019	18,50	19,50	19,50
11.10.2019-20.12.2019	17,25	18,25	18,25
21.12.2019-12.06.2020	12,75	13,75	13,75
13.06.2020-18.12.2020	9,00	10,00	10,00
19.12.2020-30.12.2021	15,75	16,75	16,75
31.12.2021-30.12.2022	14,75	15,75	15,75
31.12.2022'den itibaren	9,75	10,75	10,75

* Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan reeskont işlemlerinde senette veya vadeli çekte faiz oranının belirtilmediği durumlarda bu oranın kullanılması gerekmektedir. (238 seri numaralı VUK Genel Tebliği)

15.23 Şüpheli alacak alt sınırı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2021	3.000
2022	4.000
2023	8.900

15.24 Veraset ve intikal vergisi istisna tutarları

Evlâtlıklar dâhil fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	1.015.747 TL
Fûruğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	2.032.742 TL
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	23.387 TL
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişler ile 5602 sayılı Kanun'da tanımlanan şans oyunlarında kazanılan ikramiyelerde	23.387 TL

15.25 Aylık net asgari ücret hesaplaması

Ödeme/kesinti türü	01.07.2022-31.12.2022	01.01.2023-31.12.2023
Brüt asgari ücret	6.471,00	10.008,00
Sosyal güvenlik primi işçi payı (%14)	905,94	1.401,12
İşsizlik sigortası primi işçi payı (%1)	64,71	100,08
Gelir vergisi matrahı	0,00	8.506,80
Kesilecek gelir vergisi	0,00	0,00
Damga vergisi	0,00	0,00
Kesintiler toplamı	970,65	1.501,20
Net asgari ücret	5.500,35	8.506,80

15.26 Yıllık asgari ücret tutarları

Uygulandığı yıl	Brüt tutar (TL)
2008	7.482,60
2009	8.154,00
2010	8.937,00
2011	9.801,00
2012	10.962,00
2013	12.000,60
2014	13.230,00
2015	14.850,00
2016	19.764,00
2017	21.330,00
2018	24.354,00
2019	30.700,80
2020	35.316,00
2021	42.930,00
2022	68.850,00
2023	120.096,00

15.27 Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları

Uygulandığı dönem	Alt sınır (TL)	Üst sınır (TL)
01.07.2022-31.12.2022	6.471,00	48.532,50
01.01.2023-31.12.2023	10.008,00	75.060,00

15.28 TÜİK yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) listesi

Dönem	Yİ-ÜFE	Dönem	Yİ-ÜFE	Dönem	Yİ-ÜFE
Ocak 2014	229,10	Ocak 2017	284,99	Ocak 2020	462,42
Şubat 2014	232,27	Şubat 2017	288,59	Şubat 2020	464,64
Mart 2014	233,98	Mart 2017	291,58	Mart 2020	468,69
Nisan 2014	234,18	Nisan 2017	293,79	Nisan 2020	474,69
Mayıs 2014	232,96	Mayıs 2017	295,31	Mayıs 2020	482,02
Haziran 2014	233,09	Haziran 2017	295,52	Haziran 2020	485,37
Temmuz 2014	234,79	Temmuz 2017	297,65	Temmuz 2020	490,33
Ağustos 2014	235,78	Ağustos 2017	300,18	Ağustos 2020	501,85
Eylül 2014	237,79	Eylül 2017	300,90	Eylül 2020	515,13
Ekim 2014	239,97	Ekim 2017	306,04	Ekim 2020	533,44
Kasım 2014	237,65	Kasım 2017	312,21	Kasım 2020	555,18
Aralık 2014	235,84	Aralık 2017	316,48	Aralık 2020	568,27
Ocak 2015	236,61	Ocak 2018	319,60	Ocak 2021	583,38
Şubat 2015	239,46	Şubat 2018	328,17	Şubat 2021	590,52
Mart 2015	241,97	Mart 2018	333,21	Mart 2021	614,93
Nisan 2015	245,42	Nisan 2018	341,88	Nisan 2021	641,63
Mayıs 2015	248,15	Mayıs 2018	354,85	Mayıs 2021	666,79
Haziran 2015	248,78	Haziran 2018	365,60	Haziran 2021	693,54
Temmuz 2015	247,99	Temmuz 2018	372,06	Temmuz 2021	710,61
Ağustos 2015	250,43	Ağustos 2018	396,62	Ağustos 2021	730,28
Eylül 2015	254,25	Eylül 2018	439,78	Eylül 2021	741,58
Ekim 2015	253,74	Ekim 2018	443,78	Ekim 2021	780,45
Kasım 2015	250,13	Kasım 2018	432,55	Kasım 2021	858,43
Aralık 2015	249,31	Aralık 2018	422,94	Aralık 2021	1.022,25
Ocak 2016	250,67	Ocak 2019	424,86	Ocak 2022	1.129,03
Şubat 2016	250,16	Şubat 2019	425,26	Şubat 2022	1.210,60
Mart 2016	251,17	Mart 2019	431,98	Mart 2022	1.321,90
Nisan 2016	252,47	Nisan 2019	444,85	Nisan 2022	1.423,27
Mayıs 2016	256,21	Mayıs 2019	456,74	Mayıs 2022	1.548,01
Haziran 2016	257,27	Haziran 2019	457,16	Haziran 2022	1.652,75
Temmuz 2016	257,81	Temmuz 2019	452,63	Temmuz 2022	1.738,21
Ağustos 2016	258,01	Ağustos 2019	449,96	Ağustos 2022	1.780,05
Eylül 2016	258,77	Eylül 2019	450,55	Eylül 2022	1.865,09
Ekim 2016	260,94	Ekim 2019	451,31	Ekim 2022	2.011,13
Kasım 2016	266,16	Kasım 2019	450,97	Kasım 2022	2.026,08
Aralık 2016	274,09	Aralık 2019	454,08	Aralık 2022	2.021,19

EY | Daha iyi bir çalışma dünyası oluşturmak

EY olarak amacımız; müşterilerimiz, çalışanlarımız ve toplum için değer yaratırken aynı zamanda sermaye piyasalarında güvenin ve daha iyi bir çalışma dünyasının oluşmasına katkıda bulunmaktır.

Dünya çapında 150'den fazla ülkede, sahip olduğumuz veri ve teknoloji ile hizmet veren ekiplerimizle, denetimde güveni sağlarken müşterilerimizin gelişmesine ve dönüşmesine destek oluyoruz.

Bağımsız denetim, danışmanlık, hukuk, kurumsal finansman, strateji ve vergi hizmetlerimizle iş dünyasının karşılaştığı zorluklara yeni çözümler sunacak doğru soruları soruyoruz.

EY adı küresel organizasyonu temsil eder ve Ernst & Young Global Limited'in her biri ayrı birer tüzel kişiliğe sahip olan, bir veya daha çok, üye firmasını temsil edebilir. Sınırlı sorumlu bir Birleşik Krallık şirketi olan Ernst & Young Global Limited müşteri hizmeti sunmamaktadır. Kişisel Verileri Koruma Kanunu (KVKK) kapsamında; EY'in kişisel verileri nasıl topladığı, kullandığı ve bireylerin sahip olduğu haklara dair bilgilere [ey.com/tr_tr/privacy-statement](https://www.ey.com/tr_tr/privacy-statement) adresinden ulaşabilirsiniz. EY üye şirketleri yerel kanunların yasakladığı bölgelerde hukuk hizmeti sunmaz. Daha fazla bilgi için lütfen [ey.com](https://www.ey.com) adresini ziyaret edin.

© 2023 EY Türkiye.
Tüm Hakları Saklıdır.

[ey.com/tr](https://www.ey.com/tr)
[vergidegundem.com](https://www.vergidegundem.com)
facebook.com/ErnstYoungTurkiye
instagram.com/eyturkiye
twitter.com/EY_Turkiye