

# Vergi Harcamaları Raporu 2016



## BAKAN SUNUŐU



2002 yılından bu yana ülkemizde ekonomik istikrarı sağlayan, hızla büyüme ve kalkınmamıza imkan veren önemli yapısal reformları gerçekleştirdik. Bu reformlar sayesinde ülkemiz düşük-orta gelir grubundan yüksek-orta gelir grubuna yükseldi.

Yüksek istihdam artışı sağlandı. Gelir dağılımı iyileşti. Enflasyon tek haneye geriledi. Kamu maliyesi ve bankacılık sistemimiz dünyada iyi örnekler arasına girdi.

Bu reformları hayata geçirirken kamu maliyesini reformların hem bir parçası hem de etkin bir aracı olarak kullandık. Maliye politikamızı; ekonomimizin büyümesi, ülkemizin kalkınması, vatandaşımızın daha yüksek ve adil gelir düzeyine erişmesi amacıyla uyguladık. Buna bağlı olarak gelir politikalarımızı; yatırımları, üretimi ve istihdamı teşvik edecek, ekonominin rekabet gücünü geliştirecek, yurt içi tasarrufları artıracak, bölgesel gelişmişlik farklılıklarını azaltacak ve sosyal adaleti pekiştirecek şekilde yürüttük.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile vazgeçilen vergi gelirin kamuoynuna açıklanmasını ve böylelikle kamu maliyesinde şeffaflık ve hesap verebilirliği sağlayan vergi harcaması müessesesini hayata geçirdik. Ekonomimizin büyümesi, nitelikli istihdam ve katma değeri yüksek yatırımların teşvik edilmesi, sosyal adaletin pekiştirilmesi için yaptığımız kamu harcamalarının yanısıra vergi harcamalarını da etkin bir şekilde ölçmeye ve değerlendirmeye başladık.

Bakanlığımız tarafından 5018 sayılı Kanun kapsamındaki ilk raporumuzu 2007 yılında yayınladık. Bu çerçevede ilgili kanunlarda yer alan vergi istisna, muafiyet ve indirimleri nedeniyle oluşan vergi harcamalarını tahmin ettik. Akabinde

her yıl vergi harcaması tahminlerini ilgili yıl Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa ekledik.

Aradan geçen dönem itibarıyla gelişen, değişen ve yenilenen vergi sistemleri ve anlayışlarına bağlı olarak Vergi Harcaması Raporunun güncellenmesi ve daha detaylı bir vergi harcaması raporu hazırlanması ihtiyacı doğmuştur.

Raporumuzda iyi ülke uygulamalarını dikkate alarak, vergi ve diğer kanunlarımızda yer alan vergi harcamalarını kapsamlı bir değerlendirmeye tabi tuttuk. Vergi harcaması olarak nitelendirilen düzenlemelerin, bunlardan yararlananların ve vazgeçilen vergi tutarının belirlenmesine yönelik kapsamlı bir çalışmayı hayata geçirdik.

Böylece uygulamakta olduğumuz maliye politikalarının şeffaflığını ve hesap verebilirliğini artırarak vergi politikalarında karar alma sürecine katkı sağladık. Ayrıca, vergi sistemimiz ve uygulamalarımızın daha etkin ve verimli bir şekilde değerlendirilmesine imkân sağladık.

Bu çalışmada emeği geçen Bakanlık personeline teşekkür eder; çalışmaların çıktılarının kamuoyu ile tüm ilgililere faydalar sağlamasını dilerim.

**Naci AĞBAL**  
**Maliye Bakanı**

## İÇİNDEKİLER

<b>KISALTMALAR .....</b>	<b>X</b>
<b>TABLolar LİSTESİ.....</b>	<b>xii</b>
<b>GİRİŞ .....</b>	<b>1</b>
<b>BİRİNCİ BÖLÜM .....</b>	<b>4</b>
<b>VERGİ HARCAMASININ TANIMI VE SINIFLANDIRILMASI İLE VERGİ HARCAMALARININ TAHMİN EDİLMESİ VE RAPORLANMASI.....</b>	<b>4</b>
<b>1.1.Vergi Harcamasının Tanımı .....</b>	<b>4</b>
<b>1.2.Vergi Harcamalarının Tahmin Edilmesi ve Raporlanması .....</b>	<b>9</b>
<b>İKİNCİ BÖLÜM.....</b>	<b>12</b>
<b>BAZI OECD VE AB ÜLKELERİNDE VERGİ HARCAMASI UYGULAMASI.....</b>	<b>12</b>
<b>2.1. Vergi Harcamalarının İzlenmesi .....</b>	<b>12</b>
<b>2.2. Ülke Uygulamaları.....</b>	<b>13</b>
2.2.1. ABD.....	13
2.2.2. Almanya .....	13
2.2.4. Avustralya.....	14
2.2.3. Avusturya .....	15
2.2.5. Belçika.....	15
2.2.6. Fransa .....	15
2.2.7. Hollanda .....	16
2.2.8. İngiltere.....	17

2.2.9. İspanya.....	18
2.2.10. İtalya.....	19
2.2.11. Japonya.....	19
2.2.12. Kanada.....	20
<b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....</b>	<b>22</b>
<b>TÜRKİYE'DE VERGİ HARCAMALARINA İLİŞKİN HÜKÜMLER.....</b>	<b>22</b>
<b>3.1. Vergi Harcamalarının Hesaplanmasında Esas Alınan Kriterler .....</b>	<b>22</b>
<b>3.2. Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamaları.....</b>	<b>24</b>
3.2.1. Vergiden Muaf Esnaf (Madde 9).....	24
3.2.2. Diplomat Muafılığı ve Ücret İstisnası (Madde 15, 16 ).....	27
3.2.3. Serbest Meslek Kazançlarında ve PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası (Madde 18, Mükerrer Madde 18) .....	28
3.2.4. Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası (Madde 20) .....	30
3.2.5. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası (Mükerrer Madde 20).....	32
3.2.6. Gayrimenkul ve Haklarda İstisna (Madde 21).....	35
3.2.7. Menkul Sermaye İratlarında İstisna (Madde 22) .....	37
3.2.8. Ücretlerde İstisnalar (Madde 23).....	41
3.2.9. Gider Karşılıklarında İstisnalar (Madde 24).....	46
3.2.10. Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar (Madde 25).....	47

3.2.11. Vatan Hizmetleri Yardımlarında, Teçhizat ve Tayin Bedellerinde ve Tahsil ve Tatbikat Ödemelerinde İstisnalar (Madde 26, 27, 28) .....	49
3.2.12. Teşvik İkramiye ve Mükâfatları (Madde 29).....	51
3.2.13. Sergi ve Panayır İstisnası (Madde 30) .....	52
3.2.14. Engellilik İndirimi (Madde 31).....	53
3.2.15. Asgari Geçim İndirimi (Madde 32) .....	55
3.2.16. Yurtdışına Hizmet Veren İşletmelerde İndirim (Madde 33) .....	57
3.2.17. Gerçek Ücretler (Madde 63).....	60
3.2.18. Diğer Ücretler (Madde 64) .....	62
3.2.19. Serbest Meslek Kazançları ( Madde 66/5).....	64
3.2.20. Değer Artış Kazançları (Mükerrer Madde 80) .....	65
3.2.21. Toplama Yapılmayan Haller (Madde 86).....	66
3.2.22. Diğer İndirimler (Madde 89 ) .....	71
3.2.23. Menkul Kıymet ve Diğer Sermaye Piyasası Araçları (Geçici Madde 67)..	78
3.2.24. Jokey, Jokey Yamakları ve Bunların Antrenörlerine Ödenen Ücretler (Geçici Madde 68).....	89
3.2.25. Yatırım İndirimi (Geçici Madde 69) .....	91
3.2.26. Sporculara Yapılan Ücret Ödemeleri (Geçici Madde 72) .....	93
3.2.27. Hizmet Erbabına Ar-Ge Desteği (Geçici Madde 75) .....	95
3.2.28. Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Faaliyetleri (Geçici Madde 76) .....	98

3.2.29. Yatırım Teşvik Belgesi Gelir Vergisi Stopajı Desteği (Geçici Madde 80)....	100
3.2.30. Bireysel Katılım Yatırımcı Desteği (Geçici Madde 82) .....	102
3.2.31. EXPO 2016 Antalya Ajansına Yapılan Yardımlar (Geçici Madde 83)....	106
<b>3.3. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamaları .....</b>	<b>107</b>
3.3.1. Muafiyetler (Madde 4 ).....	107
3.3.2. İstisnalar (Madde 5).....	113
3.3.3. Yabancı Fon Kazançlarının Vergilendirilmesi (Madde 5/A) .....	132
3.3.4. Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna (Madde 5/B).....	136
3.3.5. Diğer İndirimler (Madde 10) .....	140
3.3.6. İndirimli Kurumlar Vergisi (Madde 32/A).....	154
3.3.7. Diğer Bazı Muafiyetler (Geçici Madde 2 ).....	160
3.3.8. İndirimli Kurumlar Vergisi (Geçici Madde 4 ).....	163
<b>3.4. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamaları.....</b>	<b>165</b>
3.4.1.Serbest Bölgelere Yapılan Mal Teslimi ile Buradaki Müşteriler için Yapılan Fason Hizmetler.....	165
3.4.2.Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna.....	167
3.4.3. İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimi (Madde 14).....	176
3.4.4. İthalat İstisnası (Madde 16) .....	177
3.4.5. Sosyal ve Askerî Amaçlı İstisnalar ile Diğer İstisnalar (Madde 17) .....	179

3.4.6. Vergi İndirimi (Madde 28, 29) .....	186
3.4.7. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Verilen Teslim ve Hizmetler (Geçici Madde 20).....	190
3.4.8. Milli Eğitim Bakanlığına Bilgisayar ve Donanımlarının Bedelsiz Teslimleri ile Bunlara İlişkin Yazılım Teslimi ve Hizmetleri (Geçici Madde 23) .....	191
3.4.9. Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimi (Geçici Madde 28)...	193
3.4.10. 3996 Sayılı Kanuna Göre Yap-İşlet-Devret veya 3359 Sayılı Kanun ile 652 Sayılı Kararnameye Göre Kiralama Karşılığı Yapıtılan Projelerde KDV İstisnası (Geçici Madde 29).....	194
3.4.11. Büyük Yatırımlara İlişkin İstisna (Geçici Madde 30) .....	196
3.4.12. Bireysel Emeklilik Sistemine Katılım Amaçlı Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satışları (Geçici Madde 31).....	198
3.4.13. Taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumuna Devir ve Teslimi ile Bu Taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumu Tarafından Devir ve Teslimleri (Geçici Madde 33).....	199
3.4.14. Transit Petrol Boru Hattı Projelerinin İnşa Ve Modernizasyonu (Geçici Madde 34).....	201
<b>3.5. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamaları .....</b>	<b>203</b>
3.5.1. Diğer İstisnalar (Madde 7).....	203
3.5.2. İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimi (Madde 7/A) .....	212
3.5.3. (I) Sayılı Listenin (B) Cetvelindeki Malların Bu Listeye Dâhil Olmayan Malların İmalinde Kullanılması (Madde 8, BKK 2012/3792) .....	214
3.5.4. (I) Sayılı Listenin (B) Cetvelinde Yer Alan Malların Aynı Cetvelde Yer Alan Malların ve Baz Yağların İhracata Konu Edilecek Madeni Yağ veya Yağlama Müstahzarı İmalinde Kullanılması ( BKK 2012/3792 ) .....	217
3.5.5. Kabotaj Hattında Yakıt İstisnası (BKK 2003/5868).....	219



3.5.6. Hava Yakıtlarına İlişkin Uygulama (BKK 2011/1435).....	222
3.5.7. Aerosol Üretiminde Kullanılan Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.) Teslimleri (BKK 2014/6881).....	223
3.5.8. Elektrik Üreticilerine Fuel Oil ve Motorin Teslimi ( Geçici Madde 5).....	225
3.5.9. Ticari Amaçlı Yolcu ve Yük Taşımacılığında Kullanılan Taşıtların İktisabı (Geçici Madde 7).....	227
3.5.10. Biyoetanol ile Harmanlanmış Benzin Teslimleri (BKK 2005/8704) .....	230
3.5.11. İhraç Edilecek Elektrik Üretiminde Kullanılacak Fuel-Oil Teslimi (BKK 2006/10798).....	232
3.5.12. Etilen Üretimi için L.P.G. Teslimleri (BKK 2008/14061) .....	233
3.5.13. Oto Biodizel ile Harmanlanmış Motorin Teslimleri (BKK 2013/5595)...	234
3.5.14. (A) Cetvelindeki Diğer Mallara İlişkin Sıfır ÖTV Tutarlı Teslimler (BKK'lar) .....	238
<b>3.6. Diğer Kanunlarda Yer Alan ve Uygulaması Yaygın Olan Vergi Harcamaları.....</b>	<b>239</b>
3.6.1. 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu (Geçici Madde 3).....	239
3.6.2. 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (Geçici Madde 2).....	242
3.6.3. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna (4490 Sayılı Kanun Madde 12) .....	246
3.6.4. 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun.....	248
3.6.5. İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) Kapsamında Yapılacak Teslim ve Hizmetler (6111 sayılı Kanun Geçici Madde 16) .....	256

3.6.6.Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanunun (6550 Sayılı Kanun Geçici Madde 1) .....	257
3.6.7. 6745 Sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.....	260
<b>DÖRDÜNCÜ BÖLÜM .....</b>	<b>264</b>
<b>DEĞERLENDİRME .....</b>	<b>264</b>
<b>4.1. Genel Değerlendirme .....</b>	<b>264</b>
<b>4.2. Temel Ekonomik Göstergeler .....</b>	<b>267</b>
<b>4.3. Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa Eklenen Vergi Harcaması Tahminleri .....</b>	<b>270</b>
<b>4.4. Vergi Harcaması Çalışması Sonucunda Yapılan Tespitler .....</b>	<b>273</b>
<b>SONUÇ .....</b>	<b>280</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>282</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>285</b>
<b>EK I-1 GELİR VERGİSİ UYGULAMASINDAKİ VERGİ HARCAMALARI LİSTESİ .....</b>	<b>286</b>
<b>EK I-2 KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDAKİ VERGİ HARCAMALARI LİSTESİ .....</b>	<b>296</b>
<b>EK I-3 KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASINDAKİ VERGİ HARCAMALARI LİSTESİ .....</b>	<b>302</b>
<b>EK I-4 ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMASINDAKİ VERGİ HARCAMALARI LİSTESİ .....</b>	<b>307</b>
<b>EK I-5 DİĞER VERGİ KANUNLARINDAKİ VERGİ HARCAMALARI HÜKÜMLERİ .....</b>	<b>309</b>
<b>EK II-1 VERGİ HARCAMASI KALEMLERİNİN FONKSİYONEL SINIFLANDIRILMASI .....</b>	<b>339</b>
<b>EK II-2 VERGİ HARCAMASI KALEMLERİNİN HESAPLAMA YÖNTEMLERİ İLE KISITLAR TABLOSU .....</b>	<b>364</b>
<b>EK II-3 İLK 5 VERGİ HARCAMA MADDELERİ .....</b>	<b>374</b>

## KISALTMALAR

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>Ar-Ge</b>	: Araştırma Geliştirme
<b>BES</b>	: Bireysel Emeklilik Sistemi
<b>BKK</b>	: Bakanlar Kurulu Kararı
<b>DHMİ</b>	: Devlet Hava Meydanları İşletmesi
<b>DTO</b>	: Deniz Ticaret Odası
<b>EGO</b>	: Ankara Elektrik, Havagazı ve Otobüs İşletme Müessesesi
<b>ESHOT</b>	: İzmir Elektrik Su Havagazı Otobüs ve Trolleybüs
<b>GİB</b>	: Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>GSYH</b>	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
<b>GTİP</b>	: Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
<b>GVK</b>	: Gelir Vergisi Kanunu
<b>IMF</b>	: International Monetary Fund
<b>İETT</b>	: İstanbul Elektrik Tramvay ve Tünel İşletmeleri
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KDVK</b>	: Katma Değer Vergisi Kanunu
<b>KHK</b>	: Kanun Hükümünde Kararname
<b>KVK</b>	: Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>LPG</b>	: Likit Petrol Gazı

<b>OECD</b>	: Organisation for Economic Co-operation and Development
<b>OVP</b>	: Orta Vadeli Program
<b>OYAK</b>	: Ordu Yardımlaşma Kurumu
<b>ÖTV</b>	: Özel Tüketim Vergisi
<b>PTT</b>	: Posta ve Telgraf Teşkilatı
<b>SGK</b>	: Sosyal Güvenlik Kurumu
<b>TİM</b>	: Türkiye İhracatçılar Meclisi
<b>TL</b>	: Türk Lirası
<b>TOKİ</b>	: Toplu Konut İdaresi
<b>TÜBİTAK</b>	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
<b>TÜİK</b>	: Türkiye İstatistik Kurumu
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu

## TABLolar LİSTESİ

Tablo 3.1. Bölgesel Teşvik Uygulamaları Kapsamında Uygulanacak Olan Vergi İndirim Oranları ve Yatırıma Katkı Oranları .....	158
Tablo 3.2. Büyük Ölçekli Yatırımlar için Uygulanacak Olan Vergi İndirim Oranları ve Yatırıma Katkı Oranları .....	159
Tablo 4.1. 2015-2019 Dönemi Temel Makro Veriler .....	267
Tablo 4.2. 2015- 2019 Dönemi Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi (Yıllık).....	268
Tablo 4.3. 2015-2019 Dönemi Vergi Gelirleri .....	269
Tablo 4.4. 2015-2016 Dönemi Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa Eklenen Vergi Harcaması Tahminleri.....	270
Tablo 4.5. 2015-2016 Dönemi Vergi Harcaması Tahminlerinin GSYH'ye Oranı .....	271
Tablo 4.6. 2015-2016 Dönemi Vergi Harcaması Tahminlerinin Genel Bütçe Vergi Gelirlerine Oranı .....	271
Tablo 4.7. 2015-2016 Dönemi Vergi Harcaması Tahminlerinin Merkezi Yönetim Bütçe Giderlerine Oranı .....	272
Tablo 4.8. 2012-2018 Dönemi Vergi Harcaması Tahmin Edilen Kalem Sayısı.....	272
Tablo 4.9. 2015 Dönemi Yeni Belirlemeye Göre Vergi Harcaması Kalemi Sayısı.....	274
Tablo 4.10. 2015-2019 Dönemi Yeni Belirlemeye Göre Vergi Harcaması Gerçekleşmesi ve Tahminleri.....	275
Tablo 4.11. 2015-2019 Dönemi Yeni Belirlemeye Göre Vergi Harcaması Gerçekleşmesi ve Tahminlerinin GSYH'ye Oranı.....	276
Tablo 4.12. 2015-2019 Dönemi Yeni Belirlemeye Göre Vergi Harcaması Gerçekleşmesi ve Tahminlerinin Vergi Gelirlerine Oranı .....	277

Tablo 4.13. 2015 Yılı Vergi Harcaması Gerçekleşmesinin Aynı Vergi Türünden Tahsilata Oranı ..... 278

Tablo 4.14. 2015-2019 Dönemi Yeni Belirlemeye Göre Vergi Harcaması Gerçekleşmesi ve Tahmininin Bütçe Giderlerine Oranı ..... 278

## GİRİŞ

Vergi sisteminin temel işlevi devletin kamu harcamalarını finanse etmek için gerekli gelirleri sağlamaktır. Diğer taraftan vergi sistemi ekonomik ve sosyal hedeflere ulaşmak için maliye politikası aracı olarak doğrudan veya dolaylı bir şekilde kullanılabilir<sup>1</sup>. Devlet, doğrudan harcama yapmak yerine vergi sistemini kullanarak belirli ekonomik ve sosyal amaçlarını daha etkin ve hızlı bir şekilde gerçekleştirmek için, belirlenen bir sektöre, meslek veya mükellef gruplarına ya da faaliyete destek olmak amacıyla kanunda tanımlı veya kanunun verdiği yetki çerçevesinde sınırları belirlenmiş vergisel ayrıcalıklar uygulayabilir. Vergi harcaması olarak adlandırılan bu uygulamalar vergi muafiyeti, vergi istisnası, düşük oran uygulaması, verginin mahsubu ve vergi ertelenmesi gibi şekillerde olabilir.

Bu bağlamda vergi harcaması belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için, kanunun öngördüğü standart vergi yapısı ile uyumlu olmayan ve genele ilişkin düzenlemelerden ayrıcalıklı olarak, kanuni bir hükümden kaynaklanan vergi geliri kaybı veya ertelenmesi şeklinde kamu politikası hedeflerine ulaşmak için kullanılan araçlardan biridir.

Dünyada vergi harcaması 1960'lı yıllarda ortaya çıkan bir kavram iken ülkemizde 2000'li yıllarda önem kazanmaya başlamıştır. Bu çerçevede Maliye Bakanlığı bünyesinde ilk vergi harcaması raporu 2001 yılında yayınlamış olmakla birlikte, vergi harcaması müessesesi 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mevzuatımızda yerini almıştır.

Bu yasal düzenlemeden sonra 2006 yılından itibaren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK), 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunu ve

---

<sup>1</sup> Örneğin; yeni vergi türlerinin ihdası, mevcutların kaldırılması, verginin kapsamının genişletilmesi-daraltılması, vergi oranlarının artırılması-düşürülmesi, belirli bölgeler, faaliyetler ve mükellef grupları için düşük vergi oranlarının uygulanması, vergi muafiyet ve istisnalarına yer verilmesi, kesintiler ve vergi ertelemeleri gibi uygulamalar bu kapsamda kullanılabilir.

diğer bazı kanunlarda yer alan istisna, muafiyet ve indirimlerden veri temin edilebilenlerden oluşturulan vergi harcamaları listesi her yıl bütçe eki olarak hazırlanıp açıklanmaktadır.

2007 yılında 5018 Sayılı Kanuna istinaden Vergi Harcaması Raporu yayınlanmıştır. Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan bu raporda; kanunlarda yer alan vergi istisna, muafiyet ve indirimleri nedeniyle oluşacak vergi harcamaları tahmin edilmiştir.

Aradan geçen dönem itibarıyla bu raporun güncellenmesi ihtiyacı doğmuştur. 2016 yılında yayınladığımız bu raporda; ulusal ve uluslararası vergi sistemleri ve mevzuatlarında meydana gelen değişiklikler incelenip, OECD ve Avrupa ülkeleri uygulamaları dikkate alınarak kapsamlı bir çalışma gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda vergi harcaması çalışmamızda örnek ülke uygulamaları incelenmiş, uluslararası kurum ve kuruluşların çalışma ve değerlendirmeleri dikkate alınmış, birçok akademisyen ve yazarın kitap ve makaleleri taranarak, vergi harcaması metodolojisi oluşturulmuştur.

Bu çalışmamızda geniş bir veri setine ulaşarak vergi harcamalarının daha detaylı ve iyi tahmin edilmesine de imkan sağlanmıştır. Böylece vergi harcamaları olarak tanımlanan vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri bu raporda çok daha kapsamlı bir şekilde değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

Ülkemiz için 2015-2019 yılları vergi harcaması gerçekleşme ve tahmin tutarları başta Gelir İdaresi Başkanlığı verileri olmak üzere, ilgili bakanlık kurum, kuruluş ve sivil toplum örgütlerinden elde edilebilen veriler çerçevesinde, vergi harcaması olmamış olsaydı, mükellefin davranışında ya da ekonomik aktivitede değişiklik olmadığı farz edilmek suretiyle “*vazgeçilen gelir yöntemi*” ile hesaplanmıştır.

Ayrıca uluslararası kuruluşların önerileri ışığında vergi harcamaları; sosyal ve ekonomik amacı, büyüklüğü, bütçe gider harcamalarına göreceliği ve tahmin yönteminin güvenilirliği açısından sınıflandırılmıştır. Böylece vergi harcamaları raporunun niteliği ve şeffaflığı artırılmıştır. Bu çalışmalar vergi harcamalarının



etkinliği ve verimliliği, hangi ekonomik ve sosyal faaliyetlerin teşvik edildiği, hangi kesimin, grubun ve/veya sektörun desteklendiği yönünden yapılacak analizler için de önem arz etmektedir.

Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan bu çalışmada, birinci bölümde vergi harcaması kavramının tanımı ve sınıflandırılması ile vergi harcamalarının tahmin edilmesi ve raporlanması hakkında bilgi verilmiş, ikinci bölümde bazı OECD ve Avrupa ülkelerindeki vergi harcaması uygulamalarına kısaca değinilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise Türkiye’de vergi kanunlarında ve diğer bazı ilgili kanunlarda yer alan vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar vergi türleri itibarıyla maddeler halinde açıklanmıştır. Ayrıca birçok ülkede olduğu gibi savunma ve askeri amaçlı vergi muafiyet ve istisnaları, uluslararası antlaşma ve yükümlülüklerden doğan vergi uygulamaları vergi harcaması kapsamı dışında tutulmuştur. Dördüncü bölümde ise tahmin edilen ve gerçekleşen vergi harcaması tutarlarının GSYH’ye, vergi gelirlerine, vergi tahsilatına, bütçe giderlerine oranı değerlendirilmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ HARCAMASININ TANIMI VE SINIFLANDIRILMASI İLE VERGİ HARCAMALARININ TAHMİN EDİLMESİ VE RAPORLANMASI

#### 1.1.Vergi Harcamasının Tanımı

Küresel çerçevede vergi harcamaları konusunda genel anlamda birliktelik olmakla birlikte; vergi harcamalarının tanımı konusunda ülkeler arasında farklı görüşler yer almaktadır. En geniş anlamda vergi harcamasının tanımı “Standart Vergi Sistemi” nden (benchmark) sapmalar olarak bilinmektedir ve bu konuda uluslararası uzlaşa söz konusudur. Ancak her bir istisna, muafiyet, indirim, mahsup gibi vergi harcamasını doğuran uygulamaların vergi harcaması olup olmadığına ilişkin ayrıntıda görüş farklılıkları bulunmaktadır. Bir uygulama, bir ülkede vergi harcaması sayılırken başka bir ülkede standart vergi sisteminin bir unsuruymuş gibi değerlendirilebilmektedir. Dolayısıyla ülkelerin belirlemiş oldukları standart vergi sistemine ilişkin varsayımlara ve yorumlara göre vergi harcamaları değişebilmekte, bazı vergi istisnası, muafiyeti ve indirimleri vergi harcaması kapsamı dışında kalabilmektedir.

Vergi harcamalarını her bir düzenleme açısından tanımlamak, bazı vergi uygulamalarının “benchmark” veya onun istisnası olarak sınıflandırılmasının zorluğu nedeniyle kolay olmamaktadır. Bazı ülke ve uluslararası kuruluşların vergi harcaması tanımları şu şekildedir:

- ABD, Vergi Komitesi tarafından yapılan ayrıntılı normal yapıdan sapmaları vergi harcaması olarak kabul etmektedir.
- Avustralya, var olan sistemi benchmark kabul etmekte ve bunun dışında kalanları vergi harcaması olarak nitelendirmektedir.

- Kanada, benchmark sistemini detaylı olarak tanımlayarak bundan sapmaları vergi harcaması olarak kabul etmektedir.
- Dünya Bankası, norm veya benchmark haricinde bir indirim olarak vergi harcamasını tanımlamaktadır.
- IMF, vergi harcamalarını seçici hükümler sebebiyle vazgeçilen gelir olarak sınıflandırmaktadır.
- OECD'ye göre ise standart orandan saptmaya sebep olan vergi hükümleri vergi harcaması olarak kabul edilmektedir.

Küresel normlar çerçevesinde vergi harcamasını, bazı sosyal ve ekonomik amaçları gerçekleştirmek üzere vergi alınmaması yoluyla devlet için gelir kaybına sebep olan, bazı mükellefler veya mükellef olması gerekenler için ise tanıdığı ayrıcalıklı uygulamalar nedeniyle vergisel yükümlülük ve sorumlulukları azaltan veya ortadan kaldıran, kanunlar, düzenlemeler ve uygulamalar olarak tanımlamaktayız.

Uygulamada vergi harcamaları genel olarak vergi muafiyet ve istisnaları, indirimler, mahsuplar, düşük vergi oranı ve vergi ertelemesinden oluşmaktadır.

**Muafiyet;** Standart vergi yapısında esas itibarıyla kendileri için vergi borcu doğması öngörülmüş olduğu halde, kanunen veya kanunun verdiği yetki kapsamında belirli gerçek ve tüzel kişi, mükellef veya meslek gruplarının kısmen ya da tamamen, devamlı ya da geçici bir şekilde vergisel sorumluluk dışında tutulmasıdır.

**İstisna;** Standart vergi yapısında esas itibarıyla vergilendirilmesi öngörülen bir konunun, gelirin, servetin, mal teslimi ve hizmet ifasının, kıymetin, evrakin ve işlemlerin kısmen ya da tamamen, devamlı ya da geçici bir şekilde vergi dışında tutulmasıdır.

**İndirim;** Ekonomik ya da sosyal amaçlarla, belirli şartlar altında mükelleflerin vergi matrahlarına ulaşırken, brüt vergilendirilebilir gelirleri üzerinden

belli tutarlarda eksiltmeler yapılmasıdır. İndirimler daha çok beyannameler üzerinde yapılmaktadır.

**Mahsup ve İade;** Ödenecek vergi tutarına ulaşmak için çeşitli şekillerde daha önce ödemesi yapılmış bir tutarın, hesaplanan vergi tutarından indirilmesi ve çeşitli şekillerde mahsup edilemeyen tutarın iade edilmesidir.

**İndirimli Vergi Oranı;** Kanunen veya kanunun verdiği yetki kapsamında belirli kişi, mükellef ve faaliyet grubu yararına, vergi tarifesinde yer alan standart vergi oranının düşürülmesidir.

**Vergi Ertelemesi;** Hesaplanan ve ödenecek aşamaya gelmiş olan bir verginin belirli bir zaman dönemi için ödenmemesi şeklinde uygulanmasıdır.

Bu çerçevede vergi harcamalarının belirlenmesinde asli iki unsur ön plana çıkmaktadır. Bunlardan birincisi belirli ekonomik ve sosyal amacın varlığı, ikincisi ise bu amaçları gerçekleştirmek üzere vazgeçilen gelirdir. Vergi kanunlarında yer alan hükümlerin vergi harcaması mı yoksa standart bir vergi yapısının unsuru mu olduğunun ayrımının belirlenmesi kapsamlı çalışmalar gerektiren ve zor karar verilen bir süreçtir. Uluslararası literatür ve ülke uygulamalarına bakıldığında bir ülkenin vergi harcaması olarak belirlediği bir hükmü başka bir ülke standart vergi yapısının bir unsuru olarak kabul edebilmektedir. Vergi harcamaları verginin türü, büyüklüğü, ayrıcalık tanıdığı mükellef grubu, sektörü veya konusu, bütçe sınıfları, politika hedefleri gibi kriterlere göre sınıflandırılabilir.

Vergi harcamalarına ilişkin çalışmalarda standart vergi uygulamaları “*benchmark*” olarak bilinir. Standart vergi uygulamaları kapsamına; verginin konusu, vergilendirme dönemi, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, vergi tevkifatı, vergi sisteminin işleyişine ilişkin indirim ve mahsuplar ile kazanç ve iradın elde edilmesi için yapılan giderlerin düşülmesi, genel oran yapısı ve vergi dilimleri, muhasebe kuralları, enflasyon düzeltmesi, zorunlu ödemelerin indirilebilmesi, idari uygulama

kolaylığına ilişkin hükümler ile çifte vergilendirmeyi önleme gibi uluslararası mali zorunluluklarla ilgili hükümler vb. girer. Buna göre vergi sistemi içerisindeki tüm imtiyaz unsurları vergi harcaması olarak sınıflandırılmamaktadır. Zira bunların bazıları vergi sisteminin yapısal unsurları olarak düşünülmektedir.

Dolayısıyla bir uygulamanın vergi harcaması olarak değerlendirilmesi için belirli ekonomik ve sosyal amacın varlığı, bu amaçları gerçekleştirmek üzere kanunen veya kanunun verdiği yetki çerçevesinde tahsil edilmeyen bir verginin olması ve bunun sonucunda belirli mükelleflere veya mükellef gruplarına ayrıcalıklı uygulama niteliğinde olan vergi ödenmemesinin veya daha az vergi ödenmesinin sağlanması gerekmektedir. Bu belirli mükellef veya mükellef gruplarına verginin iadesi şeklinde de olabilir.

Ancak eğer bir uygulama sadece belirli bir mükellef veya mükellef gruplarına ilişkin olmayıp, genele ilişkin bir düzenleme içeriyorsa bu vergi harcaması olarak kabul edilmeyecektir. Örneğin bir vergi kanununda düzenlenen oran indirimi, herhangi bir koşul ve şart aranmaksızın her mükellefe uygulanabiliyorsa veya uygulanma imkânı varsa bu şekildeki bir düzenleme vergi harcaması olarak değerlendirilmeyecektir. Yine aynı şekilde çifte vergilendirmeyi önleme antlaşmaları kapsamında ülkeler arasında belirli alanların vergi dışı bırakılması veya düşük oran uygulanması vergi harcaması olarak kabul edilmeyecektir. Bunlara benzer amortisman hesaplanması, karşılık ayrılması, zarar mahsubu, vergi mahsubu, gider indirimi standart vergi yapısının unsurlarıdır.

Örnek vermek gerekirse 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesinde yer alan esnaf muafılığı hükümleri belirli bir gelir düzeyinin altında yer alan esnafın vergi muafiyeti getirmiştir. Bu muafiyet hükmü gerçek anlamda vergilendirilmesi gereken bir gelir üzerinden vergi alınmamasını düzenlemektedir. Bu hüküm hem ekonomik hem de sosyal amaç içermekte olup, belirli bir mükellef grubundan vergi alınmamasını hedeflemekte ve dolayısıyla bir vergi harcaması olmaktadır.

Diğer taraftan aynı Kanun'un 25 inci maddesi ile ölüm, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar, sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler gibi gelir vergisinden müstesna edilen ödemeler, sosyal amaç içermiş olsa da standart vergi yapısıyla ilgili olduğundan vergi harcaması olarak değerlendirilmeyecektir. Çünkü bu ödemeler genel olarak daha önce yapılan ve vergilendirilen bir hizmetin karşılığı istisnai olarak yapılan ödemelerdir. Ayrıca sigortalılara yapılan ödemeler gibi uygulamalar belirli bir mükellef ve/veya mükellef grubu için ayrıcalıklı uygulama niteliği taşımamaktadır.

Burada özellikli olan iki uygulama söz konusudur. Bunlardan biri vergi erteleme diğeri ise vergi iade sistemidir. Her ikisi de vergi harcaması olarak değerlendirilmektedir. Ancak vergi iade sistemi çoğu zaman sisteminin işleyişiyle alakalı olarak ortaya çıkmakta, adil ve uygulanabilir bir vergi sistemi için öngörülmektedir. Örneğin dönem içerisinde ödenen geçici verginin, hesaplanan yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisinden mahsubu sonunda kalan tutarın iade edilmesi bir vergi harcaması değildir. Yine örneğin 3065 sayılı KDV Kanunu'nda, 4760 sayılı ÖTV Kanunu'nda düzenlenen ihracat istisnası, uluslararası vergi uygulamaları açısından zorunluluk içermiş olduğundan vergi harcaması olarak değerlendirilmemektedir. Diğer taraftan gelir ve kurumlar vergisinde istisnalar nedeniyle yıllık beyanname hesaplanan vergiden dönem içerisinde tevkif suretiyle ödenen verginin mahsubu sonucu iade çıkması vergi harcaması niteliğindedir. Buna göre iade sistemi standart vergi yapısının unsuru olmakta, ancak bazı özellikli durumlarda vergi harcaması niteliği taşımaktadır.

Ayrıca tecil-terkin düzenlemeleri dışında vergi erteleme, özellikle vazgeçilen gelir yöntemine göre yapılacak bir hesaplamada tamamıyla vergi harcaması olarak değerlendirilmemelidir. Çünkü ertelenen vergi nihai olarak yine tahsil edilmektedir. Burada sadece ertelemenin yapıldığı süre kadar bir verginin tahsilatı geciktirilmekte ve bu süre için hesaplanacak faiz tahsil edilmediği takdirde vergi harcamasına dönüşmektedir. Ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında verginin tahakkukunun gecikmesinde gecikme faizi veya pişmanlık zammı, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun kapsamında vergi

ödemelerinin taksitlendirilmesi ve ertelenmesinde tecil faizi, tahsili geciken alacaklar için gecikme zammı hesaplandığı ve tahsil edildiği için bu şekildeki vergi ertelemelerinde vergi harcaması oluşmayacaktır. Tecil-terkin düzenlemelerinin ise ilgili kanun ve madde uygulamaları kapsamında vergi harcaması niteliği ayrıca değerlendirilmelidir.

## **1.2.Vergi Harcamalarının Tahmin Edilmesi ve Raporlanması**

Bir ülkenin mevcut vergi kaynaklarının ne kadarından vergi topladığı, ne kadarını vergi dışı bıraktığı, vergi dışı kalan kısımlardan kimlerin yararlandığı, vergi dışı bırakmış olduğu bir kaynağın vergilendirilmesi halinde ne kadar ek vergi tahsil edeceği, uygulanan sosyo-ekonomik politikalar açısından önem arz etmektedir. Bu nedenle vergi harcamalarının neler olduğu, bu vergi harcamalarının maliyetinin ne kadar olduğunun bilinmesine yönelik çalışmalar yapılmaktadır.

Vergi harcaması dünyada 1960'lı yıllarda ortaya çıkan bir kavram olup ilk vergi harcaması raporu Almanya tarafından 1959 yılında hazırlanmıştır. Almanya'dan sonra ABD 1968, İspanya 1979, İngiltere 1979, Kanada 1997, Fransa 1980 ve Hollanda 1997 yıllarında vergi harcama raporları yayımlamaya başlamışlardır. Günümüzde OECD ülkelerinin tamamına yakınında vergi harcamaları raporu yayımlanmaktadır.

Avustralya, Avusturya, Belçika, Fransa, Almanya, Portekiz, İspanya, Türkiye ve ABD gibi OECD ülkelerinde vergi harcamaları raporu ve/veya tahmin tutarları ile listesinin hazırlanması yasal bir zorunluluktur. Bu ülkelerin çoğunda vergi harcaması raporları ile bütçe süreci sıkı bir şekilde ilişkilendirilmiştir.

Vergi harcamalarının raporlanması ülkeler arasında farklılıklar göstermektedir. Bazı ülkelerde uygulanan vergi istisnası, muafiyeti ve indirim kalemleri vergi harcaması olarak kabul edilirken, diğer bazı ülkelerde benchmark olarak tanımlanmaktadır. Bu farklılıklar da ülkelerdeki standart vergi sistemine

ilişkin varsayımlar ve yorumlardan kaynaklanmaktadır. Ülkelerin yayımlanmış oldukları vergi harcama raporlarında veri teminindeki güçlüklerden dolayı bazı vergi harcaması kalemlerine yer verilmemektedir. Yine bazı ülkeler vergi harcaması olarak sadece dolaysız vergileri dikkate alırken, bazıları dolaylı ve dolaysız vergileri dikkate alarak hesaplama yapmaktadır. Ancak genel olarak ana vergi düzenlemeleri dikkate alınmakta, veri temini güçlüğü ve hacim itibarıyla toplam içerisinde düşük kalmaları nedeniyle tali vergiler dikkate alınmamaktadır. Yine vergi harcamaları belirlenirken, ülkelerin büyük bir bölümü askeri ve savunma amaçlı vergi istisnalarını vergi harcamaları kapsamında değerlendirmemektedir.

Ayrıca tutarlarının önemli olmadığı düşünülen vergi harcama kalemlerinin tahminine yer verilmemesi de ülke vergi harcama raporlarında sık rastlanılan bir durumdur. Buradan ülkelerin vergi harcaması raporlarında tam ve eksiksiz vergi harcamaları tahminlerinin olmadığı ancak vergi harcamalarının ağırlığını oluşturan kalemlerin tahminleri üzerinde yoğunlaştıkları ve vergi harcaması hesaplama modellerini bunlar üzerine kurdukları anlaşılmaktadır.

Vergi harcamalarının tahmin edilmesinde birçok yöntem olmakla birlikte esas olarak üç yöntem kullanılmaktadır. Bunlar sırasıyla vazgeçilen gelir yöntemi, kazanılan gelir yöntemi ve eşdeğer harcama yöntemidir.

Vergi harcamaları ölçülürken genellikle birçok ülke tarafından; imtiyaz ortadan kaldırıldığında ve mükellefin ekonomik davranışı değişmediğinde tahsil edilebilecek vergiyi hesaplayan “vazgeçilen gelir (revenue forgone)” yöntemi kullanılır. Buna “ilk gelir kaybı (initial revenue loss)” da denir. Kazanılan gelir yaklaşımında (revenue gain approach) vergi harcaması kaldırıldığında ve mükellef davranışı da hesaba katılarak elde edilecek gelir artışı hesaplanır. Bireylerin davranışları dikkate alınmadığında bu iki yöntemde ölçümlene sonucunda elde edilecek değerler birbirine yakın veya aynı olacaktır. Harcama denkliği (outlay equivalence) yaklaşımında ise, mükelleflere vergi harcaması ile aynı faydayı sağlayacak bir harcama programının maliyeti tahmin edilmektedir.



Ulaşılabilir veriye sahip olan tüm OECD ülkeleri düzenli vergi harcamaları raporlarında vazgeçilen gelir yöntemini kullanmaktadır. Bunun sebebi davranışlardaki değişimlerin hesaba katılmasının zor olması ve her zaman vergi harcamasına denk bir harcama programının bulunmamasıdır.

Bu raporda da vergi harcamaları diğer birçok ülkede olduğu gibi vazgeçilen gelir yöntemini kullanılarak tahmin edilmiştir. 2015-2019 yılları vergi harcaması gerçekleşme ve tahmin tutarları başta Gelir İdaresi Başkanlığı verileri olmak üzere, ilgili bakanlık kurum, kuruluş ve sivil toplum örgütlerinden elde edilebilen veriler çerçevesinde, vergi harcaması olmamış olsaydı, mükellefin davranışında ya da ekonomik aktivitede değişiklik olmadığı farz edilmek suretiyle hesaplanmıştır.

Vergi harcamaları tahminleri, mali şeffaflığın ve hesap verebilirliğin artırılması, vergi sistemi işleyişinin etkinliğinin ölçülmesi, kaynakların verimli ve adil paylaşılmasının sağlanması, kamu mali yapısının güçlendirilmesi hedefleri göz önünde tutularak objektif kriterlere göre belirlenmelidir. Bu nedenle ülkemizde de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 15 inci maddesiyle vergi harcamalarının her yıl bütçe kanununda yer alması hüküm altına alınmıştır. Bu hükümle vergi harcamalarının bütçeye olan maliyeti ile vergi harcaması uygulamalarından yararlananlarla ilgili olarak ön fikir sağlanması amaçlanmıştır.

Buna göre, ana vergi kanunları olan 193 sayılı GVK, 5520 sayılı KVK, 3065 sayılı KDV Kanunu ve 4760 sayılı ÖTV Kanunu ile ilgili diğer önemli kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde yapılan düzenlemelere göre, vergi harcaması olarak değerlendirilen uygulamalara raporumuz içeriğinde ve eklerinde yer verilmiş ve buna göre 2015 yılı gerçekleşme rakamları tespit edilmeye çalışılmıştır. 2015 yılı için belirlenen gerçekleşme rakamları 2016-2019 yılları için makro büyüklüklerdeki değişikliğe paralel olarak tahmin edilmiştir. Bu tahminde orta vadeli programlarla belirlenen nominal GSYH'deki değişiklik önemli bir kriter olarak kullanılmıştır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### BAZI OECD VE AB ÜLKELERİNDE VERGİ HARCAMASI UYGULAMASI

#### 2.1. Vergi Harcamalarının İzlenmesi

Devletler kamu hizmetlerini yapmak ve bunun sonucu ortaya çıkan kamusal harcamaları karşılamak için kamu geliri elde etmek zorundadırlar. Kamu harcamalarının finansmanında, en sağlıklı kamu kaynağı vergilerdir. Devlet yürürlükte olan vergi kanunlarında vergilendirebileceği bazı alanları veya mükellef olarak yükümlülük yükleyebileceği bazı kişi ve grupları sosyal ve ekonomik amaçlar nedeniyle vergi dışı bırakmaktadır.

Birçok ülke vergi harcamalarını ya yasal mecburiyet nedeniyle ya da kamuoyuna bilgi vermek amacıyla çeşitli şekillerde raporlamakta ve/veya listelemektedir. Böylece vergi harcamaları normal harcama programları gibi izlenmektedir. Bu da şeffaflığa ve hesap verebilirliğe yardımcı olmakta ve kamuoyu denetimini sağlamaktadır.

Diğer taraftan vergi harcamalarının normal harcamalarla aynı şekilde bütçe kontrolüne tabi tutulması, vergi sistemi işleyişinin bir bütün olarak daha kapsamlı değerlendirilmesine, düzenleme yapmadaki amacın hala geçerli olup olmadığının tespitine ve verimli/verimsiz olan uygulamaların belirlenmesine imkan vermesi bakımından da önem arz etmektedir.

Ülkemizde vergi harcamaları 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında bütçe kanunlarına ekli cetvellerde düzenli olarak izlenmektedir. Belirli dönemlerde yayınlanan vergi harcamaları raporlarında da tahmin ve hesaplama yöntemlerine ilişkin detaylar açıklanmaktadır.

## **2.2. Ülke Uygulamaları**

### **2.2.1. ABD**

Vergi harcamaları; “özel bir dışlama, muafiyet veya gayrisafi gelirden kesinti sağlayan ya da özel bir kredi, tercihli bir vergi rejimi veya bir tecil sorumluluğu sağlayan federal vergi kanunlarının hükümlerine atfedilen gelir kayıpları” olarak yasal bir şekilde tanımlanmaktadır.

Amerika’da vergi harcamaları sadece merkezi hükümet vergileri için tanımlanmaktadır. Vergi harcamaları genellikle gelir ve kurumlar vergisi ile sınırlandırılır.

Vergi harcamaları raporu ABD’de vergi reformlarını şekillendirmek ve kamu açıklarını azaltmak amacıyla her yıl yasal zorunluluk olarak hazırlanmaktadır. Bu rapor bütçe sürecinin ayrılmaz parçası olarak değil, yıllık bütçe belgelerinin bir parçası olacak şekilde “Vazgeçilen Gelir, Harcama Eşdeğeri ve Bugünkü Değer Yöntemleri” kullanılarak hazırlanmaktadır. Değerlendirmeler, vergi harcaması varlığının bir sonucu olarak, mükellef davranışı veya ekonomik aktivitede herhangi bir değişiklik olmadığı varsayımı altında yapılır. Değerlendirmeler uzun dönem veya durağan durum etkilerinin mevcut değerlerinden ziyade yıllık nakit akışı içinde yapılmaktadır. Ayrıca her vergi harcaması, bağımsız değerlendirilmektedir.

### **2.2.2. Almanya**

Almanya’da vergi harcaması tanımı, yasal olarak belirlenmemiştir. Yasalar, ticari sektörlerle ve işletmelere yardımcı olmaktadır. Hane halkının yararlandığı hükümler; sadece özel sektöre veya iş sektörlerine dolaysız sübvansiyon olarak uygulandığı sürece vergi harcaması olarak kabul edilmektedir. Bu yüzden Almanya’nın vergi harcaması tanımı diğer ülkelerden oldukça farklıdır.

Almanya, vergi harcamaları ölçümünü geniş bir vergi çeşidi olarak yapmakla birlikte tüm vergiler vergi harcamasına sahip değildir. Merkezi hükümet, federal bütçe (Lander bütçesi) ve yerel hükümet makamlarından topladığı gelirlere feragat ettiklerini listelemektedir ve bu vergi harcamaları devletin her kademesine raporlanmaktadır. Vergi harcamaları tahminleri, her bir vergi harcamasının doğasına göre değişen farklı vergi kaynaklarına bağlanmaktadır. Doğrudan ödeme verileri, tahminler, resmi istatistiklere dayanmaktadır ve ticari istatistikler kullanılmaktadır. Vergi harcamaları raporu Almanya’da sübvansiyonları ve harcamaları azaltmak amacıyla, iki yılda bir yasal zorunluluk olarak hazırlanmaktadır. Rapor bütçenin bir parçası olarak sübvansiyon raporu adı altında “Vazgeçilen Gelir Yöntemi” kullanılarak hazırlanıp kamuoyuna açıklanmaktadır.

#### **2.2.4. Avustralya**

Avustralya’da vergi harcaması, “Belirli bir faaliyet ya da mükellef grubuna yarar sağlayan vergi ayrıcalığı” şeklinde tanımlanmıştır. Avustralya vergi harcamalarını, vergi istisnası, vergi kesintisi, vergi mahsubu, ayrıcalıklı vergi oranları ve vergi yükümlülüğünün ertelenmesini kapsayacak şekilde hesaplamaktadır.

Avustralya’da vergi harcamaları raporu; vergi harcamalarının değerini ölçmek, vergi sistemini onarmak ve kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla her yıl yasal zorunluluk olarak hazırlanmaktadır. Avustralya’da vergi harcamaları vazgeçilen gelir yöntemi kullanılarak hesaplanmaktadır. Ancak hükümet on büyük vergi harcaması kalemini hem kazanılan gelir yöntemi hem de vazgeçilen gelir yöntemini kullanarak hesaplamaktadır.

Avustralya’da birçok faaliyet alanında vergi harcaması söz konusudur. Vergi harcaması kalemleri, genel kamu hizmetleri, savunma, eğitim, sağlık, sosyal güvenlik ve sosyal yardımlaşma, konut ve sosyal tesisler, tarım, ormancılık ve balıkçılık, eğlence ve kültür, yakıt ve enerji, madencilik, üretim ve inşaat, ulaşım ve

iletişim, diğer ekonomik ilişkiler, diğer amaçlar şeklinde fonksiyon bazında hesaplanmaktadır.

### **2.2.3. Avusturya**

Vergi harcamaları raporu Avusturya’da vergi reformunu şekillendirmek, bütçe prosedürünü geliştirmek ve kolaylaştırmak amacıyla hazırlanmaktadır. Rapor mevzuatlarına göre her yıl yasal zorunluluk olarak “Sübvansiyon Raporu” nun bir eki olarak bütçe belgeleri arasında yayımlanmaktadır. Ülkede vergi harcamaları raporu “Vazgeçilen Gelir Yöntemi” kullanılarak hazırlanmaktadır.

### **2.2.5. Belçika**

Belçika’da vergi harcaması raporu gelir üzerindeki değişik etkilerin değerini ölçmek amacıyla, her yıl yasal bir zorunluluk olarak hazırlanmaktadır. Belçika yasalarına göre rapor bütçenin ekleri arasında bir doküman olarak yayımlanmaktadır. Rapor “Vazgeçilen Gelir Yöntemi” kullanılarak hazırlanmaktadır.

### **2.2.6. Fransa**

Fransa’da vergi harcamaları benchmark ya da norm olarak ifade edilen temel vergi hesaplama yöntemine göre devlet için daha düşük vergi gelirine sebep olan uygulamalar olarak ifade edilmiştir. Vergi harcamaları bireysel ve kurumsal gelir vergisi, servet vergisi, KDV, damga vergisi ve diğer dolaylı vergiler de dahil olmak üzere her vergi için tanımlanmıştır. Bazı kamu dokümanları, sosyal sigorta vergileri veya katkıları için vergi harcamalarını listeler. Vergi harcamaları sadece merkezi hükümet düzeyinde tanımlanırken son zamanlarda yerel vergiler için de listelenmektedir. Fransa, normu yasama amaçlarının bir yorumu olarak nitelendirir ve normun ana kriteri olarak bir vergi uygulamasından mükelleflerin çoğunun yararlanıp yararlanmadığı dikkate alınır. Buna göre Fransa vergi harcamalarını geniş

bir çerçeveden dikkate alır ve listeler. Ancak norm kapsamında olan bir uygulama sonradan vergi harcaması olabileceği gibi vergi harcaması olan bir uygulama da norm olarak değişebilir.

Fransa’da vergi harcama tahminleri, davranışsal tepkiler, ekonomik aktivitedeki değişiklikler ya da farklı hükümler arasındaki etkiler hesaba katılmadan doğrudan hükümet tarafından vazgeçilen gelirleri gösterir. Buna göre vergi harcama tahminleri, yürürlükten kaldırılması ile elde edilebilecek gelir miktarının kesin bir tahmini değildir ve vergi harcamalarının toplamı, ilgili hükümlerin toplam etkisini kesin olarak yansıtmaz. Sadece vergi harcaması olarak değerlendirilen hükümler tahmin edilebilir, normun bir parçası olan yapısal hükümler için bildirilmiş hiçbir tahmin bulunmamaktadır.

Vergi harcamaları, mükelleflerin istatistiksel benzeşmeleri ve diğer yöntemler kullanılarak ölçülür. Çoğu tahminin algılanan güvenilirliği “çok iyi”, “iyi” ya da “yaklaşık” ifadeleri kullanılarak ayrıca belirtilir. Raporda, vergi harcamalarının hesaplanamayanları, hesaplananların ise yararlananların sayısı belirtilir.

Fransa’da vergi harcamaları raporu bütçe prosedürünün geliştirilmesi ve bütçe sürecinin kolaylaştırılması amacıyla ayrı bir hükümet belgesi olarak sunulmaktadır. Yasal mevzuata göre her yıl vergi harcama raporu yayımlanmaktadır. Rapor “Vazgeçilen Gelir Yöntemi” kullanılarak hazırlanmaktadır.

### **2.2.7. Hollanda**

Hollanda vergi harcamalarını ulusal seviyede, işverenler ve çalışanlar için sosyal güvenlik primi dışındaki tüm vergilerden olacak şekilde hesaplamaktadır. Hollanda mevcut vergi sisteminin genel yapısını oranlar kullanarak belirtmiştir. Kişiler ve şirketlerin gelirini ayırmaktadır. Kişiler için ücret ve sermaye gelirlerine, katma değer vergisine ve motorlu taşıtlar vergisine sedüler sistemi uygulamaktadır. Farklı gelir türleri için farklı yöntemlerin kullanılması durumu vergi harcamalarının

çok küçük bir sayı olarak tanımlanmasına yol açmaktadır. Hollanda’da kriter olarak ödeme gücü alınmaktadır. Bu yüzden pek çok ülkede vergi harcaması olarak nitelendirilen hükümler Hollanda’da böyle değerlendirilmemektedir.

Hollanda vergi harcamalarının hesaplanmasında vazgeçilen gelir yöntemini kullanmaktadır. Tahminler vergi harcamalarının bulunmasının sonucunda vergi mükellefinin davranışlarında veya ekonomik aktivitelerinde değişiklik olmadığını varsaymaktadır. Her vergi harcaması bağımsız olarak değerlendirilmektedir

Hollanda’da vergi harcamaları raporu parlamentoyu bilgilendirmek ve alternatif bütçe göstermek amacıyla, her yıl, yasal zorunluluk olmadan bütçenin bir eki olarak yayımlanmaktadır.

### **2.2.8. İngiltere**

İngiltere’de vergi indirimleri (tax reliefs) üç kategoriye ayrılmaktadır. İlk kategoride, bazı mükellefleri, faaliyetleri, ürünleri ekonomik ve sosyal sebeplerle destekleme ve teşvik etme amacıyla olanlar “Vergi Harcamaları” olarak kabul edilenler, ikinci kategoride ise yapısal indirimler bulunmaktadır. Yapısal indirimler, vergi yapısının temel bir parçası olarak değerlendirilmektedir. Örneğin vergi yapısının artan oranlı olması için eşik kabul edilen değerler bu kategori içindedir. Bu iki tanım arasındaki çizgi her zaman kesin değildir. Bazı indirimler her ikisinin özelliklerini de gösterebilmektedir. Örneğin sermaye indirimleri normal amortismanı kapsadığı gibi hızlandırılmış amortismanı da kapsayabilir. İlk durum sistemin yapısal bir parçası iken ikinci durum vergi harcamasıdır. Bu sebeple “Yapısal ve Harcama Unsurlarını Birlikte Barındıranlar” adlı üçüncü bir kategori daha tanımlanmıştır. Bu üç kategori de uygulandıkları vergi türüne göre tekrar ayrıma tabidir.

İngiltere, gelir vergisinin analizi için, kurumlar vergisi ve sermaye kazançları üzerinde vergi indirimi olarak vergi harcamalarını tanımlar ve bu durum gelir vergisi sistemine bir referans olarak önerilmektedir.

İngiltere; vergi harcamalarını ölçmek için vazgeçilen gelir yöntemini kullanmaktadır. Bu yöntemde, her bir vergi harcaması ayrı olarak ve ayrıca hükümet harcama programları üzerindeki etkileri de bağımsız değerlendirilir. Vergi harcamalarının maliyetini değerlendirmenin yanı sıra bütçe harcamaları için de tahakkuk esasını kullanmaktadır.

Vergi indirimi ve istisnalarla birlikte oluşan gelir kaybı doğrudan gözlemlenemez. Değerlendirme yöntemleri, belli harcama veya gelir kategorileri için kesintiler veya muafiyetler olmadığında, kişilerin veya firmaların ödedikleri vergi miktarının hesaplanmasını kapsamaktadır.

İngiltere Ulusal Denetim Bürosu'nun yaptırdığı vergi harcamaları ve indirimlerinin tanımı ölçümü ve değerlemesi konulu bir çalışmada, vergi harcamalarının tanımlanmasında belirli karakteristikleri taşıması gerektiği öne sürülmüştür. Bu karakteristikler; i) sosyal veya ekonomik bir sebebi olması, ii) vergi yükümlülüğünü azaltması veya ertelenmesi, iii) belirli mükelleflere fayda sağlaması veya belirli faaliyetleri teşvik etmesi, iv) bir harcama programıyla değiştirilebilme potansiyeli olması, vb.) belirli şartlara veya faaliyetlere bağlı olması" olarak sıralanmıştır.

### **2.2.9. İspanya**

İspanya'da vergi harcamaları yönetmelik ya da yasa aracılığıyla tanımlanmamıştır. İspanyol Anayasasına göre, yıllık bütçede yer alan vergi harcamaları, vergi sisteminde merkezi hükümet vergi gelirlerini azaltan hükümler olarak ifade edilmekte ve aşağıda belirtilen üç önemli özelliği taşımaktadır:

- Vergi harcaması, temel vergi yapısından planlanmış sapmalardır.
- Vergi harcaması, bazı ekonomik ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesi için kullanılır.



- Vergi harcamaları belirli bir mükellef grubuna ya da ekonomik sektöre yönelik olmalıdır.

İspanya’da vergi harcamaları merkezi hükümet bünyesindeki vergiler için hesaplanmaktadır. Yerel yönetimdeki vergi harcamaları etkin bir şekilde tanımlanmamış ve hesaplanmamıştır. Bu kapsamda gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, tüketim vergisi, sigorta primi üzerinden alınan vergiler ve merkezi hükümet gelirleri için vergi harcaması hesaplanmaktadır. Tüketim vergisi ile ilgili sadece hidrokarbon üzerinden alınan vergiler ile alkol ve alkollü içecekler üzerinden alınan vergilere ilişkin vergi harcaması hesaplanmaktadır.

İspanya’da vergi harcamaları raporu vergi sisteminin daha etkin işleyebilmesi amacıyla, bütçe sürecinin zorunlu bir parçası olarak vazgeçilen gelir yöntemi kullanılarak hazırlanmaktadır.

#### **2.2.10. İtalya**

İtalya’da vergi harcamaları raporu vergi harcamalarının değerini ölçmek amacıyla, düzensiz olarak hazırlanmaktadır. Rapor bütçe sürecinden bağımsız ayrı bir belge olarak yayımlanmaktadır. Vergi harcaması raporu hazırlanmasında vergi harcamalarının maliyet, nesnel ölçütler ve bütçe ile tutarlılığı açısından da değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. Rapor “Vazgeçilen Gelir Yöntemi” kullanılarak hazırlanmaktadır.

#### **2.2.11. Japonya**

Japonya yasal olarak vergi harcamalarını ‘Özel Vergi Tedbirleri’ olarak tanımlamıştır. Özel Vergi Tedbirleri, bazı başka politik amaçların takibi için Japonya’nın temel vergi prensiplerinden (eşitlik, tarafsızlık, basitlik) muafiyet alan hükümlerdir. Özel Vergi Tedbirleri, kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve

intikal vergisi, içki vergisi ve benzin vergisi için hesaplanmaktadır. Özel Vergi Tedbirleri, yerel vergiler için de hesaplanmaktadır.

Japonya, benchmark vergi sistemi tanımından ziyade temel vergi ilkeleriyle karşılaştırmalı olarak Özel Vergi Tedbirleri tanımı yapmaktadır. Özel Vergi Tedbirleri, sadece gelir tahminlerine dayanmaktadır. Harcama rakamları ya da net bugünkü değer metodu gelecek yıllar için vergi harcaması hesaplamalarında kullanılmaz.

Maliye Bakanlığı yetkililerin sorumluluğunda, Özel Vergi Tedbirlerinin etkisini de kapsayan vergi geliri tahmininde, genellikle Ulusal Vergi Kuruluşu tarafından derlenen büyük hacimli vergi istatistikleri kullanılır. Vergi tahminleri için temel kaynaklar, Yıllık Ulusal Vergi Kuruluşları İstatistiğinde (NTA) yer alan vergi beyannamelerindeki ulaşılabilir verileri temel alan bütünleşmiş verilere dayanmaktadır. Ulusal Hesap Sistemi gibi diğer ekonomik istatistikler gerekli ve uygun olduğunda kullanılmaktadır. Japonya vergi harcamalarını yıllık olarak raporlamaktadır.

### **2.2.12. Kanada**

Kanada vergi harcamalarını benchmark vergi sisteminden sapma olarak tanımlamaktadır. Benchmark vergi sistemi ise vergi sisteminde var olan vergi oranları ve dilimleri, vergilendirme birimi, vergilendirme zamanı, gelirin hesaplanmasında enflasyon düzeltmeleri ve kurumsal kaynaklı gelirlerin çifte vergilendirilmesini önleyen ya da azaltan önlemleri içerir. Vergi harcama tahminleri kişisel ve kurumsal gelir vergisi ile mal ve hizmet vergisini (Goods and Services Tax, GST) kapsayacak şekilde yapılır. Merkezi yönetim bu tahminleri federal vergi gelirleri için yaparken bazı yerel yönetimler kendisi için ayrı tahminler yapmaktadır.

Vergi harcamaları raporu Kanada'da parlamentoyu ve kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla yasal bir hüküm olmamasına rağmen her yıl

yayımlanmaktadır. Kanada’da vergi harcamaları bütçe süreci ile ilişkilendirilmemiş olup, bütçe öncesi danışma amaçlı olarak hazırlanmaktadır. Kanada’da vergi harcaması raporu hazırlanmasında federal gelir vergisi ve GST sisteminin analizi ile bütçe öncesi bilgilendirme amaçlanmıştır. Rapor “Vazgeçilen Gelir Yöntemi” kullanılarak hazırlanmaktadır. Kullanılan yöntemeye göre vergi harcaması olmamış olsaydı mükellefin davranışında ya da ekonomik aktivitesinde değişiklik olmadığı farz edilir. Her bir vergi harcaması bağımsız olarak değerlendirilir. Beyanname bilgileri ve bununla bağlantılı veriler, araştırmalar ve yönetsel dokümanlar hesaplamalarda kaynak olarak kullanılır. Kanada, vergi harcamaları raporunda hesaplamaları ve tahminleri geçen 5 yıl, içinde bulunulan yıl ve gelecek 2 yıl olarak toplam 8 yıllık bir süreç için yapar. Her dört yılda bir ayrıntılı liste yayınlanır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE’DE VERGİ HARCAMALARINA İLİŞKİN HÜKÜMLER

#### 3.1. Vergi Harcamalarının Hesaplanmasında Esas Alınan Kriterler

Bu bölümde vergi harcamalarının önemli bir kısmını oluşturan 193 sayılı GVK, 5520 sayılı KVK, 3065 sayılı KDV Kanunu ve 4760 sayılı ÖTV Kanunu ile diğer bazı önemli kanun ve Bakanlar Kurulu Kararları ile düzenlenen vergi istisnalarından, muafiyet ve indirimlerinden, vergi iadelerinden vergi harcaması oldukları düşünülenler, ilgili kanun başlığı altında madde numaralarına göre sıralanmıştır. Ancak bazı düzenlemeler vergi harcaması niteliğinde olmasa da örneklendirme açısından raporda yer verilmek suretiyle vergi harcaması olmama nedenleri açıklanmıştır. Her bir madde hükmünün ve uygulamasının altında vergi harcaması olarak kabul edilme nedeni ve bunun nasıl hesaplanacağı ayrıca belirtilmiştir.

Vergi harcaması olarak değerlendirilen düzenlemelerin 2015 yılı gerçekleşme tutarları, diğer yıllar için ise tahmin tutarları ile diğer vergi kanunlarında yer alan vergi harcamasına ilişkin hükümler ve vergi kanunları dışındaki kanunlarda yer alan hükümlere ise rapor ekinde **(EK:1)** yer verilmiştir. Yine Ek:1’de, kullanılan verinin güvenilirliği ve kalitesine göre “çok iyi”, “iyi” ya da “yaklaşık” ifadeleri kullanılarak gerçekleşme/tahmin tutarlarının dereceleri ayrıca belirtilmiştir.

Vergi harcaması niteliğinde olan her bir kanun kapsamındaki tutarı büyük düzenlemeler ile özellikli uygulamalara ilişkin kısa değerlendirmeler ve vergi harcamalarının fonksiyonel dağılımı ile yapılan hesaplamalarda kullanılan yöntem ve kısıtlamalar rapor ekinde **(EK:2)** açıklanmıştır. Öte yandan birçok ülkede olduğu gibi bu çalışmada da savunma ve askeri amaçlı vergi istisnaları ile uluslararası antlaşmalara bağlı olan uygulamalar vergi harcaması kapsamına alınmamıştır.

Vergi harcamasının hesaplanmasında, belirli ekonomik ve sosyal amacın varlığı, bu amaçları gerçekleştirmek üzere kanunen veya kanunun verdiği yetki çerçevesinde tahsil edilmeyen bir verginin olması ve bunun sonucunda belirli mükelleflere veya mükellef gruplarına, sektörlere veya gelir gruplarına ayrıcalıklı uygulama niteliğinde olan vergi ödenmemesinin veya daha az vergi ödenmesinin sağlanması dikkate alınarak, vazgeçilen gelir yöntemi benimsenmiştir.

Bu koşullar olmakla birlikte eğer bir uygulama sadece belirli bir mükellef veya mükellef gruplarına, sektörlere veya gelir gruplarına ilişkin olmayıp, genele ilişkin bir düzenleme içeriyorsa ve yine uygulama taraflar açısından bir ilave kazanıma dönüşmüyorsa, bu vergi harcaması olarak kabul edilmemiştir.

## 3.2. Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamaları

Bu başlık altında GVK'da yer alan vergi harcamaları hakkında bilgi verilecektir.

### 3.2.1. Vergiden Muaf Esnaf (Madde 9)

GVK'nın 9 uncu maddesinde düzenlenen esnaf muafılığı müessesesi ile çok küçük çapta iş yapan, kazancı ile ancak geçimini sağlayan, gelir seviyesi yeterli olmayan kişilerin vergiden muaf tutulmaları sağlanmakta, bu muafiyetten vergi ödevlerini yerine getirmekte güçlük çekecek olan kişilerin yararlandırılması amaçlanmaktadır. Buna göre:

*“MADDE 9-Ticaret ve sanat erbabından aşağıda yazılı şekil ve suretle çalışanlar gelir vergisinden muaftır.*

*1. Motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir iş yeri açmaksızın perakende ticaret ile iştigal edenler (Giyim eşyalarıyla zati ve süs eşyaları, değeri yüksek olan ev eşyaları ile pazar takibi suretiyle gıda, bakkaliye ve temizlik maddelerini ve sabit iş yerlerinin önünde sergi açmak suretiyle o iş yerlerinde satışı yapılan aynı neviden malları satanlar hariç);*

*2. Bir iş yeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya müstehlike iş yapan hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hamallar gibi küçük sanat erbabı;*

*3. Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir iş yeri açmak suretiyle yapanlardan 47'nci maddede yazılı şartları haiz bulunanlar (51'inci madde şümulüne girenler bu muafiyetten faydalanamazlar);*

4. Nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya (50 rüsum tonilato dahil) kadar makinesiz veya motorsuz nakil vasıtaları işletenler; hayvanla veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar (Bu bentte yazılı ölçüler, birlikte yaşayan eşlerle velayet altındaki çocuklar hakkında veya ortaklık halindeki işletmelerde, bu kimselerin veya ortaklığın işlettiği vasıtalar toplu olarak nazara alınmak suretiyle tespit edilir);

5. Ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutat hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler

6. Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamûlleri, kırpıntı deriden üretilen mamûller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın satanlar. Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muafliktan faydalanmaya engel değildir.

7. Ticari işletmelere ait atıkları mutat olarak veya belli aralıklarla satın alanlar hariç olmak üzere, bir işyeri açmaksızın kendi nam ve hesabına münhasıran kapı kapı dolaşmak suretiyle her türlü hurda maddeyi toplayarak veya satın alarak bu malların ticaretini yapanlara veya tekrar işleyenlere satanlar;

8. Bu Kanununun 47 nci maddesinde yazılı şartları haiz olanlardan kendi ürettikleri ürünleri satanlara münhasır olmak üzere el dokuma işleri, bakır

*işlemeciliği, çini ve çömlek yapımı, sedef kakma ve ahşap oyma işleri, kaşıkcılık, bastonculuk, semercilik, yazmacılık, yorgancılık, keçecilik, lüle ve oltu taşı işçiliği, çarıkçılık, yemenicilik, oyacılık ve bunlar gibi geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kollarında faaliyette bulunanlar;*

*9. Yukarıdaki bentlerde sözü edilen işlere benzerlik gösterdikleri Maliye Bakanlığınca kabul edilen ticaret ve sanat işleri ile iştigal edenler.*

*Ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısı ile gerçek usûlde Gelir Vergisine tâbi olanlar ile yukarıda sayılan işleri Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanlar esnaf muaflığından faydalanamazlar.*

*Esnaf muaflığından faydalananlar faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mallara ve giderlerine ilişkin, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden aldıkları belgeleri saklamak zorundadırlar.*

*Bir işyeri açmaksızın münhasıran gezici olarak, milli piyango bileti satanlar ile 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlar yukarıdaki şartlarla sınırlı olmaksızın gelir vergisinden muaftır.*

*Esnaf muaflığına ilişkin şartları taşıyanlara talepleri halinde vergi dairesince Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi verilir. Bu belgenin şekil ve muhtevasının tayin ve tespiti ile iptali ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.*

*Bu muaflığın, 94 üncü madde uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümulü yoktur.” şeklinde belirleme yapılmıştır.*



Düşük gelir grubunda genelde el emeğine dayalı olarak faaliyette bulunan, ekonomik ve sosyal yönden zayıf olan esnafı koruma amaçlı konulan bu muafiyet, aynı zamanda verginin tahsili için katlanılacak maliyetin tahsil tutarından fazla olabileceği dikkate alınarak düzenlenmiştir. Esnaf muaflığından yararlananlara mal ve hizmet satışlarında yapılan ödemelerden 94 üncü maddenin birinci fıkrası (13) numaralı bendi kapsamında, % 2, % 5 ve % 10 oranlarında gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır. Esnaf muaflığından yararlananların vergi harcaması tutarının tespitinde, bunların elde edebilecekleri net kar veya kazanç üzerinden GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında mal ve hizmet satışlarında bunlara yapılan ödemelerden kesilen ve vergi dairesine beyan edilerek ödenen söz konusu tutarların mahsup edilmesi ve böylece vergi harcaması niteliğindeki vazgeçilen vergi geliri tutarının belirlenmesi gerekmektedir. Eğer 94 üncü madde kapsamında tevkif edilen vergi 103 üncü maddeye göre hesaplanan vergiden fazla ise vergi harcaması oluşmayacaktır.

### **3.2.2.Diplomat Muaflığı ve Ücret İstisnası (Madde 15, 16 )**

GVK'nın 15 ve 16 ncı maddelerinde düzenlenmiş olan diplomat muaflığı ve bununla bağlantılı ücret istisnası uluslararası düzenleme niteliği taşımakta olup karşılıklılık esasına göre uygulanmaktadır. Buna göre;

*“MADDE 15-Yabancı Devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisinden muaftırlar. Bu muaflığın menkul sermaye iradı üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiye şümulü yoktur.”*

*“MADDE 16- Yabancı elçilik ve konsoloslukların 15 inci maddeye girmeyen memur ve hizmetlilerinin yalnız bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler*

*karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisinden istisna edilir.” şeklinde düzenleme yapılmıştır.*

Karşılıklılık esasına göre uluslararası uygulama niteliğinde olan bu düzenlemeler nedeniyle vazgeçilen gelir vergisi, vergi harcaması mahiyetinde değildir.

### **3.2.3. Serbest Meslek Kazançlarında ve PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası (Madde 18, Mükerrer Madde 18)**

Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan, bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılan serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olarak GVK'nın 18 inci maddesinde düzenlenen serbest meslek kazançları istisnası, hasıllata uygulanan bir istisna olup, özellikle kültürel ve sanatsal faaliyetlerin desteklenmesi, bunlarla iştigal edenlerin ayrıca vergisel mecburiyetlerini yerine getirmede kolaylık sağlanması amacıyla düzenlenmiştir. Buna göre;

*“MADDE 18-Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.*

*Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir.*

*Yukarıda yazılı kazançların arızî olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez. Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.” şeklinde belirlenmiştir.*

Serbest meslek kazançları istisnasında sosyal amaç ön plandadır. Madde ile ülkemizin kültürel zenginliklerini korumak ve geliştirmek, fikir ve sanat eserlerini teşvik etmek, kaybolmaya yüz tutmuş meslekleri yaşatmak, sanatı ve sanatçıyı desteklemek, bilgisayar programcılığının gelişmesini sağlamak ve kazancı belirli bir tutarı aşmayan bazı serbest meslek erbabını daha basit bir şekilde vergilendirmek amacıyla müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı, senarist, mucit gibi kişiler ve bunların kanuni mirasçılarının söz konusu eser ve buluşlardan elde ettikleri gelirler vergiden istisna edilmektedir.

GVK'nın Mükerrer 18'inci maddesinde düzenlenen PTT acenteleri kazanç istisnasında ise sosyal ve ekonomik amaç birlikte hedeflenmiştir. Buna göre:

*“MÜKERRER MADDE 18-PTT acentalığı faaliyetinden elde edilen kazançlar, gelir vergisinden müstesnadır. Bu kazanç istisnasının, bu kanunun 94' üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.”* şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Madde ile, PTT acentelerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisna edilmekte; ancak bu gelirlerin tevkifat suretiyle vergilendirilmeleri sağlanmaktadır. Bu suretle PTT acenteleri, söz konusu faaliyetleri nedeniyle kendilerine ödenen komisyon bedelleri üzerinden sadece kesinti suretiyle vergilendirilecekler, ayrıca bir vergi ödemeyeceklerdir.

Söz konusu düzenlemeler ile eksik alınan ve dolayısıyla vazgeçilen gelir vergisi vergi harcaması niteliğindedir. GVK 94'üncü maddenin birinci fıkrası; 2/a bendine göre 18'inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan

ödemelerden % 17 oranında, 12 inci bendine göre ise mükerrer 18 inci madde kapsamında PTT acenteliği yapanlara, bu faaliyetleri nedeniyle ödenen komisyon bedelleri üzerinden % 20 oranında gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekmektedir. Bu kapsamda istisna kazançlar için vergi harcaması tutarının tespitinde, bunların elde edebilecekleri net kar veya kazanç üzerinden GVK'nın 103'üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94'üncü madde kapsamında mal ve hizmet satışlarında bunlara yapılan ödemelerden kesilen ve vergi dairesine beyan edilerek ödenen söz konusu tutarların mahsup edilmesi ve böylece vergi harcaması niteliğindeki vazgeçilen vergi geliri tutarının belirlenmesi gerekmektedir. Eğer 94'üncü madde kapsamında tevkif edilen vergi, 103'üncü maddeye göre hesaplanan vergiden fazla ise vergi harcaması oluşmayacaktır.

#### **3.2.4. Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası (Madde 20)<sup>2</sup>**

GVK'nın 20'nci maddesinde düzenlenen bu istisnaya benzer düzenleme KVK 5/1-1 maddesinde yapılmıştır. Buna göre;

*“MADDE 20- Özel kreş ve gündüz bakımevleri ile okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, kreş ve gündüz bakımevleri ile okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar.”* şeklinde düzenleme yapılmıştır.

---

<sup>2</sup> 07/09/2016 tarihli ve 29824 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 5 nci maddesiyle kreş ve gündüz bakımevleri de eklenmek suretiyle, madde başlığı ile birlikte değiştirilmiştir. Değişiklik hükmü 01/01/2017 tarihinden itibaren faaliyete başlayan kreş ve gündüz bakımevleri için geçerli olacağından, 2017 ve sonrası vergi harcamasının tahmininde değişiklik hükmünün ayrıca dikkate alınması gerekmektedir.

Yapılan düzenleme ile özel okulların teşvik edilerek sayılarının arttırılması suretiyle Devletin üzerindeki malî yükün azaltılması amaçlanmıştır.

Yapılan değişiklikle, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı'nın açılış izni ile faaliyet gösteren özel kreş ve gündüz bakımevlerinin, faaliyete geçtikleri vergilendirme döneminden itibaren Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlı okul öncesi eğitim kurumlarında uygulandığı gibi beş vergilendirme dönemi süresince elde ettikleri kazançları gelir vergisinden istisna edilmiştir. 01/01/2017 tarihinden itibaren faaliyete başlayan kreş ve gündüz bakımevleri için istisna uygulanacaktır.

Kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası, ticari kazanç mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığında alınan açılış izni ile 01/01/2017 tarihinden itibaren faaliyet gösteren kreş ve gündüz bakımevleri ile 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında 01/01/2004 tarihinden itibaren faaliyete geçen okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarından elde edilen kazançlara, faaliyete ve öğretime başladıkları tarihten itibaren beş yıl süreyle uygulanacaktır. İstisna okulların bizzat eğitim-öğretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacak ve dolayısıyla eğitim tesislerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi yerlerin işletilmesinden veya kiralanmasından elde edilen kazançlara uygulanmayacaktır. Eğitim öğretim işletmeleri kazanç istisnası açılan her yeni okul için ayrı olarak değerlendirilecek ve istisna okul bazında uygulanacaktır.

Yapılan düzenlemede sosyal ve ekonomik amaç bir arada olup, ayrıcalıklı uygulama belirli şartlar altında ticari kazanç sahipleri için söz konusudur. Dolayısıyla uygulama vergi harcaması niteliğinde olup, gelir vergisi mükellefleri için vergi harcamasının hesaplanmasında, yararlanılan istisna kazanç tutarı mevcut kazanç tutarına eklenerek, istisna kazanç tutarı dışında başka kazanç yoksa istisna kazanç tutarı dikkate alınarak, toplam kazanç üzerinden GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında yapılmış olan tevkifatın ve ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup

edilmesi, iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

Vergi harcamasının hesaplanmasında, 2015 gerçekleşme rakamları sonraki yılların tahmininde kullanılırken, 01/01/2017 tarihinden itibaren faaliyete başlayan kreş ve gündüz bakımevleri için de istisna uygulanacağı ve dolayısıyla madde hükmünün genişlediğinin dikkate alınması gerekmektedir.

### 3.2.5. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası (Mükerrer Madde 20)<sup>3</sup>

6663 sayılı Kanunla genç girişimcilerde kazanç istisnası hükmü getirilmiştir. Buna göre;

*“MÜKERRER MADDE 20-Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 75.000 Türk lirasına kadar olan kısmı, aşağıdaki şartlarla gelir vergisinden müstesnadır.*

1. İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması,

2. Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi (Çıtrak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırmak ya da seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak işinde bilfiil çalışmamak bu şartı bozmaz.),

---

<sup>3</sup> 10/02/2016 tarihli ve 29620 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6663 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 1 inci maddesi ile GVK'nın mülga mükerrer 20 nci maddesi başlığıyla birlikte 10/02/2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yeniden düzenlenerek genç girişimcilerde kazanç istisnası hükmü getirilmiştir. 2016 yılı ve sonraki yılların vergi harcaması tutarının belirlenmesinde dikkate alınması gerekmektedir.

3. Faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması hâlinde tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması,

4. Ölüm nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklar tarafından devralınması hâli hariç olmak üzere, faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması,

5. Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması.

İstisna kapsamındaki faaliyetlerden kazanç elde edilmemesi veya istisna haddinin altında kazanç elde edilmesi hâllerinde dahi yıllık beyanname verilir.

Bu istisnanın, bu Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.” şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Yapılan düzenleme ile ekonomik büyüme ve kalkınmanın itici gücü, yeni düşünce ve oluşumların en önemli kaynaklarından biri olan genç girişimcilere kazanç istisnası getirilmektedir.

İstisnadan, 6663 sayılı Kanun’un Resmî Gazetede yayımlandığı 10/2/2016 tarihinden itibaren ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunanlardan, Kanunda öngörülen şartları taşıyanlar yararlanır. Dolayısıyla bu tarihten önce işe başlayan mükelleflerin söz konusu istisnadan yararlanmalarına imkân bulunmamaktadır.

İstisna şartlarını sağlayan mükelleflerce daha sonra herhangi bir nedenle faaliyetin terk edilmesi durumunda, terk tarihine kadar elde edilen kazançlar dolayısıyla istisnadan yararlanır. Faaliyet terk edildikten sonra istisna kapsamındaki söz konusu faaliyetlere tekrar başlanması halinde ise adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunması şartı ihlal edilmiş sayılacağından bu istisnadan yararlanılamaz.

İstisna, her vergilendirme döneminde yıllık 75.000 Türk lirası olarak uygulanacak olup bir vergilendirme döneminde istisna tutarının altında kazanç elde edilmesi durumunda ise istisnadan yararlanılmayan tutar ertesi yıla devredilmez.

Takvim yılı içerisinde işe başlanması veya işin terk edilmesi durumlarında; işe başlama tarihinden yıl sonuna kadar olan kıst dönem bir vergilendirme dönemi, takvim yılı başından işin terk edildiği tarihe kadar olan kıst dönem ise bir vergilendirme dönemi sayılacak olup bu dönemler için istisnadan tam olarak yararlanır.

İstisna ticari, zirai veya mesleki faaliyetten dolayı kazanç elde eden ve şartları sağlayan gerçek kişilere uygulandığından, istisna şartlarını taşıyan mükelleflerin bir vergilendirme döneminde anılan faaliyetlerden bir veya birkaçından kazanç elde etmeleri durumunda söz konusu istisna beyan edilen bu gelirlerin toplamına uygulanır.

İstisna, her durumda ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle ilk defa gelir vergisi mükellefiyetinin tesis olunduğu dönemden başlamak üzere üç vergilendirme dönemi ile sınırlı olup önceki faaliyete devam edilirken yeni bir faaliyete başlanması istisna süresini uzatmaz.

Yapılan düzenlemede sosyal ve ekonomik amaç bir arada olup, ayrıcalıklı uygulama belirli şartlar altında ticari, zirai ve mesleki kazanç sahipleri için söz konusudur. Dolayısıyla uygulama vergi harcaması niteliğinde olup, vergi



harcamasının hesaplanmasında, yararlanılan istisna kazanç tutarı mevcut kazanç tutarına eklenerek, istisna kazanç tutarının altında kazanç elde edilmişse istisna kazanç tutarı dikkate alınarak toplam kazanç üzerinden GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında yapılmış olan tevkifatın ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

Vergi harcamasının hesaplanmasında, 2015 gerçekleşme rakamları sonraki yılların tahmininde kullanılmaktadır. Ancak mükerrer 20 nci maddede düzenlenen genç girişimcilerde kazanç istisnası 10/02/2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olduğundan, 2016 yılı ve sonraki yılların vergi harcamasının tahmininde harici kaynaklardan elde edilen veriler kullanılarak vergi harcaması tutarı tahmin edilecektir.

### **3.2.6.Gayrimenkul ve Haklarda İstisna (Madde 21)**

GVK'nın 21 inci maddesinde gayrimenkul sermaye iradına yönelik istisna hükümleri düzenlenmekte olup, konut olarak kiraya verilen taşınmazlardan bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın bir kısmı gelir vergisinden istisna edilmektedir. Buna göre;

*“MADDE 21-Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 1.500.000.000<sup>4</sup> lirası gelir vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz.*

---

<sup>4</sup> İstisna hasılat tutarı 285, 287 ve 290 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2014 yılı için 3.300 TL, 2015 yılı için 3.600 TL, 2016 yılı için ise 3.800 TL olarak belirlenmiştir.

*Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar.” şeklinde belirleme yapılmıştır.*

İstisna uygulaması sadece konut olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen gelirler için söz konusudur. Kira gelirinin yanında ticari, zirai veya mesleki kazancını beyan etmek zorunda olanlar, bu istisnadan yararlanamazlar. Ayrıca sahip olunan birden fazla konut dolayısıyla kira geliri elde edilmiş ise istisna yalnızca bir kez uygulanabilir. Kiraya verilen konuta birden fazla kişi ortak ise, istisna her bir ortak için ayrı ayrı uygulanabilecektir.

Yapılan düzenlemede sosyal ve ekonomik amaç bir arada olup, ayrıcalıklı uygulama belirli şartlar altında konutunu kiraya veren ve gayrimenkul sermaye iradı elde edenler için söz konusudur. Dolayısıyla uygulama vergi harcaması niteliğindedir.

GVK'nın 74 üncü maddesi hükümleri doğrultusunda gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükellefler safi iradın tespitinde gerçek gider usulü veya götürü gider usulünden birini seçebilirler. Götürü gider usulünü seçen mükellefler gerçek giderlerine karşılık olarak diledikleri takdirde hasılatın %25'ini götürü olarak indirebilirler. Ancak söz konusu 74 üncü maddenin ilk fıkrasında safi iradın bulunmasında 21 inci maddeye göre istisna edilen gayri safi hasılatla isabet eden tutar hariç olmak üzere, belirtilen gerçek giderlerin veya götürü giderin indirim konusu yapılacağı düzenlenmiştir. Mükelleflerin götürü gider usulünü seçtikleri varsayıldığında, istisna düşüldükten sonraki hasılatın %25'ini götürü gider olarak hasılattan indireceklerdir. İstisna hasılat 2015 yılı için 3.600 TL olduğundan ve bu istisna olmasaydı bunun %25'i götürü gider olacağından toplam  $(3.600 * \%25 =) 900$  TL üzerinden vergi hesaplanmayacaktır. Dolayısıyla istisnadan yararlanan her bir

mükellef için toplam (3.600-900=)2.700 TL istisna gayrimenkul sermaye iradı mevcut kazanç ve irat tutarına eklenerek, GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, istisna irat tutarının uygulanmış haliyle hesaplanan ve ödenen gelir vergisinin mahsup edilmesi halinde, alınmayan yani vazgeçilmiş olunan gelir vergisi vergi harcamasına konu olacaktır.

### 3.2.7.Menkul Sermaye İratlarında İstisna (Madde 22)<sup>5</sup>

GVK 22 nci maddesinde tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı ile kâr paylarının vergilendirilmesine ilişkin; 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentleri kapsamında elde edilen kâr paylarının yarısı gelir vergisinden istisna edilmektedir. Buna göre;

*“MADDE 22-1. Tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesnadır.*

*2. Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.”* şeklinde belirleme yapılmıştır.

---

<sup>5</sup> 09/08/2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 11 inci maddesiyle, 09/08/2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere, GVK'nın 22 nci maddesi değiştirilmiştir. Ancak 6728 sayılı Kanun'un geçici 1 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre, Kanun'un yürürlük tarihinden önce akdedilmiş tek primli yıllık gelir sigortası sözleşmelerine ilişkin olarak yapılan ödemeler bakımından, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 22 nci maddesinde değişiklik yapılmadan önceki hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. 2016 ve sonraki yılların vergi harcaması tutarlarının belirlenmesinde değişik 22 nci madde hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir.

Yapılan düzenlemede sosyal ve ekonomik amaç bir arada olup, ayrıcalıklı uygulama belirli şartlar altında menkul sermaye iradı elde edenler için söz konusudur. Dolayısıyla uygulama vergi harcaması niteliğindedir.

Buna göre Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan sigorta şirketlerince tek primli yıllık gelir sigortalarına ilişkin yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu kapsamda sigorta şirketleri tarafından yapılan irat ödemeleri için GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisi, vergi harcaması olacaktır.

GVK'nın 6728 sayılı Kanunla değişik 22 nci maddesine göre;

*“MADDE 22-1.Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesnadır. Şu kadar ki; bu istisnadan yararlananların (bu maddenin (2) numaralı fıkrası kapsamında sigorta yaptıranlar dâhil) vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenler hariç olmak üzere, on yıl tamamlanmadan tek primli yıllık gelir sigortalarından ayrılmaları hâlinde, ayrılma tarihinde yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı üzerinden, 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendine göre tevkifat yapılır. İrat tutarlarının tespitinde 75 inci maddede yer alan hükümlere uyulur.*

*2. 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (b) alt bendi ile aynı fıkranın (16) numaralı bendinin (c) alt bendi kapsamında yapılan ödemeleri, sigorta süresi on yıl ve üzeri veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarına yatıranların, bu sigorta için yatırdıkları kısma tekabül eden ödemelerin içerdiği irat tutarları (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dâhil) gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutarlar üzerinden 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) ve (16) numaralı bentlerine göre tevkifat yapılmaz. Şu kadar ki; bu istisnadan yararlananların vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenler hariç*

*olmak üzere, ödeme olarak on yıl tamamlanmadan tek primli yıllık gelir sigortalarından ayrılmaları hâlinde, bu fıkraya göre istisna edilen tutarlar üzerinden, ödemenin kaynağına göre 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendi veya aynı fıkranın (16) numaralı bendinin (b) alt bendi için belirlenen oranlar dikkate alınarak tevkifat yapılır. İrat tutarlarının tespitinde 75 inci maddede yer alan hükümlere uyulur.*

*3. Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.”*

Gelir Vergisi Kanununun 22 nci maddesinde yapılan düzenlemeyle, tek primli yıllık gelir sigortalarında, sigorta süresinden bağımsız olarak tanınmış olan istisna, sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olanlar için uygulanacak şekilde değiştirilmiş, sigorta süresi on yıl ve üzeri olan tek primli yıllık gelir sigortalarından vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılma hariç, erken ayrılma durumunda erken ayrılma tarihinde ödenen iratlar üzerinden tevkifat yapılmasına imkân sağlanmıştır.

Ayrıca, birikim priminin alındığı hayat sigortalarından on yıl süreyle prim ödeyerek ayrılanlar, bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin, defaten toplu para alınması yerine sigorta süresi on yıl ve üzeri veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarına yatırılması durumunda, yatırılan kısma tekabül eden ödemelerin içerdiği irat tutarları gelir vergisinden istisna edilmektedir.

Böylece, hayat sigortaları ve bireysel emeklilik sisteminde biriken tasarrufların defaten ödeme almak yerine sigorta süresi on yıl ve üzeri veya ömür

boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarına yatırılması sağlanarak, yurtiçi tasarrufların teşviki kapsamında önemli bir adım atılmış olmaktadır.

Buna göre Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan sigorta şirketlerince, sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarına ilişkin yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu kapsamda sigorta şirketleri tarafından yapılan irat ödemeleri için GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisi vergi harcaması olacaktır. Aynı hesaplama GVK'nın 22 nci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen istisna irat tutarları için de geçerli olacaktır.

Sigorta süresi on yıl ve üzeri olan tek primli yıllık gelir sigortalarından vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılmalar hariç, erken ayrılma durumunda erken ayrılma tarihinde ödenen iratlar üzerinden ise 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendine göre tevkifat yapılmaktadır.

GVK'nın 94/15-a maddesi kapsamında %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmakta ve 86/1-a maddesi hükmüne göre, bireysel emeklilik sistemi ve şahıs sigortalarından elde edilen ve tevkifata tabi tutulan iratların tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilmemektedir. Dolayısıyla GVK'nın 94 üncü maddesi kapsamında yapılan tevkifat nihai vergileme olmaktadır. Buna göre sigorta şirketleri tarafından yapılan irat ödemeleri için GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında yapılan ödemelerden kesilen ve vergi dairesine beyan edilerek ödenen söz konusu tutarların mahsup edilmesiyle, vergi harcaması tutarı belirlenecektir. Eğer 94 üncü madde kapsamında tevkif edilen vergi 103 üncü maddeye göre hesaplanan vergiyle aynı veya ondan fazla ise vergi harcaması oluşmayacaktır. Aynı hesaplama GVK'nın 22 nci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen ve istisna şartlarını ihlal eden irat tutarlarının ödenmesinde de geçerli olacaktır.

Diğer taraftan tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisnadır. Ancak kar payının yarısının istisna olması gelir vergisi

tevkifatı yapılmasına engel değildir. GVK'nın 94/6-b-i ve ii maddesi uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından brüt kar payı dağıtımı üzerinden yapılan tevkifatta, tevkifat oranı %15'tir. Kar paylarının GVK 86/1-c maddesi hükümleri doğrultusunda yıllık beyannameye dahil edilmemesi halinde bu tevkifat nihai vergi olmaktadır. Kar paylarının istisna dışında kalan yarısının beyannameye dahil edilmesi halinde ise dağıtım aşamasında % 15 olarak yapılan tevkifatın tamamı, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir. Dolayısıyla bazı durumlarda vergi iadesi oluşmaktadır.

Bu durumda elde edilen toplam brüt kar payının mevcut kazanç tutarına eklenerek, toplam kazanç üzerinden GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında yapılmış olan tevkifatın ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

### **3.2.8.Ücretlerde İstisnalar (Madde 23)**

GVK'nın 23 üncü maddesi sosyal eşitlik, adalet ve ekonomik amaç dikkate alınmak suretiyle düzenlenmiştir. Buna göre;

*“MADDE 23-Aşağıda yazılı ücretler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir:*

*1. Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri;*

*2. Gelir Vergisi'nden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri;*

3. Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri;

4. (4369 sayılı Kanununun 82/3-b maddesiyle bent kaldırılmıştır. Yürürlük; 29.7.1998)

5. Köy muhtarları ile köylerin katip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri;

6. Hizmetçilerin ücretleri (Hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır.) (Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamına dahil değildir);

7. Sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde, ceza ve islahahlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler;

8. Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 800 000 lirayı (285 ve 287 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2014 yılında 12,00 TL, 2015 yılında uygulanmak üzere 13,00 TL.) aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakten yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir.);



9. Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m<sup>2</sup>'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Bu konutların 100 m<sup>2</sup>'yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz);

10. Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri;

11. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek Devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (Genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar dahil);

12. 3308 sayılı Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanununa tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri.

13. Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları;

14. a) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler;

b) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin, Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden kurulan bölgesel

*yönetim merkezlerinde münhasıran merkezin faaliyet izni kapsamında istihdam ettikleri hizmet erbabına Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler;*<sup>6</sup>

*15.Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl millî müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler.” şeklinde düzenleme yapılmıştır.*

İhracat imkânı çok geniş olan geleneksel Türk halıcılığı ve kilimciliğinde maliyetlerin düşürülmesi ve bu yolla ihracatın artırılması amacıyla birinci fıkraya birinci bentteki istisna sağlanmıştır. Diğer taraftan düzenlemeyle; köylerde ve nüfusu az olan yerlerde kurulacak bu tür işletmelerin teşviki yeni iş alanları açarak köyden şehirlere olan göçü azaltacak ve düzensiz şehirleşmeyi de bir ölçüde önleyecektir.

Küçük çiftçi muaflığının ve zirai kazancın götürü gider usulüne göre tespit yönteminin kaldırılmasına paralel olarak ikinci bent kapsamında istisna sağlanmıştır.

Danıştay içtihatlarına göre, mahalle ve bütçesi olmayan köylerin muhtarlarının ücretleri üzerinden vergi alınmadığından, vergide eşitlik ve adalet ilkeleri gereği bütçesi olan ve olmayan köylerdeki muhtarların ücretleri vergiden istisna edilmiştir.

6728 sayılı Kanununun 12 nci maddesiyle yeniden düzenlenen 23 üncü maddede, (a) alt bendinde yapılan düzenlemeyle mevcut istisna uygulaması devam ettirilirken (b) alt bendinde yapılan düzenlemeyle de Türkiye dışında elde edilen kazançlar üzerinden döviz olarak ödenmesi kaydıyla kanuni ve iş merkezi

---

<sup>6</sup> *Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (14) numaralı bendi 6728 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle 01/09/2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere yeniden düzenlenmiş ve maddeye (b) bendi yeni hüküm olarak eklenmiştir. 2016 yılı ve sonraki yılların vergi harcaması tutarının belirlenmesinde yeni eklenen (b) bendin dikkate alınması gerekmektedir.*

Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerce bölgesel yönetim merkezlerinde münhasıran merkezin faaliyet izni kapsamında istihdam edilen hizmet erbabına ödenen ücretler istisna kapsamına alınmıştır.

Ücret ve ücret olarak değerlendirilen bu istisnalar da sosyal ve ekonomik amaç ön plandadır. Ayrıcalıklı düzenlemeler belirli şartlar altında ücret veya ücret olarak değerlendirilen geliri elde eden belirli kesime uygulanmaktadır. Dolayısıyla uygulamalar vergi harcaması niteliğindedir. Ancak yurtdışından olsa da sosyal güvenlik kurumları tarafından yapılan emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları; standart vergi yapısının bir unsuru olacağından (11) ve (13) üncü bent kapsamında yapılan ödemeler üzerinden hesaplanmayan vergi, vergi harcaması olarak kabul edilmeyecektir.

Genel olarak ücretler GVK 94 üncü madde gereğince tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmektedir. Ancak söz konusu müteferrik istisnalar nedeniyle tevkifat uygulanamadığından ve ayrıca bunlar yıllık beyannameye dahil edilmemiş olduğundan, yapılan safi ödemelerin veya sağlanan menfaatlerin emsal bedeli veya emsal kirası üzerinden, GVK’nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisi, vergi harcaması olacaktır.

Mükellefin beyan etmiş olduğu başka gelirlerinin de olması halinde, buradan elde edilen safi ücretin mevcut kazanç tutarına eklenerek, toplam kazanç üzerinden GVK’nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında yapılmış olan tevkifatın ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olarak hesaplanacaktır.

### 3.2.9. Gider Karşılıklarında İstisnalar (Madde 24)

GVK'nın 24 üncü maddesinde belirtilen bazı ödemeler gider kabul edilerek belirli şartlar altında vergiden istisna edilmiştir. Buna göre;

*“MADDE 24-Gider karşılığı olarak yapılan aşağıda yazılı ödemeler Gelir Vergisinden istisna edilmiştir.*

*1.Harcırah Kanununa tabi kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler*

*2.Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanununa tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler (Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.)*

*3.(Mülga: 26/12/1993-3946/38 md.)*

*4.657 sayılı Devlet Memurları Kanununa göre ödenen yakacak yardımı (memur, işçi ve Bağ-Kur emeklilerine avans olarak ödenenler dahil);*

*5.Sayım işleriyle, seçim işlerinde çalıştırılanlara özel kanunlarına göre verilen zaruri gider karşılıkları.” şeklinde düzenleme yapılmıştır.*

GVK'nın 24 üncü maddesi (1), (2) ve (5) numaralı bentlerine göre gider karşılıklarına ilişkin olarak yapılan ödemeler Harcırah Kanunu kapsamında veya buna tabi olmasalar bile bu mahiyette olmak üzere, personel tarafından yapılan

giderlerin karşılığı olarak ödenmektedir. Bunun için gider karşılığı olarak yapılan bu ödemeler standart vergi yapısının bir unsurudur. Yine 24 üncü maddenin (4) üncü bendine göre: “657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na göre ödenen yakacak yardımı (memur, işçi ve Bağ-Kur emeklilerine avans olarak ödenenler dahil);” gelir vergisinden istisnadır. Bu hüküm sosyal ve ekonomik amaçlı olarak düzenlenmiş olmakla birlikte, 657 sayılı Kanun'da düzenlenen bu yardımın uygulaması kalmamıştır.

### **3.2.10.Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar (Madde 25)**

GVK'nın 25 inci maddesinde tazminat ve yardım olarak yapılan ödemelerin gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Buna göre;

*“MADDE 25-Aşağıda yazılı tazminat ve yardımlar Gelir Vergisi'nden müstesnadır:*

*1.Ölüm, engellilik, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat ve yapılan yardımlar;*

*2.Muhtaç olanlara belli bir süre için veya hayat kaydıyla yapılan yardımlar (Asker ailelerine yapılan yardımlarla hayır derneklerinin ve yardım sandıklarının yardımları mutlak olarak bu istisnaya girerler);*

*3.Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar ((506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemeler en yüksek Devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak*

*ödenen tutardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur. Bu mukayesede gerek muhtelif sandıklardan gerek aynı sandıktan muhtelif zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemeler topluca dikkate alınır.);*

*4.Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları (Bu zamlar devletçe verilen miktarları aştığı takdirde, fazlası vergiye tabi tutulur.);*

*5.Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar (Bu istisna hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmına uygulanır.);*

*6. Sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler;*

*7.1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanun'a göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz);*

*8. Genel olarak nafakalar (Alanlar için);*

*9.Yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, engellilik, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar.*

*10.Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduat, sürelerini doldurmamış bulunanlarla, dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar.” şeklinde hüküm altına alınmıştır.*

Bu madde kapsamında gelir vergisinden müstesna edilen ödemelerde daha çok sosyal amaç ön planda olmakla birlikte, bu istisnalar tazminat ve yardımlar

olarak iki gruba ayrılmaktadır. Bu tür ödemelerin bir kısmı gelir vergisinin konusuna dahi girmemektedir. Ayrıca tazminatlar, bir zararın telafi edilmesi olarak değerlendirildiği için gelir vergisinin konusuna girmiş olsa dahi vergi harcaması olarak değerlendirilmeyecektir. Bazı yardımlar ise ücretle bağlantılı olarak ödenmiş olmakla birlikte, standart vergi yapısının unsurları olarak kabul edilecektir. Bunlar dışında diğer bazı yardımlar ise vergiye tabi olduğundan, istisna edilen tutar vergi harcaması olarak dikkate alınacaktır.

Buna göre (3), (5), (9) ve (10) numaralı bentler kapsamında evlilik amaçlı yardım ve ikramiyeler için yapılan ödemelerin safi tutarı üzerinden GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisi, vergi harcamasına konu olacaktır. Yine aynı şekilde (3) üncü ve (10) uncu bentler kapsamında iade olunan mevduat içerisinde anaparaya ilave irat niteliğinde bir artış bulunduğu takdirde, bu artış için GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisi, vergi harcaması niteliğindedir.

Mükellefin beyan etmiş olduğu başka gelirlerinin de olması halinde, buradan elde edilen gelirin mevcut kazanç tutarına eklenerek, toplam kazanç üzerinden GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında yapılmış olan tevkifatın ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

### **3.2.11.Vatan Hizmetleri Yardımlarında, Teçhizat ve Tayin Bedellerinde ve Tahsil ve Tatbikat Ödemelerinde İstisnalar (Madde 26, 27, 28)**

GVK'nın 26 ncı maddesiyle askeri malullere verilen terfih zamları, harp malullerine tefviz edilen araziler vergiden müstesna tutulmuştur. Daha sonra harp malullerine arazi yerine nakdi ödenmesi esası benimsenmiştir. 13/10/1988 kabul tarihli 3480 sayılı Maluller İle Şehit Dul Ve Yetimlerine Tütün Ve Alkol Ürünlerinin Satış Bedellerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun'un 1 ve 2 nci maddeleri 4760

sayılı Özel Tüketim vergisi Kanununun 18/8 inci maddesiyle 01/08/2002 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış ve buna ilişkin düzenleme 4760 sayılı Kanununun 17/3 üncü maddesinde yapılmıştır. Daha sonra 14/07/2004 kabul tarihli 5217 sayılı Özel Gelir Ve Özel Ödeneklerin Düzenlenmesi İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 31/10 uncu maddesiyle, 01/01/2005 tarihinden geçerli olmak üzere 3480 sayılı Kanununun 3 ve 4 üncü maddeleri ile 4760 sayılı Kanununun 17/3 üncü maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla GVK'nın 26/2 nci maddesinin uygulaması kalmamıştır.

Diğer taraftan vatan savunması hizmetinde bulunanlara veya bunların yakınlarına yapılan yardımlar milli savunma amaçlı olarak kabul edilmiş olduğundan vergi harcaması olarak değerlendirilmemiştir.

GVK'nın 27 nci maddesiyle hizmet erbabına resmi ve özel daire ve müesseselerce demirbaş olarak verilen giyim eşyaları gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisnanın uygulanabilmesi için giyim eşyasının hizmet erbabına ayın olarak verilmesi, demirbaş niteliği taşıması, hizmet erbabının gördüğü işin gereği olarak verilmesi ve hizmet erbabının işten ayrılması halinde geri alınması gerekmektedir. Yine özel kanunlara dayanılarak verilen yemek ve hayvan yem bedelleri veya bu mahiyetteki ödemeler istisna kapsamına alınmaktadır. İstisna için temel şart ödeme veya menfaat sağlanmasının bir kanuna dayanmasıdır.

GVK'nın 28 inci maddesiyle yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı yapılan ödemeler ile Türkiye'de tahsilde bulunan öğrencilere iâşe, ibate ve tahsil gideri olarak yapılan ödemeler ve öğrencilere tatbikat sebebiyle yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmaması amaçlanmaktadır.

Bu kapsamda yapılan ödemelerde ekonomik ve sosyal amaç olmakla birlikte, bunlar daha çok gider karşılığı olarak yapıldığı için standart vergi yapısının bir unsuru olarak kabul edilmiş ve vergi harcaması olarak değerlendirilmemiştir.



### 3.2.12. Teşvik İkramiye ve Mükâfatları (Madde 29)

GVK'nın 29 uncu maddesinde ilmi, fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükâfatlar, uçuş, dalış tazminatları, ikramiye, gündelik ve zamları, amatör sporculara ve spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler vergiden müstesna edilmektedir. Buna göre;

*“MADDE 29-Teşvik gayesiyle verilen aşağıda yazılı ikramiye ve mükâfatlar Gelir Vergisi'nden müstesnadır:*

*1.İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükâfatlar;*

*2.Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar ile Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personele; fiilen uçuş hizmeti, denizaltına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler;*

*3.Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler;*

*4.Spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler.” şeklinde hüküm altına alınmıştır.*

Söz konusu madde kapsamında belirtilen teşvik gayesiyle verilen ikramiye, tazminatlar ve mükâfatlar daha çok ücret olarak GVK bakımından vergiye tabi

olması gerekirken, sosyal ve ekonomik amaçlı olarak getirilen bu istisna hükmü nedeniyle vergi dışında tutulmaktadır. Dolayısıyla bu tür ödemelerin safi tutarı üzerinden GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisi, vergi harcaması mahiyetindedir.

Mükellefin beyan etmiş olduğu başka gelirlerinin de olması halinde, buradan elde edilen safi ücretin mevcut kazanç tutarına eklenerek, toplam kazanç üzerinden GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında yapılmış olan tevkifatın ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

### **3.2.13. Sergi ve Panayır İstisnası (Madde 30)**

GVK'nın 30 uncu maddesinde düzenlenen "Sergi ve Panayır İstisnası" daha çok arızı nitelikli kazançlar olarak gelir vergisine tabi olması gerekirken, madde düzenlemesiyle vergiden istisna edilmiştir. Buna göre;

*"MADDE 30-Dar mükellefiyete tabi olanların:*

*1. Hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar (Türkiye'de başkaca iş yeri ve daimi temsilcileri bulunmamak şartıyla);*

*2. Bu sergi ve panayırlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar;*

*Gelir Vergisi'nden müstesnadır."* şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Ülkemizde ekonomik faaliyetlerin canlandırılması, düzenlenen sergi ve panayirlara olan ilginin artırılması, buralarda kendi ürünlerimizin ve yabancı ülkelerde üretilen yeni ürünlerin tanıtılması ve ticaretin canlandırılması için resmi izinle açılan sergi ve panayirlarda dar mükellefiyete tabi olanların, yaptıkları ticari ve mesleki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisna edilmektedir.

Bu istisna hükmü, Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcilikleri bulunmayan ve hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayirlardan dar mükelleflerin sergi, fuar, panayır süresince elde ettiği gelirleri kapsamaktadır. Düzenlenen sergi, fuar ve panayır gibi organizasyonlara katılımı teşvik etmeyi amaçlayan bu istisna kapsamında elde edilen kazançlar için GVK’nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisi, vergi harcamasına konu olacaktır.

### **3.2.14. Engellilik İndirimi (Madde 31)**

GVK’nın 31 inci maddesinde yer alan engellilik indirimi, engelli vatandaşların içinde buldukları zor koşulların giderilmesine katkıda bulunmak ve bunların hayatlarını kolaylaştırmak, engelliler ile engelli olmayanlar arasındaki rekabet eşitsizliğini gidermek amaçlı düzenlemelerden bir tanesidir. Buna göre;

*“MADDE 31-Çalışma gücünün asgarî % 80’ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece engelli, asgarî % 60’ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece engelli, asgarî % 40’ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece engelli sayılır ve aşağıda engelli dereceleri itibarıyla belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir.*

*Engellilik indirimi;*

*-Birinci derece engelliler için 440.000.000 lira (900 TL),*

*-İkinci derece engelliler için 220.000.000 lira (460 TL),*

*-Üçüncü derece engelliler için 110.000.000 lira (210 TL) dır.*

*Engellilik derecelerinin tespit şekli ile uygulamaya ilişkin esas ve usuller Maliye, Sağlık ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik bakanlıklarınca bu konuda müştereken hazırlanacak bir yönetmelik ile belirlenir.” şeklinde düzenlenmiştir.*

Söz konusu engellilik indirimi kapsamında, sosyal devlet olma ilkesinin bir gereği olarak çalışanların engellilik derecelerine göre belirlenen maktu tutarların aylar itibarıyla bu kişilerin gelir vergisi matrahından indirilmesi öngörülmektedir.

Yapılan düzenlemede sosyal amaç ön planda olup, ayrıcalıklı uygulama belirli şartlar altında ücret geliri elde eden engelli vatandaşlarımıza yönelik olduğundan, düzenleme vergi harcaması niteliğindedir.

Hizmet erbabının kendisi veya bakmakla yükümlü olduğu engelli ise, engellilik indirimi tutarı ücretlinin gelir vergisi kesintisinin hesaplanmasında ücret matrahından indirilerek uygulanır. Ayrıca ücret geliri yıl içinde kesintiye tabi olmadığından veya diğer nedenlerden dolayı ücret gelirlerini yıllık beyanname ile beyan eden ve bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan hizmet erbabı da engellilik indiriminden yararlanabilecektir. Bu durumda engellilik indirimi yıllık olarak hesaplanacaktır.

Buna göre ücretlerin vergilendirilmesinde hesaplanan engellilik indirimine tekabül eden vergi kadar bir tutar ücreti artırmakta ve dolayısıyla ücretliye fazla ödeme yapılmaktadır. Engellilik indiriminin matraha uygulanmamış haliyle GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, hesaplanan gelir vergisi mahsup edildiğinde aradaki fark vergi harcaması olacaktır.

### 3.2.15.Asgari Geçim İndirimi (Madde 32)

5615 sayılı Kanun ile gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde asgarî geçim indirimi uygulaması GVK'nın 32 nci maddesinde düzenlenmiştir. Asgari geçim indirimi uygulaması, 2008 yılından itibaren elde edilecek ücret gelirlerine uygulanmaktadır. Buna göre;

*“MADDE 32-Ücretin gerçek usûlde vergilendirilmesinde asgarî geçim indirimi uygulanır.*

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

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

*İndirim tutarının tespitinde mükellefin, gelirin elde edildiği tarihteki medenî hali ve aile durumu esas alınır. İndirim, yukarıdaki oranlara göre hesaplanan tutarları aşmamak kaydıyla, ücret geliri elde eden aile fertlerinden her biri*

*için ayrı ayrı, çocuklar için eşlerden yalnızca birisinin gelirine uygulanır. Boşananlar için indirim tutarının hesabında, nafakasını sağladıkları çocuk sayısı dikkate alınır.*

*Ücretlerin vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra, varsa teşvik amaçlı diğer indirim ve istisnalar dikkate alınır.*

*Bakanlar Kurulu, indirim konusu yapılacak toplam tutarın asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşmaması şartıyla ikinci fıkrada belirtilen asgari geçim indirimi oranlarını artırmaya veya kanunî oranına kadar indirmeye yetkilidir.*

*Asgari geçim indiriminin uygulama dönemleri ve mahsup şekli ile diğer hususlara ilişkin usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.” şeklinde hüküm altına alınmıştır.*

Gelir vergisi uygulamasında, bireyin veya ailenin asgari geçim düzeyini sağlayacak gelir tutarının vergiden müstesna tutulması dünyada yaygın olarak kullanılan bir yöntemdir.

Bu müessese, bir kimsenin vergi ödeme gücünün, o kimsenin asgari geçimini sağlayacak gelirlerinden sonra oluşabileceği düşüncesinden hareketle ve vergilendirmede sosyal adaleti sağlama amacına yönelik olarak ortaya çıkmıştır. Maddeyle, dünya uygulamalarına paralel olarak, gerçek usulde vergilendirilen ücretlilerin ödeyecekleri gelir vergisi tutarının tespitinde ücretlerde özel indirim uygulaması getirilmekte ve bu indirimin usul ve esasları düzenlenmektedir. İndirim hakkı, gerçek usulde vergilendirilen ücretlilere medenî durumları dikkate alınarak tanınmakta ve indirim tutarının belirlenmesinde asgari ücret baz alınmaktadır.

Aşağıda sayılan ücret geliri elde edenler asgari geçim indirimi uygulamasından yararlanamayacaklardır;

- Ücretleri diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı,
- Dar mükellefiyet kapsamında ücret geliri elde edenler,
- Başka bir kanun hükmü uyarınca ücretlerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayanlar,
- Ücret geliri elde etmeyen diğer gerçek kişiler.

Asgari geçim indiriminden, ücret gelirlerini yıllık beyanname ile bildirenler de yararlanabilecektir.

Aynı zamanda birden fazla işverenden ücret alınması halinde, asgari geçim indirimi uygulaması, en yüksek ücretin elde edildiği işveren tarafından gerçekleştirilecektir.

Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde uygulanan asgari geçim indirimine tekabül eden vergi kadar ücretler artmakta ve dolayısıyla gerçek ücretliye fazla ödeme yapılmaktadır. Asgari geçim indirimi düzenlemesinde sosyal ve ekonomik amaç söz konusu olup, bunun sadece ücretliler için uygulanması, doğrudan kamu harcamaları yapılması yerine alınmayan vergi yoluyla ücretli kesimin ekonomik olarak desteklenmesi gibi nedenlerle alınmayan gelir vergisi, vergi harcaması olacaktır.

### **3.2.16. Yurtdışına Hizmet Veren İşletmelerde İndirim (Madde 33)<sup>7</sup>**

6728 sayılı Kanununun 13 üncü maddesiyle, GVK'nın mülga 33 üncü maddesi yeniden düzenlenmiştir. Buna göre;

---

<sup>7</sup> 6728 sayılı Kanununun 13 üncü maddesiyle, 01/01/2017 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere GVK'nın mülga 33 üncü maddesi yeniden düzenlenmiştir. Düzenlemenin getirdiği vergi harcaması tutarının 2018 yılı ve sonraki yıllar için belirlenmesi gerekmektedir.

*“MADDE 33- Bu Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan indirim kapsamındaki faaliyet alanlarında hizmet veren işverenlerin, destek personeli hariç olmak üzere, münhasıran bu faaliyetler için istihdam ettikleri ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan vergiden, işverenin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın %85’inin yurtdışından elde edilmiş olması ve fatura veya benzeri belgenin yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmesi şartıyla, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının bu Kanunun 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan indirim tutarı mahsup edilir.*

*Bu indirim, yıl içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla tahsil edilen vergilerin, bu maddede yer alan şartların gerçekleşmesi halinde, takvim yılına ilişkin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihten sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsup edilmek suretiyle uygulanır.*

*Bu maddede yer alan %85 oranını, hizmet alanları itibarıyla veya kazanç tutarına bağlı olarak ayrı ayrı veya birlikte %50’ye kadar indirmeye veya %100’e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu, bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.” şeklinde düzenleme yapılmıştır.*

Yapılan düzenlemeyle, Gelir Vergisi Kanunu’nun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan indirim kapsamındaki faaliyet alanlarında yurtdışı yerleşiklere yüksek katma değerli hizmet veren işverenlerin istihdam ettiği hizmet erbabının ücretleri üzerinden hesaplanan vergiden kısmi indirim uygulaması getirilmektedir.



Böylece, Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurtdışında bulunanlara, Türkiye’de verilen ve münhasıran yurtdışında yararlanılan bazı hizmetler yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası rekabet gücünün artırılması, yeni ihracat alanlarının oluşturulması, Türkiye’de nitelikli işgücünün desteklenmesi sağlanmaktadır.

Bu kapsamda, Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişiler ile işyeri, kanuni ve iş merkezi yurtdışında bulunanlara Türkiye’den verilen ve münhasıran yurtdışında yararlanılan; mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmelerinin, münhasıran bu faaliyetleri kapsamında fiilen istihdam ettikleri destek hizmetlerinde görevli olanlar hariç olmak üzere, hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimini uygulandıktan sonra hesaplanan vergiden, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının, Kanun’un 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılması suretiyle bulunan tutarın, mahsup edilmesi esası getirilmektedir.

Ayrıca, ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin, bu faaliyetleri kapsamında istihdam ettikleri hizmet erbabına ödedikleri ücretleri de indirim kapsamında değerlendirilecektir. Bu hizmetlerin, fiziki olarak Türkiye’de verilmekle birlikte, yararlanıcısının yurtdışı yerleşikler olması gerekmektedir. İndirim kapsamında olan faaliyetler ile indirim kapsamı dışındaki faaliyetlerde istihdam edilen hizmet erbabına ve ücretlerine ilişkin kayıtların, ayrı ayrı izlenmelerini sağlayacak şekilde tutulması zorunludur. İndirimden yararlanabilmek için işverenlerin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın %85’inin yurtdışından elde edilmiş olması ve fatura veya benzeri belgenin yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmiş olması gerekmektedir.

Yıl içinde indirim hükümlerinden yararlanılması mümkün olmadığından, öngörülen düzenlemeyle yıl sonunda indirim şartlarını yerine getiren mükelleflerin, indirim kapsamındaki ücretleri üzerinden hesaplanan vergilerin, asgari ücret üzerinden hesaplanan kısmı yıl içinde ödenmek kaydıyla, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin verilmesini müteakip muhtasar beyannamede ücretler üzerinden tahakkuk eden vergiden mahsup edilmesi suretiyle indirim hükümleri uygulanacaktır.

Söz konusu düzenlemenin yürürlük tarihi 01/01/2017 tarihi olduğundan ve 2017 yılında yapılan ücret ödemeleri için hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecek tutar, 2017 yılına ilişkin verilecek yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin verilmesine müteakip muhtasar beyannamede ücretler üzerinden tahakkuk eden vergiden mahsup edileceğinden, vergi harcaması 2018 yılından itibaren beyannamelerden mahsup edilen tutarlar olacaktır.

### **3.2.17. Gerçek Ücretler (Madde 63)**

GVK'nın 61 inci maddesinde ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olup, ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır. GVK'nın 63 üncü maddesinde ise;

*“MADDE 63-Ücretin gerçek safi değeri işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır.*

1. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 190'ıncı maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler;

2. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler;...” şeklinde belirleme yapılmıştır.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 190 ıncı maddesi 12/2/1982 tarih ve 2595 sayılı Kanun'un 19/a maddesi ile yürürlükten kaldırıldığından bunun için herhangi bir kesinti yapılmamaktadır.

OYAK (Ordu Yardımlaşma Kurumu) ise 1 Mart 1961 tarihinde 205 sayılı Kanun ile kurulmuştur.

Türk Silahlı Kuvvetleri (TSK) mensuplarının yardımlaşma ve emeklilik fonu olan OYAK'ın yapılanması ve faaliyetleri 205 sayılı Kanun ile özel hukuk hükümleri ile Genel Kurul kararlarına tabidir.

OYAK, üyelerine, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın öngördüğü sosyal güvenlik sistemi kapsamında ve ana sosyal güvenlik kurumundan (SGK) ayrı güvenceler sağlamakta ve mevcut sosyal güvenlik sistemine ek olarak üyelerine ayrıcalıklı hizmet sunmaktadır.

OYAK bir emeklilik fonu yöneticisi olup üye birikimlerini artırma amacına yönelik olarak iştirak yatırımları da yapan bir kurumdur. Dolayısıyla OYAK benzeri kamu kurumlarına yapılan kesintiler ana sağlık sistemi haricinde özel bir düzenleme ile yapılmaktadır.

Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler

genel sigorta sistemi içerisinde zorunlu olarak yapılmaktadır. 5510 sayılı Kanun'un geçici 20 nci maddesi 506 sayılı Kanun'un geçici 20 nci maddesindeki sandıklarla ilgili devir hükümlerini belirlemekte olup, 23/04/2015 tarih ve 29335 numaralı Resmi Gazete'de yayımlanan 6645 sayılı Kanun'un 51 inci maddesiyle ilk fıkrası değiştirilerek, 506 sayılı Kanun'un geçici 20 nci maddesi kapsamındaki bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, ticaret odaları, sanayi odaları, borsalar veya bunların teşkil ettikleri birlikler personeli için kurulmuş bulunan sandıkların iştirakçileri ile aylık veya gelir bağlanmış olanlar ile bunların hak sahiplerinin Sosyal Güvenlik Kurumu'na devir tarihini belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmış ve devir tarihi itibarıyla sandık iştirakçileri bu Kanun'un 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla devir tarihine kadar bu sandıklara yapılan prim ödemeleri 506 sayılı Kanun'un geçici 20 nci maddesi kapsamında olmaktadır.

Buna göre (2) nci bent kapsamında yapılan kanuni kesintiler, zorunluluk içerdiğinden standart vergi yapısının unsurlarıdır. OYAK ve benzeri kamu kurumlarına yapılan kesintiler, ana sağlık sistemi haricinde özel bir düzenleme ile yapıldığından, sosyal ve ekonomik amaç güdüldüğünden, bu ayrıcalıklı uygulama hizmet erbabı içerisinde belirli gruba yönelik olduğundan, ücretleri ve dolayısıyla üzerinden gelir vergisinin hesaplandığı matrahı ve hesaplanan vergiyi azaltmış olduğundan, bunlar vergi harcaması niteliği taşımaktadır. Söz konusu ödemeler ücretin safi değerinin belirlenmesinde brüt ücret üzerinden düşüldüğünden, bunların ücrete eklenmesi halinde GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, daha önce hesaplanan gelir vergisi düşüldüğünde aradaki fark vergi harcaması olacaktır.

### **3.2.18. Diğer Ücretler (Madde 64)**

GVK'nın 64 üncü maddesinde hizmet erbabının safi ücretlerinin, belirtilen iş nevelerine göre götürü olarak tespit edilmesi öngörülmektedir. Buna göre;

*“MADDE 64-Aşağıda yazılı hizmet erbabının safi ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 25'idir.*

*1. Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar;*

*2. Özel hizmetlerde çalışan şoförler;*

*3. Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri;*

*4. Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar;*

*5. Gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması sebebiyle, Danıştayın müsbet mütalaasıyla, Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar.*

*Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bunlar beyannameye ithal edilmez.” şeklinde düzenleme yapılmıştır.*

Diğer ücretliler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 247 nci maddesi hükümleri doğrultusunda karne kullanmak zorundadır. Bunların durumları karne üzerinden takip edilmektedir. Vergi, karneye yazılmak suretiyle tarh edilmekte olup, bunların safi ücretleri asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25 olarak belirlenmiştir. Bunlara yapılan ödemelerin safi tutarı üzerinden (asgari geçim indirimi de dikkate alınmak suretiyle) GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, daha önce hesaplanan gelir vergisi düşüldüğünde aradaki fark vergi harcaması olacaktır.

Ancak bunlara yapılan ödemeler tespit edilemediği takdirde, mevcut durumda hizmet erbabı için belirlenmiş olan en düşük ücret asgari ücret olup, diğer ücretlilerinde en az asgari ücret üzerinden vergilendirilmeleri gerekmektedir.

Dolayısıyla yıllık brüt asgari ücrete göre eksik hesaplanan vergi, vergi harcaması olacaktır.

### **3.2.19. Serbest Meslek Kazançları ( Madde 66/5)**

GVK'nın 66 ncı maddenin ikinci fıkrası (5) numaralı bendinde;

*“5.Vergi Usul Kanunu'nun 155' inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar (şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır.)” şeklinde belirleme yapılmıştır.*

Buna göre, VUK'un “Serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtileri” başlıklı 155 inci maddesine göre belirlenen dört kriterden en az ikisini taşımayan arzuhalci, rehber, ebe, sünnetçi, sağlık memurları ve hayvan sağlık memurlarının herhangi bir yerde veya bunların köylerde veya nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunmaları halinde, bu faaliyetlerden elde ettikleri kazancın tamamı gelir vergisinden istisnadır.

Bu durumda sosyal ve ekonomik amaç gözetilmek suretiyle, belirli meslek veya mükellef grubu için ayrıcalıklı uygulama yapılarak, bunların kazançları vergi dışında tutulmaktadır. Bunların elde ettiği veya edebilecekleri kazançlar üzerinden GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisi vergi harcamasına konu olacaktır.

Mükellefin beyan etmiş olduğu başka gelirlerinin de olması halinde, buradan elde edilen kazanç tutarı mevcut kazanç tutarına eklenerek, toplam kazanç üzerinden GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında yapılmış olan tevkifatın

ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

### **3.2.20. Değer Artış Kazançları (Mükerrer Madde 80)**

GVK'nın Mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (6) numaralı bentleri, süre şartlı istisna öngörmektedir. Buna göre;

*“1. İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar.*

.....

*6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sınıfları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.)” şeklinde belirleme yapılmıştır.*

İvazsız iktisaplar başlangıçta veraset ve intikal vergisinin konusuna girdiğinden bunların satışının vergilendirilmemesi standart vergi yapısıyla ilgilidir. Ancak tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri ve 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dâhil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıldan sonra elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançları vergi dışı bırakılmaktadır. Yapılan düzenlemede ekonomik amaç ön plandadır. Ayrıcalıklı

uygulama süre şartıyla hisse senedi ve gayrimenkul sahiplerine yönelik olup, alınmayan vergi nedeniyle, düzenleme vergi harcaması niteliğindedir.

Normalde verginin konusunu oluşturan ve değer artış kazancı sayılan bu kazanç unsurları için GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisi, vergi harcaması olacaktır.

Mükellefin beyan etmiş olduğu başka gelirlerinin de olması halinde, buradan elde edilen kazanç tutarı mevcut kazanç tutarına eklenerek, toplam kazanç üzerinden GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında yapılmış olan tevkifatın ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

### **3.2.21. Toplama Yapılmayan Haller (Madde 86)**

GVK'nın 86 ncı maddesinde yıllık beyannamede toplanması zorunlu olmayan hususlar açıklanmıştır. Buna göre;

*“MADDE 86-Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.*

*1. Tam mükellefiyette;*

*a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraat kazançları, bu Kanununun 75 inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,*



*b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil),*

*c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,*

*d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 600 milyon lirayı (1.580 TL) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.*

*2. Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar” şeklinde belirleme yapılmıştır.*

Yapılan düzenlemede sosyal ve ekonomik amaç birlikte olup, ayrıcalıklı uygulama gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler, ücretliler, gayrimenkul ve menkul sermaye iradı elde edenler ve dar mükellefler için söz konusudur. Dolayısıyla eksik alınan vergi nedeniyle vergi harcaması oluşmaktadır.

GVK'nın 53 üncü maddesi;

*“Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, bu kanunun 94' üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. 54' üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla*

*traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirilir. Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler bu kazançları için beyanname vermezler...” şeklindedir.*

Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, herhangi bir ayırıma tabi tutulmaksızın GVK'nın 94 üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmektedir.

Ancak, gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler kazançları için yıllık beyanname verip hesaplanan gelir vergisinden 94 üncü madde kapsamında yapılan tevkifatı mahsup ederken, düşük gelir grubunda yer alan, defter ve belge düzenine uyum ile diğer vergisel ödevlerini yerine getirme konusunda sıkıntı yaşayabilecek durumda bulunan küçük çiftçilerin hasılatları üzerinden yapılan tevkifat nihai vergileme olmaktadır.

Dolayısıyla gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar için 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (11) numaralı bendi kapsamında hasılat üzerinden % 1, % 2 ve % 4 olarak yapılan tevkifat nihai vergileme olmaktadır.

Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin vergi harcaması tutarının tespitinde, bunların elde edebilecekleri net kar veya kazanç üzerinden GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında mal ve hizmet satışlarında bunlara yapılan ödemelerden kesilen ve vergi dairesine beyan edilerek ödenen söz konusu tutarların mahsup edilmesi ve böylece vergi harcaması niteliğindeki vazgeçilen vergi geliri tutarının belirlenmesi gerekmektedir. Eğer 94 üncü madde kapsamında tevkif edilen vergi 103 üncü maddeye göre hesaplanan vergiden fazla ise vergi harcaması oluşmayacaktır.

Yine GVK'nın 75 inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları üzerinden 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) ve (16) numaralı bentleri kapsamında tevkifat yapılmakta olup, yapılan tevkifat nihai vergileme olmaktadır. Ancak 94 üncü maddenin (15) numaralı bendine göre 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından % 15, (b) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından %10 oranında tevkifat yapılmaktadır. Yine aynı şekilde 94 üncü maddenin (16) numaralı bendine göre, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (16) numaralı bendinin (a) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından % 15, (b) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından % 10, (c) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından ise %5 oranında tevkifat yapılmaktadır.

Yapılan brüt menkul sermaye iradı ödemeleri için GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında ödeme aşamasında yapılan tevkifatın düşülmesi sonucu bulunan fark vergi harcaması olacaktır.

GVK 86/1-b maddesinde yer alan düzenleme gereğince tek işverenden alınan ve vergi tevkifatına tabi tutulmuş ücretin tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecekken, birden fazla işverenden ücret almakla birlikte, birden sonraki işverenden alınan ücretler toplamının GVK'nın 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin ikinci diliminde yer alan tutarı (2015 yılı için 29.000 TL, 2016 yılı için 30.000 TL) aşmayan ve tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücretler için beyanname verilmeyecektir.

Ücretler 94 üncü maddeye göre 103 üncü madde kapsamında artan oranlı tarifeye göre vergilendirilmektedir. Tek işverenden alınan ve vergi tevkifatına tabi tutulmuş ücretin tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecek olup, 94 üncü madde kapsamında yapılan tevkifat nihai vergileme olmaktadır. Ancak tevkifata tabi olmayan ve diğer ücretler dışında kalan ücretlerin ise her halükarda beyan edilmesi gerekmektedir. Birden fazla tevkifata tabi tutulan ücretin elde edilmesinde ise, birden sonraki ücretin haddi aşıp aşmadığına bakılacak, haddi aştığı takdirde toplanarak

birlikte beyan edilecek, haddi aşmadığı takdirde ise tevkifat nihai vergileme olacaktır.

Dolayısıyla birden fazla olan, tevkifata tabi tutulan ve haddi aşmayan ücretlerde, her bir işverenden alınan ücretin ayrı ayrı artan oranlı tarifeye göre vergilendirilmesi yerine, bunların kendi arasında veya diğer gelir unsurlarıyla toplanarak artan oranlı tarifeye göre vergilendirilmesinde daha fazla vergi hesaplanacaktır.

Buna göre birden fazla işverenden alınan ve haddi aşmayan ücretlerin kendi arasında toplanarak 103 üncü madde kapsamında artan oranlı tarifeye göre vergilendirilmesi halinde hesaplanan vergiden, 94 üncü madde kapsamında yapılan tevkifatın düşülmesi sonucu bulunan fark vergi harcaması olacaktır.

Yine aynı şekilde GVK 86/1-c ve d maddesinde yer alan yasal haddi geçmeyen sınırlamalar altında kalan gelire 103 üncü madde kapsamında artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak vergiden varsa 94 üncü madde kapsamında yapılan tevkifatın düşülmesi sonucu bulunan fark vergi harcaması olacaktır. 94 üncü madde kapsamında yapılan tevkifat daha yüksekse vergi harcaması oluşmayacaktır. Özellikle tevkifat oranı düşük (%0, %5, %10, %15 gibi) olarak belirlenmiş ve geçici 67 nci madde kapsamında olmayan finansal araçların vergilendirilmesinde bu madde kapsamında vergi harcaması oluşmaktadır.

Diğer taraftan GVK 86/2 maddesinde dar mükellefler için Türkiye’de tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar için beyanname verilmemektedir. Elde edilen toplam gelire 103 üncü madde kapsamında artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak vergiden varsa 94 üncü madde kapsamında yapılan tevkifatın düşülmesi sonucu bulunan fark vergi harcaması olacaktır. 94 üncü madde kapsamında yapılan tevkifat daha yüksekse vergi harcaması oluşmayacaktır.

Yukarıda belirtilen 86 ncı madde kapsamında beyan ettirilmeyen gelirler yanında, mükellefin beyan etmiş olduğu başka gelirlerinin de olması halinde, beyan edilmeyen kazanç ve irat tutarının mevcut kazanç ve irat tutarına eklenerek, toplam kazanç ve irat üzerinden GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında yapılmış olan tevkifatın ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

### **3.2.22. Diğer İndirimler (Madde 89 )**

GVK'nın 89 uncu maddesi beyan edilen gelirden yapılacak indirimleri kapsamakta ve bu indirimler matrahın tespiti için beyanname üzerinden yapılmaktadır. Çeşitli sosyal, kültürel ve ekonomik amaçlarla düzenlenen söz konusu indirim hükümleri, gelir vergisi matrahını ve dolayısıyla hesaplanan gelir vergisini azaltmaktadır. Buna göre;

*“MADDE 89-Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir:*

*1.Beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla (Bu şartın tespitinde işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile 63 üncü maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınır.) mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri (Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safî tutarının hesaplanması sırasında ayrıca*

*indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir.).*

*Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.*

*2.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 (mükerrer 121 inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler).*

*3.Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen engellilerin beyan edilen gelirlerine, 31 inci maddede yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim (Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı ile hizmet erbabı (tevkifat matrahı dahil) da yararlanır.).*

*4.Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar.*

*5.Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu 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 aynî bağış ve yardımların tamamı.*

*6.Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı.*

*7.Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;*

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

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

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

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

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

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

g)Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

h)2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

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

j)Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,



*İlişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100'ü (Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkilidir).*

*8.3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 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.*

*9.Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".<sup>8</sup>*

*Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabii iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamı ile uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeleri ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.*

*10.Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı.*

*11.İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı.*

---

<sup>8</sup> 6728 sayılı Kanununun 15/a maddesiyle, GVK'nın 89 uncu maddesinin birinci fıkrası (9) numaralı bendinde düzenlenen Ar-Ge indirimi, 09/08/2016 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış ve düzenlemelere 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanununun 3/A maddesinde yer verilmiştir.

12.Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı.

13.Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si. Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır. Bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları ve kazanç tutarları itibarıyla sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu, bu bendin uygulamasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.<sup>9</sup>

14.01/07/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının yüzde 100'ü oranında korumalı işyeri indirimi (İndirim, her bir

---

<sup>9</sup> 6728 sayılı Kanunun 15/b maddesiyle, GVK'nın 89 uncu maddesinin birinci fıkrası (13) numaralı bendinin; Birinci cümlesinde yer alan "çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti" ibaresi "çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim" şeklinde değiştirilmiştir. Üçüncü cümlesine "hizmet alanları" ibaresinden sonra gelmek üzere "ve kazanç tutarları" ibaresi eklenmiştir. Değişikliklerin yürürlük tarihi 09/08/2016 olup, 2016 ve sonraki yıllar için vergi harcamaları tutarının tahmininde değişikliklerin dikkate alınması gerekmektedir.

*engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının yüzde 150'sini aşamaz.). Bu bentte yer alan oranı, engellilik derecelerine göre yüzde 150'ye kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına indirmeye Bakanlar Kurulu; bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının görüşünü alarak Maliye Bakanlığı yetkilidir.*

*15.Basit usulde tespit edilen ticari kazançların yıllık 8.000 Türk lirasına kadar olan kısmı (Bu Kanunun mükerrer 20 nci maddesinde yer alan kazanç istisnasından faydalananlar bu bent hükmünden yararlanamaz. Bu bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.).<sup>10</sup>*

*Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınır.” şeklinde düzenleme yapılmıştır.*

Çeşitli sosyal, kültürel ve ekonomik amaçlarla düzenlenen söz konusu indirim hükümleri, gelir vergisi matrahını ve dolayısıyla hesaplanan gelir vergisini azaltmaktadır. Vergi harcamasının hangi durumlarda söz konusu olacağını belirlerken, belirli ekonomik ve sosyal amacın varlığı, bu amaçları gerçekleştirmek üzere kanunen veya kanunun verdiği yetki çerçevesinde tahsil edilmeyen bir verginin olması ve bunun sonucunda belirli mükelleflere veya mükellef gruplarına, sektörler veya gelir gruplarına ayrıcalıklı uygulama niteliğinde olan vergi ödenmemesinin

---

<sup>10</sup> 6663 sayılı Kanunun 2 inci maddesi ile GVK'nın 89 uncu maddesinin birinci fıkrasına (15) numaralı bent eklenmiştir. Düzenleme 01/01/2016 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 10/02/2016 tarihinde itibaren yürürlüğe girmiştir. 2016 yılı ve sonraki yılların vergi harcaması tutarının belirlenmesinde eklenen bent hükmünün dikkate alınması gerekmektedir.

veya daha az vergi ödenmesinin sağlanması gerekmektedir. Ancak bu koşullar olmakla birlikte eğer bir uygulama genele ilişkin bir düzenleme içeriyorsa veya taraflara bir kazanım sağlamıyorsa, bu vergi harcaması olarak kabul edilmeyecektir.

Dolayısıyla 89 uncu maddenin birinci fıkrası her bir bendinin bu çerçevede değerlendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre (1), (2), (4), (5), (6), (7) ,(10), (11) numaralı bentler kapsamında beyanname üzerinde matrahtan yapılan indirimlerde sosyal, kültürel ve ekonomik amaçlar söz konusu olmakla birlikte, bu indirimler tüm gelir vergisi mükellefleri için söz konusu olduğundan vazgeçilen vergi, vergi harcaması olmayacaktır.

Diğer taraftan (3), (8), (9), (12), (13), (14), (15) numaralı bentler kapsamında yapılan indirimler ise belirli mükelleflere veya mükellef gruplarına, sektörlerle veya gelir gruplarına ayrıcalıklı uygulama niteliğinde olduğundan, yapılan indirimler sonucunda alınmasından vazgeçilen gelir vergisi, vergi harcaması mahiyetindedir.

Beyanname üzerinden indirilen söz konusu indirimler gelir vergisi matrahını ve dolayısıyla hesaplanan gelir vergisini azaltmaktadır. Bu indirim tutarları elde edilen kazançta uygulanmadan, GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında yapılmış olan tevkifatın ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

### **3.2.23. Menkul Kıymet ve Diğer Sermaye Piyasası Araçları (Geçici Madde 67)**

GVK'nın 5281 sayılı Kanun'un 30 uncu maddesiyle eklenen ve 1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren geçici 67 nci maddesinde, menkul

kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemelere yer verilmiştir. Bu maddenin uygulama süresi 01/01/2006-31/12/2020 olarak belirlenmiştir. Buna göre;

*“GEÇİCİ MADDE 67-1)Bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla;*

*a)Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,*

*b)Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,*

*c)Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan),*

*d)Aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler üzerinden % 15 oranında vergi tevkifatı yaparlar. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki mükellefler ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler için bu oran % 0 olarak uygulanır.*

....

*Hazine ve 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ile bunların dönemsel getirilerinin tahsilinde, tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri ile sürekli olarak portföyünün en az % 51'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasında ve hisse senetleri kâr paylarının hisse sahipleri adına tahsilinde bu fıkra hükümleri uygulanmaz. Tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler için, Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80 inci madde hükümleri uygulanmaz*

....

*2)Bu Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından (Hazine ve 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç), ödemeyi yapanlarca, banka veya aracı kurumlara veya bunlar aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenenler hariç, % 15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bankalara veya aracı kurumlara alış bedeli tevsik edilmeksizin teslim edilmiş olan menkul kıymetlerin gelirlerinin ödenmesinde ise ödeme banka veya aracı kurumlar aracılığıyla yapılırsa dahi tevkifat yapılır. Menkul kıymetin bir banka veya aracı kurum aracılığıyla alınmış olması halinde tevkifatta, bu işlemdeki itfa bedeli ile alış bedeli arasındaki fark esas alınır. Bu iratlar üzerinden 94 üncü madde veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.*

*3)Bankalar ile aracı kurumlar, bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını (hisse senetleri ile (1) numaralı fıkranın altıncı paragrafında*

belirtilen menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları hariç) (1) numaralı fıkra kapsamında tevkifata tâbi tutulmaksızın almaları halinde, kendilerine satış yapanlar adına satış bedeli ile alış bedeli arasındaki fark üzerinden % 15 oranında tevkifat yaparlar. Menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının daha önce bir banka veya aracı kurumdan alınmamış olması halinde, tevkifatın yapılmasında alış bedeli yerine ihraç bedeli esas alınır. Tevkif edilen vergiler (1) numaralı fıkra kapsamında verilecek beyannameye dahil edilmek suretiyle beyan edilir ve ödenir.

4)Bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca %15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bu fıkra kapsamında yapılan tevkifat tutarları 98 inci ve 119 uncu maddelerde belirtilen sürelerde beyan edilir ve ödenir. Bu iratlar üzerinden 94 üncü madde veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.

....

8)Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın % 15 oranında vergi tevkifatına tâbi tutulur. Bu kazançlar üzerinden 94 üncü madde uyarınca ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu fon veya ortaklıklarının katılma belgelerinin ilgili fona iadesinden elde edilen gelirler ile hisse senetlerinin alım satımından elde edilen kazançlar için yıllık beyanname verilmez. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Ticarî işletmeye dahil olan bu nitelikteki gelirler, bu fıkra kapsamı dışındadır.”

9) Bu maddenin yürürlük tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde bu madde hükümleri uygulanmaz. Bu gelirlerin vergilendirilmesinde, 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır.

10) Bu maddenin yürürlüğe girmesinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirler için bu madde hükümleri uygulanmaz. Bu gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır....” şeklinde belirleme yapılmıştır.

Yapılan düzenleme ile 1/1/2006 tarihinden itibaren, çeşitli finansal araçlardan elde edilen getirilerin aynı düzeyde kaynakta vergilenmesi, ticari faaliyetlere dâhil olmayan gelirler için kaynakta yapılan bu vergilemenin nihai vergileme olması öngörülmektedir.

Geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrasında yer alan düzenleme uyarınca,

- Sermaye şirketlerinin (Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar),
- Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonların,
- Münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenlerin, geçici 67 nci maddenin



(1) numaralı fıkrası kapsamında elde ettikleri gelirleri üzerinden %0 oranında tevkifat yapılacaktır.

Türkiye'de münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artış kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan sınırlı sorumlu ortaklıklar, ülke fonları, kurum ve kuruluş fonları ve yatırım kuruluşları gibi yabancı kurumsal yatırımcıların tümü 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikteki mükellefler olarak addedilecektir.

Madde hükmüne göre; Gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmaması (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemez. Ancak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) 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. Dolayısıyla bunlar dışında kalan gerçek veya tüzel kişilerin elde ettikleri gelirler tevkifat kapsamında olacaktır.

Geçici 67 nci madde kapsamında tevkifata tabi gelirler şunlardır;

- Hisse senedi alım-satım kazançları,
- Devlet tahvili ve Hazine bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları,
- Özel sektör tahvil ve bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları,
- Mevduat faizleri,
- Repo gelirleri,
- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları,
- Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirler,

- Hazine veya diğer kamu tüzeli kişiliklerince çıkarılan menkul kıymetlerin faiz gelirleri ve alım-satım kazançları,
- Menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler,
- Aracı kuruluş varantlarından elde edilen gelirler.

Geçici 67 nci madde kapsamında tevkifata tabi olmayan gelirler şunlardır;

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

Geçici 67 nci maddenin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkrâ hükümleri uyarınca tevkifata tâbi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmez. Diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dâhil edilmez. Bu madde uyarınca tevkifat yapılan gelirler üzerinden 94 üncü madde ya da KVK'ya göre ayrıca tevkifat yapılmaz. Tevkifata tabi tutulsun ya da tutulmasın dar mükellef gerçek kişi veya kurumlarca Hazine, 4749 sayılı Kanun'a göre kurulan varlık kiralama şirketleri ve tam mükellef kurumlar tarafından yurt

dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan kazanç ve iratlar için münferit veya özel beyanname verilmez.

Dar mükellefler de dâhil olmak üzere geçici 67 nci madde kapsamında tevkifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar için takvim yılı itibarıyla yıllık beyanname verilmesi ihtiyaridir. Söz konusu beyan sadece menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının alım satımına yönelik olup faiz ve itfa gelirlerinin beyanı söz konusu değildir. Beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilecek mahsup edilemeyen tutar ise genel hükümler çerçevesinde ret ve iade edilecektir.

Geçici 67 nci maddenin (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarda yer alan oran; hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören aracı kuruluş varantları dahil olmak üzere hisse senetleri (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) ve hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinden elde edilen kazançlar için %0, tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar [Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonları dahil) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının gelirleri hariç (bunlar için %0)] tarafından elde edilen kazançlar (yurt dışında ihraç edilen tahviller ve kira sertifikalarından elde edilenler hariç) için %10 (2010/926 sayılı BKK) olarak uygulanacaktır.

01/01/2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na göre, 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1 inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (d) bendiyle geçici 67 nci madde kapsamında döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizler ve katılım bankalarının döviz katılma hesaplarına ödenen kar paylarından vade yapılarına göre %18-%13 oranı arasında, mevduat faizlerine ve katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen

kar paylarına vade yapılarına göre %15-%10 oranı arasında tevkifat uygulanmaktadır.

22/07/2006 tarihli ve 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kurumlar vergisinden istisna olan bu portföy kazançları üzerinden %0 oranında tevkifat yapılmaktadır.

Dolayısıyla Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları nedeniyle kurumlar vergisi yönüyle vergi harcaması oluşmaktadır. Portföy kazançlarından yapılacak tevkifat oranı %0 olarak belirlenmiş olduğundan, bu portföy kazançları için %20 olan kurumlar vergisi oranına göre hesaplanacak kurumlar vergisi vergi harcamasına konu olacaktır.

Geçici 67 nci maddenin (17) numaralı fıkrasına göre Bakanlar Kurulu bu maddede yer alan oranları her bir sermaye piyasası aracı, kazanç ve irat türü ile bunların vadesi ve bunları elde edenler itibarıyla, yatırım fonlarının katılma belgelerinin fona iade edilmesinden veya diğer şekillerde elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar için fonun portföy yapısına göre, ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye veya %15'e kadar artırmaya yetkilidir.

Bu kapsamda geçici 67 nci madde de belirlenen oran %15 olup Bakanlar Kurulu Kararıyla sifıra kadar farklılaştırılmaktadır. Dolayısıyla geçici 67 nci madde finansal araçlara bağlı işlemlere ilişkin ekonomik amaçlı olarak ticari kazanç, arızı ticari kazanç, değer artış kazancı ve menkul sermaye iradı elde edenlere yönelik özel bir uygulama olmakta ve GVK'nın genel yapısından ve 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre yapılan hesaplamadan farklılık arz etmektedir. Buna göre bu madde kapsamında elde edilen gelirlerin, GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, ilgili gelirin elde edilmesinde tabi olduğu orana göre yapılan tevkifatın mahsup edilmesi sonucu oluşan fark vergi harcaması olacaktır. Yine tevkifat yapılmadığı halde, söz

konusu madde uyarınca hiçbir şekilde beyanname verdirilmeyen kazanç ve iratlar için de vergi harcaması oluşacaktır. Ancak ticari faaliyet kapsamında elde edilen gelirler, ticari kazanç hükümleri çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınacağından ve bu madde kapsamında ödenmiş vergi, geçici vergi veya yıllık beyannameye hesaplanan vergiden mahsup edileceğinden, ticari kazançta dâhil bu madde kapsamındaki finansal araçlara bağlı işlemlerde vergi harcaması oluşmayacaktır.

Geçici 67 nci maddenin (9) numaralı fıkrası uyarınca, 01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde, bu madde hükümleri uygulanmaz. Bu gelirlerin vergilendirilmesinde, 31/12/2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır. Burada menkul kıymetin ihraç tarihi önem arz etmektedir.

Geçici 67 nci maddenin (10) numaralı fıkrası uyarınca ise, 01/01/2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından ve elde tutulma sürecinde elde edilen gelirler için bu gelirlerin vergilendirilmesinde 31/12/2005 tarihinde yürürlükte olan mevzuat hükümleri uygulanacaktır. Burada ise menkul kıymetin iktisap tarihi önem arz etmektedir.

Dolayısıyla bu gelirler için bankalar ve aracı kurumlarca geçici 67 nci madde kapsamında tevkifat yapılmayacak olup, GVK'nın 31/12/2005 tarihinde yürürlükte olan hükümleri uygulanacaktır.

GVK'nın 5281 sayılı Kanun'un 44/4-a maddesiyle kaldırılmadan önce 31/12/2005 tarihinde yürürlükte olan 76 ncı maddesinin ikinci fıkrasında;

*“75 inci maddenin ikinci fıkrasının 5, 6, 7, 12 ve 14 numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratlarına (döviz cinsinden açılan hesaplara ödenen*

*faiz ve kar payları, dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç) aşağıda belirtilen indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısım, bu iratların beyanı sırasında indirim olarak dikkate alınır. Bu hükmün tevkif yoluyla kesilen vergiye şumulü yoktur. Bu indirim, menkul kıymetler yatırım fonları ve ortaklıkları, risk sermayesi yatırım fonları ve ortaklıkları ve gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıklarından sağlanan kar payları hakkında da uygulanır. Ticari işletmelere dahil bu tür gelirler hakkında indirim uygulanmaz. İndirim oranı, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, aynı dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle Maliye Bakanlığı'nca tespit edilir.” şeklinde belirleme yapılmıştır.*

Dolayısıyla 01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden elde edilecek faiz gelirlerine (dövize, altına ve başka bir değere endeksli olanlar hariç), Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, aynı dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle Maliye Bakanlığınca tespit edilen indirim oranı uygulanacaktır. Söz konusu indirim oranı 2015 yılı için 290 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde %60,39 olarak belirlenmiştir. Buna göre 2015 yılında Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden elde edilen faiz gelirlerine %60,39 oranında indirim uygulandıktan sonra kalan tutar yıllık beyannamede beyan edilecek, 94 üncü madde kapsamında yapılmış olan tevkifat (özel sektör tahvilleri %10, devlet tahvili, hazine bonusu ve diğerleri %0) hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir. Bu kapsamda elde edilen gelirlerin, indirim oranı uygulanmamış haliyle GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında yapılmış olan tevkifatın ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır. Ancak

ticari kazançta dâhil olanlarda indirim uygulanmayacağından bunlar için vergi harcaması oluşmayacaktır.

Ayrıca yurt dışına ihraç edilen tahvil ve bonolar (Eurobondlar)'dan elde edilen faiz gelirleri geçici 67 nci madde kapsamında tevkifata tabi olmamakta ve bunlar 01/01/2006 tarihinden önce de ihraç edilmiş olsa da döviz cinsinden olduğu için indirim oranı da uygulanmamaktadır. Bunlardan elde edilen gelirlerden vergi harcaması olup olmadığının değerlendirilmesi GVK'nın 86 ncı maddesine göre yapılması gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen geçici 67 nci madde kapsamında beyan ettirilmeyen veya tevkifat usulüyle vergilendirilen finansal araçlara dayalı gelirler yanında, mükellefin beyan etmiş olduğu başka gelirlerinin de olması halinde, beyan edilmeyen kazanç ve irat tutarının mevcut kazanç ve irat tutarına eklenerek, toplam kazanç ve irat üzerinden GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, geçici 67 nci madde kapsamında yapılmış olan tevkifatın ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

#### **3.2.24. Jokey, Jokey Yamakları ve Bunların Antrenörlerine Ödenen Ücretler (Geçici Madde 68)**

GVK'nın geçici 68 inci maddesinde;

*“GEÇİCİ MADDE 68-31/12/2020 tarihine kadar Türkiye Jokey Kulübünce organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine ücret olarak yapılan ödemeler üzerinden % 20 oranında Gelir Vergisi tevkifatı yapılır. Ödemeyi yapanın 94 üncü madde kapsamında tevkifat yapma zorunluluğu bulunup bulunmamasının ve 23 üncü maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde düzenlenmiş olan istisnanın tevkif*

*yoluyla ödenecek Gelir Vergisine etkisi yoktur. Türkiye Jokey Kulübü aracılığıyla yapılan ücret ödemelerinde Gelir Vergisi tevkifatı bu Kulüp tarafından yerine getirilir.*

*Tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan bu gelirler için yıllık beyanname verilmez. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez.*

*Bakanlar Kurulu, % 20 oranını % 25 oranına kadar artırmaya veya kanunî oranına kadar indirmeye yetkilidir.” şeklinde düzenleme yapılmıştır.*

Düzenleme ile Türkiye Jokey Kulübünce organize edilen yarışmalarda hizmet sunan jokey, jokey yamağı ve antrenörlere ücret olarak yapılan ödemeler üzerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması ve bu tevkifatın nihai vergi olması amaçlanmıştır. Düzenlenen geçici madde ile uygulamada ortaya çıkan belirsizliklere son vermek ve anılan ücretlerin vergilendirilmesinde kolaylık sağlanması amaçlanmıştır.

Bu madde kapsamında yapılan ödemelerin safi tutarı üzerinden GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, söz konusu maddeye göre %20 oranında tevkif edilip tarh ve tahakkuk ettirilen gelir vergisinin düşülmesi sonucu belirlenen tutar vergi harcamasına konu olacaktır.

Bu gelirler yanında mükellefin beyan etmiş olduğu başka gelirlerinin de olması halinde, beyan edilmeyen kazanç tutarının mevcut kazanç ve irat tutarına eklenerek, toplam kazanç ve irat üzerinden GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, geçici 68 inci madde kapsamında yapılmış olan tevkifatın ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.



### 3.2.25. Yatırım İndirimi (Geçici Madde 69)

30/03/2006 tarihli ve 5479 sayılı Kanununun 2 nci maddesiyle GVK'nın "Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası" başlıklı 19 uncu maddesi 01/01/2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış olup, anılan Kanununun 3 üncü maddesiyle de GVK'ya geçici 69 uncu madde eklenmek suretiyle yatırım indirimi istisnasının kaldırılmasına ilişkin geçiş hükümleri düzenlenmiştir. Buna göre;

*“GEÇİCİ MADDE 69-Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;*

*a)24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 9/4/2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,*

*b)193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 19 uncu maddesi kapsamında 1/1/2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları, nedeniyle, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler.*

*Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz. (Anayasa Mahkemesinin 9/2/2012 tarihli ve E.2010/93, K.2012/20 sayılı kararıyla*

*iptal) Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.*

*Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.” şeklinde belirleme yapılmıştır.*

İlgili dönemler itibarıyla yatırım indirimi istisnası uygulayan mükelleflerin, istisna uygulaması sonucu kalan kazançları üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanacaktır.

Dolayısıyla, yatırım indirimi istisnası uygulaması sonucunda kalan kazanç tutarına gelir vergisi mükellefleri, yatırım indirimi istisnası uygulayacakları dönemde GVK'nın 103 üncü maddesinde yürürlükte bulunan vergi tarifesini; kurumlar vergisi mükellefleri ise KVK'nın 32 nci maddesinde yer alan %20 kurumlar vergisi oranını uygulamak suretiyle yatırım indirimi istisnasından yararlandıkları dönemlere ait gelir veya kurumlar vergilerini hesaplayacaklardır.

Diğer taraftan, 24/04/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında, GVK'nın 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1-6 ncı maddeleri çerçevesinde yapılan yatırımlar için yatırım indirimi istisnasından yararlanılması halinde, GVK'nın geçici 61 inci maddesi uyarınca yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın %19,8 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır. Bu durumda yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden % 19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapıldığı takdirde kurumlar vergisi yönüyle vergi harcaması oluşmazken, gelir vergisi için yatırım indirimi uygulanmamış haliyle mevcut kazançta 103 üncü maddede düzenlenen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, %19,8 oranında yapılan tevkifat tutarının düşülmesi sonucunda çıkan fazla fark vergi harcaması olurken, fark çıkmaması halinde ise vergi harcaması oluşmayacaktır.

Yatırım indiriminden yararlanan kazançlar için tevkifatın olmadığı durumlarda ise gelir vergisi yönüyle yatırım indirimi uygulanmamış haliyle 103 üncü maddeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, yatırım indirimi uygulanmış haliyle hesaplanan ve ödenen gelir vergisinin düşülmesi halinde aradaki fark vergi harcaması olurken, kurumlar vergisi yönüyle yatırım indiriminden yararlanan kazançlar için %20 oranında hesaplanacak kurumlar vergisi vergi harcaması olacaktır.

### **3.2.26. Sporculara Yapılan Ücret Ödemeleri (Geçici Madde 72)**

Sporculara ücret olarak yapılan ödemeleri düzenleyen GVK'nın geçici 72 nci maddesinde;

*“GEÇİCİ MADDE 72- (1) 31.12.2017 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılır.*

*a) Lig usulüne tabi spor dallarında;*

*1) En üst ligdekiler için % 15,*

*2) En üst altı ligdekiler için % 10,*

*3) Diğer liglerdeki için % 5,*

*b) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden % 5.*

*(2) Bu ödemeler üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez.*

*(3) Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılmış olan ücret ve ücret sayılan ödemelerin vergilendirilmesinde 31/12/2007 tarihinde yürürlükte olan hükümler uygulanır.*

*(4) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığının yetkilidir.” şeklinde düzenleme yapılmıştır.*

Madde ile sporculara ücret olarak yapılan ödemeler gelir vergisinden istisna edilerek bu ödemelerin Bakanlar Kurulunca belirlenecek oranda vergilendirilmesine yönelik eski düzenleme yerine kalıcı bir belirleme yapılmakta ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 64 üncü maddesinde yer alan uygulamanın devamı sağlanmaktadır.

Buna göre süre uzatımı yapılmadığı takdirde 31/12/2017 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ödemelerinde geçici 72 nci madde hükümleri uygulanacaktır. Hizmet erbabına ödenen ücretler GVK'nın 94 üncü maddesi kapsamında 103 üncü ve 104 üncü maddeleri hükümlerine göre tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmektedir. Tevkif usulü cari olmayan ücretlerden, diğer ücretler dışında kalan ücretler yıllık beyanname ile beyan edilmekte ve bunlara yine 103 üncü madde de belirtilen artan oranlı tarife uygulanmaktadır.

Bu madde kapsamında yapılan ödemelerin safi tutarı üzerinden GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, söz konusu maddeye göre tevkif edilip tarh ve tahakkuk ettirilen gelir vergisinin düşülmesi sonucu bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

Bu gelirler yanında mükellefin beyan etmiş olduğu başka gelirlerinin de olması halinde, beyan edilmeyen kazanç tutarının mevcut kazanç ve irat tutarına eklenerek, toplam kazanç ve irat üzerinden GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarife göre hesaplanacak gelir vergisinden, geçici 72 inci madde kapsamında yapılmış olan tevkifatın ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

### **3.2.27. Hizmet Erbabına Ar-Ge Desteği (Geçici Madde 75)<sup>11</sup>**

6676 sayılı Kanununun 1 inci maddesiyle değiştirilen GVK'nın geçici 75 inci maddesinde Ar-Ge, tasarım ve destek personeline yönelik vergisel kolaylık sağlanmış olup, buna göre;

*“GEÇİCİ MADDE 75-31/12/2023 tarihine kadar, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin, bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimini uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin; doktoralı olanlar ile 5746 sayılı Kanun kapsamındaki temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde 95'i, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde 90'ı ve diğerleri için yüzde 80'i verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu süre içerisinde, anılan maddenin bu maddeye aykırı olan hükmü uygulanmaz.”* şeklinde düzenleme yapılmıştır.

---

<sup>11</sup> 26/2/2016 tarihli ve 29636 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6676 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 1 inci maddesiyle 01/03/2016 tarihinden geçerli olmak üzere GVK geçici 75 nci madde değiştirilmiştir. 2016 ve sonraki yılların vergi harcaması tutarının belirlenmesinde değişiklik hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir.

5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre gelir vergisi stopajı teşviki: Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile bu kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar ile yükseköğretim kurumlarının matematik, fizik, kimya ve biyoloji temel bilim alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde 95'i, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilim alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde 90'ı ve diğerleri için yüzde 80'i şeklinde uygulanacaktır.

5746 sayılı Kanun uyarınca Ar-Ge Merkezi belgesi alabilmek için Ar-Ge merkezlerinde en az 50 (elli) tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmesi zorunludur. Bu nedenle, gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak için Ar-Ge merkezlerinde en az 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmesi gerekmektedir. Ancak 19/2/2014 tarihli 28918 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 6518 sayılı Kanunun 101 inci maddesiyle 5746 sayılı Kanunun 4 üncü maddesine eklenen fıkra ile Ar-Ge merkezi kurulabilmesi için gereken elli tam zaman eş değer Ar-Ge personeli sayısını otuza kadar indirmeye, kanuni seviyesine kadar artırmaya veya sektörler itibarıyla belirlenen sınırlar dâhilinde farklılaştırmaya Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Nihai olarak ise 6676 sayılı Kanun'un 29 uncu maddesi ile 5746 sayılı Kanun'un 4 üncü maddesine eklenen altıncı fıkrayla Bakanlar Kurulu, Ar-Ge Merkezi kurmak için gerekli en az Ar-Ge personeli sayısını sektörler itibarıyla farklılaştırmaya ve 30 olarak belirlenmiş personel sayısını 15'e düşürmeye, on tam zaman eşdeğer tasarım personeli sayısını yarısına kadar indirmeye yetkili kılınmıştır.

Bakanlar Kurulu, bu yetkisini kullanarak, 18 Haziran 2014 tarihli ve 29034 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2014/6400 sayılı Karar ile Ar-Ge merkezlerinde istihdam edilebilecek en az tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli sayısını 50'den 30'a,

11/08/2016 tarihli ve 29798 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 2016/9093 sayılı Karar ile de NACE kodları itibarıyla bazı sınıflarda yer alan sektörler hariç 15'e, indirmiştir. Buna göre gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak için Ar-Ge merkezlerinde çalıştırılacak tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli sayısı en az 11/07/2014 tarihinden itibaren 30'a, 11/08/2016 tarihinden itibaren ise 15'e düşürülmüştür.

Ar-Ge ve tasarım merkezleri dışında, teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak için personel sınırlaması bulunmamaktadır.

Ar-Ge personeli: Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı ve teknisyenleri, tasarım personeli: tasarım faaliyetlerinde doğrudan görevli tasarımcı ve teknisyenleri, destek personeli: Ar-Ge ve tasarım faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personeli ifade etmektedir. Gelir vergisi stopaj desteğinden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu geçemez.

Buna göre Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin 31/12/2023 tarihine kadar, Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyeti kapsamında elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin;

- Doktoralı olanlar ile yükseköğretim kurumlarının matematik, fizik, kimya ve biyoloji temel bilim alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde 95'i,
- Yüksek lisanslı olanlar ile matematik, fizik, kimya ve biyoloji temel bilim alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde 90'ı ve diğerleri için yüzde 80'i

verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilecektir. Dolayısıyla terkin edilen vergi, vergi harcaması olmaktadır.

### **3.2.28. Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Faaliyetleri (Geçici Madde 76)**

GVK'nın geçici 76 ncı maddesine göre;

*“GEÇİCİ MADDE 76-10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, 31/12/2018 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.*

*İstisna edilen bu kazançlar üzerinden 94 üncü madde kapsamında tevkifat yapılmaz. Münhasıran bu kazançlar için gelir vergisi mükelleflerince yıllık beyanname verilmez, bu kazançlar verilecek beyannamelere dahil edilmez.”* şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Maddeyle, 17/02/2005 tarihli ve 25730 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu çerçevesinde, mudi ile lisanslı depo işletmesi arasında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar; tarım ürünlerinin ticaretini kolaylaştırmak, depolanması için yaygın bir sistem oluşturmak, ürün sahiplerinin mallarının emniyetini sağlamak ve kalitesini korumak, ürünlerin sınıf ve derecelerinin yetkili sınıflandırıcılar tarafından saptanmasını sağlamak, tarım ürünleri lisanlı depo işleticilerinin kişiler arasında ayırım yapmaksızın tarım ürünlerini kabul etmelerini temin etmek, ürünlerin mülkiyetini temsil eden ve finansmanını, satışını ve teslimini sağlayan ürün senedi çıkarmak ve standartları belirlenmiş tarım ürünlerinin ticaretini geliştirmek üzere 31/12/2018 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur.



Depolanmaya uygun nitelikteki hububat, bakliyat, pamuk, tütün, fındık, yağlı tohumlar, bitkisel yağlar, şeker gibi standardize edilebilen temel ve işlenmiş tarım ürünlerinin sağlıklı koşullarda muhafaza ve ticarî amaçla depolanması hizmetlerini sağlayan lisanslı depo işleticileri anonim şirket olarak faaliyet göstermek zorundadırlar. Bu lisanslı depo işleticileri ürünlerin mülkiyetini temsil ve rehnini temin eden nama veya emre düzenlenmiş, teminat olarak verilebilen, ciro edilebilen veya edilemeyen ve bu Kanunda öngörülmeven durumlarda Türk Ticaret Kanununda düzenlenen makbuz senedi hükümlerine tâbi olan kıymetli evrak olarak ürün senedi düzenleyebilmektedirler. Buna göre, bir ürünün lisanslı depo işletmesine teslim ve kabul edilmesi halinde, söz konusu ürün için ürün senedi düzenlenir. Basılı ürün senetleri hükmünde olmak üzere elektronik ortamda da ürün senetleri oluşturulabilir.

Ürün senetleri esas itibarıyla, standardı, nitelik ve özellikleri belirli bir tarım ürününün mülkiyetini ifade ettiğinden, ürün senedinin el değiştirmesine paralel olarak senette tanımlanan ürünün mülkiyeti de el değiştirmektedir.

Gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilen bu kazançlar üzerinden, GVK'nın 94 üncü maddesi çerçevesinde vergi kesintisi de yapılmayacağından, elde edilen kazançlar için gelir vergisi yönüyle GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisi, kurumlar vergisi yönüyle ise %20 oranında hesaplanacak kurumlar vergisi vazgeçilen gelir olarak vergi harcaması mahiyetindedir.

Gelir vergisi yönüyle bu gelirler yanında mükellefin beyan etmiş olduğu başka gelirlerinin de olması halinde, beyan edilmeyen kazanç tutarının mevcut kazanç ve irat tutarına eklenerek, toplam kazanç ve irat üzerinden GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, GVK'nın ilgili maddelerine göre yapılmış olan tevkifatların ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

### 3.2.29. Yatırım Teşvik Belgeli Gelir Vergisi Stopajı Desteği (Geçici Madde 80)

GVK'nın geçici 80 inci maddesinde;

*“GEÇİCİ MADDE 80-Bakanlar Kurulunca istatistiki bölge birimleri sınıflandırması, kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeyleri dikkate alınmak suretiyle belirlenen illerde yapılacak yatırımlar için Ekonomi Bakanlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında; bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31/12/2023 tarihine kadar gerçekleşen yatırımlarda teşvik belgelerinde öngörülen ve fiilen istihdam edilen işçilerin ücretlerinin sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin brüt tutarına tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisi, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan tarihten itibaren 10 yıl süreyle verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir.*

*Birinci fıkraya istinaden terkin edilecek verginin hesabında, öncelikle 32 nci maddede yer alan asgari geçim indirimi dikkate alınır.*

*Yatırımın tamamlanamaması veya teşvik belgesinin iptal edilmesi halinde, gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması nedeniyle terkin edilen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.*

*Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasından yararlanır.*

*Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde, gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise kalan süre kadar devralan yararlanır.*

*Bu madde kapsamındaki gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlananlar, diğer kanunlarda yer alan aynı mahiyetteki hükümlerden ayrıca yararlanamazlar.*

*Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.” şeklinde belirleme yapılmıştır.*

Ekonomi Bakanlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında; bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten 31/12/2023 tarihine kadar gerçekleşen yatırımlarda, teşvik belgelerinde öngörülen ve fiilen istihdam edilen işçilerin ücretlerinin sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin brüt tutarına tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisi, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmeye başlanacağı tarihten itibaren 10 yıl süreyle bu ücretlerle ilgili olarak verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilecektir. Böylece, yatırımcıların istihdam nedeniyle katlandıkları mali yükler açısından önemli bir destek sağlanmaktadır. Bu teşvik unsurunun esas amacı işverenlerin istihdam maliyetini azaltmaktır.

15/06/2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Gelir vergisi stopajı teşvikinden, anılan Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 6 ncı bölge için düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarla sağlanan ilave istihdam için yararlanılacaktır. Buna göre, anılan Bakanlar Kurulu Kararına ekli listede 6 ncı bölge olarak yer verilen; Ağrı, Ardahan, Batman, Bingöl, Bitlis, Diyarbakır, Hakkari, Iğdır, Kars, Mardin, Muş, Siirt, Şanlıurfa, Şırnak, Van illeri ile Bozcaada ve Gökçeada ilçelerinde gerçekleştirilen yatırımlar bu teşvikten yararlanacaktır.

Gelir vergisi stopajı teşvikinden, Bakanlar Kurulunca belirlenen iller ve ilçelerde yapılacak yatırımlar için Ekonomi Bakanlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında; GVK'nın geçici 80 inci maddenin yürürlüğe girdiği 01/07/2012 tarihinden itibaren 31/12/2023 tarihine kadar gerçekleşen yatırımlarda, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan tarihten itibaren 10 yıl süreyle yararlanılması mümkündür. Dolayısıyla 31/12/2023 tarihinde kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan bir yatırım için gelir vergisi stopajı teşviki en son, 31/12/2033 tarihine kadar uygulanacaktır.

Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan dönemden itibaren herhangi bir nedenle gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılmaması durumunda 10 yıllık sürenin uzaması mümkün bulunmamaktadır.

Bu kapsamda beyanname üzerinden tahakkuk ettirilip terkin edilen gelir vergisi, vergi harcaması olacaktır.

### **3.2.30. Bireysel Katılım Yatırımcı Desteği (Geçici Madde 82)**

GVK'nın geçici 82 nci maddesinde;

*“GEÇİCİ MADDE 82-31/12/2017 tarihine kadar, 9/12/1994 tarihli ve 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun ek 5 inci maddesi kapsamına giren bireysel katılım yatırımcısı tam mükellef gerçek kişiler, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra iktisap ettikleri tam mükellef anonim şirketlere ait iştirak hisselerini en az iki tam yıl elde tutmaları şartıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümlerine göre hesapladıkları hisselerin tutarlarının %75'ini yıllık beyannamelerine konu kazanç ve iratlarından hisselerin iktisap edildiği dönemde indirebilirler. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen*

*araştırma, geliştirme ve yenilikçilik programları kapsamında projesi son beş yıl içinde desteklenmiş kurumlara iştirak sağlayan bireysel katılım yatırımcıları için bu oran %100 olarak uygulanır.*

*Yıllık indirim tutarı 1.000.000 TL'yi aşamaz. İlgili yıl kazancından indirilemeyen kısım, izleyen yıllarda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.*

*İki tam yıl elde tutma şartının yerine getirilmemesi halinde, bireysel katılım yatırımcısı indirimi dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyayı doğmuş sayılır. Bu maddeye göre zamanında alınamayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun doğduğu tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar.*

*Bireysel katılım yatırımcılarının vergi desteklerinden yararlanabilmesi için, birinci fıkrada belirtilen iştirak hisselerini iktisap etmeden önce Hazine Müsteşarlığına başvurarak bireysel katılım yatırımcısı lisansı almış olmaları ve lisans kapsamında ortaklık kurdukları kurumlar tarafından yapılacak faaliyetleri beyan etmeleri şarttır.*

*Bireysel katılım yatırımcıları, iştirak ettikleri kurumun doğrudan veya dolaylı olarak ya da ayrı ayrı veya birlikte hâkim ortağı olamazlar. Bireysel katılım yatırımcısı; eşinin, kendisinin veya eşinin altsoyu ve üstsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarının ya da idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunan ya da nüfuzu altında bulunan kurumlara iştirak edemez.*

*4059 sayılı Kanununun ek 5 inci maddesi kapsamında vergi desteğinden yararlanması Hazine Müsteşarlığınca desteklenmeyen sektörlerde ve/veya*

*faaliyetlerde yatırım yapıldığının tespit edilmesi, ortaklık paylarına ilişkin Hazine Müsteşarlığınca getirilen şartlara uyulmaması, dördüncü fıkra kapsamında beyan edilen faaliyetlerde bulunulmaması ve beşinci fıkradaki hükme aykırı işlem tesis edilmesi durumunda üçüncü fıkra hükümleri uygulanır.*

*İki yıllık süre şartının yerine getirilememesine neden olan mücbir sebep halleri ile uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı müştereken yetkilidir.*

*Bakanlar Kurulu birinci fıkrada yer alan 31/12/2017 tarihini beş yıla kadar uzatmaya, bu madde kapsamında indirim oranını ve azami indirim tutarını %50'sine kadar artırmaya ve bu oran ve tutarları sifıra kadar indirmeye yetkilidir.” şeklinde belirleme yapılmıştır.*

Madde ile Bireysel Katılım Sermayesi (BKS) alanında faaliyette bulunacak gerçek kişilerin, yani Bireysel Katılım Yatırımcılarının (BKY) finansmana erişim noktasında sıkıntı yaşayan erken aşama şirketlere yatırım yapmalarının Devlet tarafından desteklenmesi ve düzenlenmesine ilişkin genel çerçeve çizilmiştir. Yapılan düzenlemelerle, öncelikle bireysel katılım yatırımlarının cazip hale getirilmesi, ayrıca dünya uygulamaları dikkate alınarak kurumsallaşmanın tesis edilmesi ve bireysel katılım sermayesi piyasasında iş etiğinin hâkim kılınması amaçlanmaktadır.

Buna göre bireysel katılım yatırımcısı; 4059 sayılı Kanunun ek 5 inci maddesi kapsamında Hazine Müsteşarlığınca devlet desteklerinden yararlanmaları için kendilerine lisans verilecek olan, kişisel varlıklarını ve/veya tecrübe ve birikimlerini başlangıç veya büyüme aşamasındaki girişimlere aktaran gerçek kişi yatırımcılardır.

15/02/2013 tarihli Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmelik çerçevesinde iktisap edilen;

- Tam mükellef anonim şirketlere ait iştirak hisselerinin alış bedellerinin %75'i,
- Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen araştırma, geliştirme ve yenilikçilik programları kapsamında projesi son beş yıl içinde desteklenmiş anonim şirketlere ait iştirak hisselerinin alış bedellerinin %100'ü, söz konusu iştirak hisselerinin en az iki tam yıl elde tutulması şartıyla, bireysel katılım yatırımcısı indirimi olarak yıllık beyanname ile bildirilen kazanç ve iratlardan indirilebilecektir.

Bireysel katılım yatırımcısı indiriminden, indirime konu iştirak hisselerinin iktisap edildiği vergilendirme dönemine ilişkin verilecek yıllık gelir vergisi beyannamelerinde yararlanılabilecektir.

Bireysel katılım yatırımcısı indirimine konu anonim şirket hisse senetlerinin indirime esas tutarlarının tespitinde alış bedellerinin dikkate alınması gerekmektedir.

Beyana tabi kazanç ve iratlardan bu kapsamda indirim konusu yapılabilecek tutar yıllık bazda 1.000.000 TL'yi aşamayacaktır.

Hisselerin iktisap edildiği döneme ilişkin beyannameye bildirilen kazanç ve iradın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutarlar, izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu'na göre ilgili yıllar için hesaplanan yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle indirim konusu yapılabilecektir.

Söz konusu indirim uygulamasından, 31/12/2017 tarihine kadar gerçekleştirilecek yatırımlarla ilgili olarak yararlanılabilecektir.

Bireysel katılım yatırımcısı desteğinden yararlanan kazançlarda, bireysel katılım yatırımcısı indirimi uygulanmamış haliyle GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, GVK'nın ilgili maddelerine göre yapılmış olan tevkifatların ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

### **3.2.31. EXPO 2016 Antalya Ajansına Yapılan Yardımlar (Geçici Madde 83)**

GVK'nın geçici 83 üncü maddesinde;

*“GEÇİCİ MADDE 83-EXPO 2016 Antalya Ajansına yapılan her türlü nakdî ve aynı bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı; gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilir.”* şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Söz konusu düzenleme de sosyal ve ekonomik amaç bir arada olmakla birlikte, düzenleme belirli bir mükellef, mükellef grubu, sektör, sektör grubu için değil, tüm gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefler için geçerli olduğundan, bu kapsamda vazgeçilen gelir vergisi ve kurumlar vergisi için vergi harcaması oluşmayacaktır.



### 3.3. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamaları

Bu başlık altında KVK'da yer alan vergi harcamaları hakkında bilgi verilecektir.

#### 3.3.1. Muafiyetler (Madde 4 )

KVK'nın 4 üncü maddesinde kurumlar vergisinden muaf olan kurum ve kuruluşlara yer verilmiştir. Bu maddeye göre;

*“MADDE 4-Aşağıda sayılan kurumlar, kurumlar vergisinden muaftır:*

*a) Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar.*

*b)Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar. (Bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları mal ve hizmet satışları ile Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri bu muafiyeti ortadan kaldırmaz.)*

*c)Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve*

*infaz kurumları ile tutukevlerine ait işyurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar.*

*ç)Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izniyle açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırklar.*

*d)Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askerî kışlalardaki kantinler.*

*e)Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları.*

*f)Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları.*

*g)Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Şans oyunları lisans veya işletim hakkının hasılatın belli oranında hesaplanan pay karşılığında verilmesi halinde bu hakkı devralan kurumlar hariç olmak üzere, 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanununun 3 üncü maddesinde tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar.*

*h)Kuruluşlarındaki amaca uygun işlerle sınırlı olmak şartıyla, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askerî fabrika ve atölyeler.*

*ı)İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen;*

*1) Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri,*

2) Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri,

3) Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar.

i) Köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri.

j) Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler.

k) Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri.

l) Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup, bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat

*sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar.*

*m)Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar (Bunların vergi muafiyetinden yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenir.).*

*n)Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadî işletmeler.*

*o)28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 7/A maddesine göre kurulan ve tamamı Hazine Müsteşarlığına ait olan varlık kiralama şirketleri.*

*ö)Tüm giderlerinin kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlar tarafından karşılanması ve söz konusu giderlerin Türkiye’de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirilmemesi veya kârından ayrılmaması kaydıyla, Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezleri (Türkiye’de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun, bölgesel yönetim merkezinin yönetimi altında bulunması muafiyet hükmününün uygulamasına engel teşkil etmez.).<sup>12</sup>*

---

<sup>12</sup> 6728 sayılı Kanunun 55 inci maddesiyle 09/08/2016 tarihinden geçerli olmak üzere eklenmiştir. 2016 yılı ve sonraki yılların vergi harcaması tutarının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

*(2)Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûller Maliye Bakanlığınca belirlenir.” şeklinde düzenleme yapılmıştır.*

6728 sayılı Kanunla KVK'nın 4 üncü maddesinin birinci fıkrasına (ö) bendi eklenmiş ve ülkemizin, bulunduğu coğrafi konumu itibarıyla bölgesel yönetim merkezlerinin yer aldığı bir ülke olmasına yönelik hedefi çerçevesinde, bölgesel yönetim merkezlerinin; tüm giderlerinin Türkiye'de bulunmayan kurumlar tarafından karşılanması ve söz konusu giderlerin Türkiye'de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirilmemesi veya karından ayrılmasıyla, kurumlar vergisinden muaf tutulması öngörülmüştür.

Söz konusu maddenin birinci fıkrasının (a), (b), (c) bentleri devletin görevi olarak daha çok kamu tarafından yapılması zorunlu olan, kar amacından ziyade sosyal amaçlarla işletilen ve giderleri kamu bütçesinden karşılanan bedelsiz veya çok düşük bedelli faaliyetlerdir. Kamu idare ve kuruluşlarından maksat, merkezi yönetim kapsamında olan genel ve özel bütçeli daireler ile il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir. Zaten bu faaliyetler ticari mahiyet arz edecek şekilde, kazanç elde etme amaçlı ve belirli bir organizasyon dahilinde yapılması durumunda kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Ancak burada 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 56 ncı maddesinin (b) bendinde, üniversitelerin ve yüksek teknoloji enstitülerinin genel bütçeye dâhil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanacağı; ek 7 nci maddesinde de vakıflarca kurulacak yüksek öğretim kurumlarının 56 ncı maddede yer alan mali kolaylıklardan, muafiyet ve istisnalardan aynen istifade edecekleri hükmü yer almaktadır. Bu çerçevede, vakıf üniversiteleri ve bünyelerinde yer alan ve ücret karşılığında sağlık hizmeti veren sağlık kurumları, iktisadi işletme niteliğinde olmakla birlikte, vakıflara ait üniversiteler Yükseköğretim Kanunu'nun 56 ncı maddesi uyarınca genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan muafiyet, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlandığından, vakıf üniversiteleri ve bünyesinde faaliyet gösteren sağlık kurumları da kurumlar vergisinden muaf olacaktır. Dolayısıyla vakıf

üniversitelerinin ve bünyesinde faaliyet gösteren sağlık kurumlarının elde etmiş oldukları gelir ve kazançlar üzerinden kurumlar vergisi alınmamış olduğundan alınmayan vergi, vergi harcamasına konu olacaktır.

Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları (e) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muafırlar. Anılan muafiyet, özel bir kanunla kurulmuş olan ve üyelerinden topladığı primleri üyelerine emekli aylığı ve diğer sosyal yardımları sağlamak amacıyla kullanan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumlarına uygulanacaktır. Bir emekli ya da yardım sandığı ile sosyal güvenlik kurumunun, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için, tüzel kişiliğinin yanında ayrıca "kanunla kurulmuş olma" şartı da aranacaktır. 20/5/2006 tarih ve 26173 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe giren 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu'nun geçici 1 inci maddesine göre, T.C. Emekli Sandığı, Bağ-Kur ve Sosyal Sigortalar Kurumu, Kanun'un yürürlük tarihi itibarıyla Sosyal Güvenlik Kurumu'na devredildiğinden, anılan Kanuna göre kurulan Sosyal Güvenlik Kurumu da kurumlar vergisinden muaf olacaktır. Ancak bu muafiyetler söz konusu kurumların iktisadi işletmelerini kapsamayacaktır. Dolayısıyla bu kapsamda vergi harcaması oluşmayacaktır.

Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları KVK'nın 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Görevleri gereği hizmet yapan ve aldıkları resim ve harçları merkezi yönetim bütçesine aktaran bu kamu kurumlarının muafiyetinde vergi harcaması oluşmayacaktır. Yine 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (g) ve (o) bentleri kapsamında kurumların gelirleri merkezi yönetim bütçesine aktarılmış olduğundan vergi harcaması oluşmayacaktır. Ancak (g) bendi hükümlerine göre Toplu Konut İdaresi Başkanlığı vergiden muaf kurumlar arasındadır. Buna bağlı konut tedariki ile ilgili iktisadi işletmeleri de muafiyet kapsamındadır. Dolayısıyla bunların kazançları üzerinden %20 oranında alınmayan kurumlar vergisi de vergi harcaması olarak dikkate alınacaktır.

Sadece bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar, KVK'nın 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (m) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır. Bunların, muafiyetten yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Söz konusu kurum ve kuruluşların ticari mahiyet arz edecek şekilde faaliyeti ve bu faaliyet sonucu elde edilen kazancı sağlanan ayrıcalıktan dolayı vergi harcaması kapsamında değerlendirilecektir. Aksi takdirde vergi harcaması oluşmayacaktır.

Diğer taraftan daha çok iktisadi işletme niteliği arz eden, ticari mahiyet ve organizasyon gerektiren (ç), (d), (ı), (i), (j), (k), (l), (n), (ö) bentleri kapsamında faaliyet gösteren kurum ve kuruluşların kazançları üzerinden alınmayan kurumlar vergisi, vergi harcamasına konu olacaktır. Ancak kurumlar vergisinden muaf olan bu kurum ve kuruluşlara yapılan ödemelerden, GVK'nın 94 ve geçici 67 nci maddeleri ile KVK'nın 15 ve 30 uncu maddeleri hükümlerine göre tevkifat yapılmışsa, yapılan vergi kesintilerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar, vergi harcaması olacaktır.

### **3.3.2. İstisnalar (Madde 5)**

KVK'nın 5 inci maddesi kurumlar vergisinden istisna olan kazançları düzenlemektedir. Buna göre;

*“MADDE 5- (1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:*

*a) Kurumların;*

*1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,*

*2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,*

3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları.

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

b) Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları;

1) İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olması,

2) 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.),

3) Yurt dışı iştirak kazancınının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,



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

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmaz.

Bu bent uyarınca vergi yükü, kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir.

c) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştirakten oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları.

ç)Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini arttırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarî değeri aşan kısmı.

d) Türkiye'de kurulu;

1)Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

2)Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

3)Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

4)Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

5)Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,

6)Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları.

e)Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı .<sup>13</sup>

Bu istisna, satış 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.

---

<sup>13</sup> 6728 sayılı Kanun'un 56/a maddesiyle 09/08/2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere, KVK 5 inci maddenin birinci fıkrasının (e) bendinin birinci paragrafında yer alan parantez içi hüküm yürürlükten kaldırılmış ve beşinci paragrafı değiştirilmiştir.

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

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

*Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır. 21/11/2012 tarihli ve 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 6/12/2012 tarihli ve 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 kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.*

*f)Bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların*

kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı.

g) Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları;

1) Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

2) Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,

3) Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

Bu bent uyarınca toplam vergi yükü, birinci fıkranın (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir.

h) Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar.

ı) Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları, özel kreş ve gündüz bakımevleri ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti

*tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usûller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar (İstisna, belirtilen okulların, kreş ve gündüz bakımevlerinin ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar.).<sup>14</sup>*

*i)Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile aşağıda belirtilen kooperatiflerin ortakları için;*

*1)Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevî gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine,*

*2)Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine,*

*3)Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere,*

*göre hesapladıkları risturnlar.*

*Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.*

*Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar*

---

<sup>14</sup> 6745 sayılı Kanununun 64 üncü maddesiyle 1/1/2017 tarihinden itibaren faaliyete başlayan özel kreş ve gündüz bakımevlerine uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. 2017 yılı ve sonraki yılların vergi harcaması tutarının belirlenmesinde, özel kreş ve gündüz bakım evlerinin de dikkate alınması gerekmektedir.

*hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır.*

*Bu bent hükümleri, 29/6/2004 tarihli ve 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanununa göre kurulan Birliklerin üyeleri ile yaptıkları muameleler hakkında da uygulanır.*

*j) Her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar.*

*İstisnadan yararlanan satış kazancı, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulur ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kiracı tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) ifasında kullanılır. İstisna edilen kazançtan herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Kurumların tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) hâlinde de bu hüküm uygulanır.*

*Söz konusu varlıkların,*

*i) Kiracı tarafından veya*

*ii)Kiralayan kurumlar tarafından finansal kiralama yöntemi dâhil olmak üzere (6361 sayılı Kanunda yer alan sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hâlleri hariç),*

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

*Sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi nedeniyle sat-kirala-geri al işleminin tekemmül etmemesi hâlinde, istisna nedeniyle kiracı adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyası cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.<sup>15</sup>*

*k) 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.<sup>16</sup>*

*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*

---

<sup>15</sup> 6728 sayılı Kanun'un 56/b maddesiyle KVK'nın 5 inci maddesine (j) ve (k) bentleri ilave edilerek, (j) bendi için 02/08/2016 tarihinden itibaren yapılan işlemlere, (k) bendi için 09/08/2016 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, kurumların kira sertifikası ihracına veya sat-kirala-geri al işlemlerine konu edilen taşınmazlarının satışından doğan kazançlarına ilişkin istisna hükmü, uygulamada karşılaşılan sorunlar da dikkate alınarak, kapsam genişletilmek suretiyle yeniden düzenlenmiştir. 2016 ve sonraki yılların vergi harcaması tutarlarının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

<sup>16</sup> 6728 sayılı Kanun'un 56/b maddesiyle 09/08/2016 tarihinden itibaren uygulanmak üzere eklenmiştir. 2016 ve sonraki yılların vergi harcaması tutarlarının tahmin edilmesinde dikkate alınması gerekmektedir.

*itibaren bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların varlık kiralama şirketine devrinden önce kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılır. İstisna edilen kazançtan herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Kurumların tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) hâlinde de bu hüküm uygulanır.*

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

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

*(2)Bu maddedeki istisnaların uygulanmasına ilişkin usûlleri tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.*

*(3)İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez.” şeklinde düzenleme yapılmıştır.*



Kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları, 5 inci maddenin birinci fıkrasında sayılmıştır. Maddenin (a) bendinde, aynı kazancın iki ayrı kurumda vergilendirilmesini önlemek, mükerrer vergilemeye yol açmamak amacıyla iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir. Bu maddedeki düzenleme, yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumun sermayesine katılımlar nedeniyle elde edilen kazançları kapsamaktadır. Diğer bir anlatımla, iştirak edilen kurumun tam mükellef kurum olması gerekmektedir. Kurumların, kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları iştirak kazancı olarak değerlendirilecek; girişim sermayesi yatırım fonu ve ortaklıklarının katılma payları ile hisse senetlerinden elde edilen kâr payları dışında fonların katılma belgeleri ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları ise iştirak kazancı olarak değerlendirilmeyerek, kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Dolayısıyla yapılan daha önceki kurumlarda vergilenen kazancın kar payını alan kurumda tekrar vergiye tabi tutulmasını önlemeye yönelik teknik düzenleme olup bu kapsamda vergi harcaması oluşmayacaktır.

Maddenin (b) bendinde, kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu bentte belirtilen istisnadan yararlanabilmek için;

- İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması,
- İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye’de bulunmaması,
- İştirak payını elinde tutan kurumun, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10’una sahip olması,
- İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması,
- İştirak kazancının (kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere) iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında; iştirak edilen yabancı kurumun esas faaliyet konusunun finansman temini

veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında, gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

- İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi

gerekmektedir.

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanılabilmesi için yukarıda yer alan şartların topluca yerine getirilmesi şarttır. İştirak oranı %10’dan fazla olsa dahi süre şartının gerçekleşmemesi halinde veya bütün şartlar gerçekleşmekle birlikte vergi yükü şartının gerçekleşmediği durumlarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir. Burada %15 oranındaki vergi yükü, bu kar payları üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinin, hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi dâhil dağıtılabılır toplam kazanç oranlanması suretiyle belirlenecektir.

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlara, yurt dışı iştirak kazançları istisnası uygulanacaktır.

Dolayısıyla bu kapsamda istisnadan yararlanan kazançlar üzerinden alınmayan % 20 oranındaki kurumlar vergisi vergi harcaması olacaktır. Ancak vergi harcamasının hesaplanmasında, KVK’nın 33 üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre belirlenen tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının % 25’ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye’de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kâr payı tutarına isabet eden kısmının mahsup edilebileceğinin dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre bu kazançların yurt

dışında taşıdığı vergi yükü Türkiye'deki vergi yüküne eşit veya daha fazla ise vergi harcaması oluşmayacaktır.

KVK'nın 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi ile kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, tam mükellef olmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az 2 tam yıl (730 gün) süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla bu kapsamda istisnadan yararlanan kazançlar üzerinden alınmayan %20 oranındaki kurumlar vergisi vergi harcaması olacaktır.

KVK'nın 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi ile halka açılmayı da teşvik etmek amacıyla anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değer üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde oluşan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

Emisyon primi, hisse senetlerinin itibari değer üzerinde bir bedelle satılması halinde, satış bedelinin itibari değeri aşan kısmı olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla emisyon primi bir nevi ilgili anonim şirketin şerefîyesi olmakta ve ortaklar şirket paylarını şerefîyeli olarak satın almaktadır. Emisyon primleri öz kaynakları artırıcı unsur olarak Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamasında Sermaye Yedekleri hesap grubunun içerisinde yer almakta olup, bir bilanço hesabı olan 520- Hisse Senedi İhraç Primleri hesabında izlenmekle birlikte, emisyon primleri anonim şirketler için elde ettikleri artı bir değer yani kazanç olmakta ve istisna tutulmak suretiyle ayrıcalıklı uygulama niteliği kazanmaktadır. Bu kapsamda istisnadan yararlanan kazançlar üzerinden alınmayan %20 oranındaki kurumlar vergisi vergi harcaması olacaktır.

KVK'nın 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde sermaye piyasalarının geliştirilmesi ve derinleştirilmesi amacıyla;

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

anılan fon veya ortaklıkların Türkiye’de kurulmuş olmaları şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisna, anılan fon ve ortaklıkların söz konusu kazançları üzerinden kesinti yoluyla vergi alınmasına engel teşkil etmemektedir.

Dolayısıyla bu kapsamda istisnadan yararlanan kazançlar üzerinden alınmayan % 20 oranındaki kurumlar vergisi vergi harcaması olacaktır. Ancak vergi harcamasının hesaplanmasında, GVK’nın geçici 67 nci maddesi veya KVK’nın 15/3 maddesi kapsamında, 5 inci maddenin (d) bendi uyarınca istisna olan kazançlardan yapılan tevkifatın dikkate alınması gerekmektedir. Tevkifat oranı %20 ve üzeri olduğu takdirde vergi harcaması oluşmazken %20’nin altındaki bir oranda, %20 ile arasındaki fark kadar vergi harcaması oluşacaktır.

KVK’nın 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlara ilişkin istisna düzenlenmektedir. İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir. Bu bentte belirtilen koşulların sağlanması halinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri,

intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

6111 sayılı Kanunla 25/2/2011 tarihinden itibaren uygulanmak üzere mevcut maddeye eklenen parantez içi hüküm gereği taşınmazların kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile bu varlıkların varlık kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançların tamamı vergiden istisna edilebilecektir.

6495 sayılı Kanunla 02/08/2013 tarihinden itibaren uygulanmak üzere mevcut maddeye eklenmiş olan parantez içi hüküm değiştirilmek suretiyle; 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketlerine satışı ve finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançların tamamı da vergiden istisna edilmiştir.

Son olarak 6728 sayılı Kanunla, KVK 5 inci maddenin birinci fıkrasının (e) bendinin birinci paragrafında yer alan parantez içi hüküm yürürlükten kaldırılmış ve beşinci paragrafı değiştirilmiştir. 6728 sayılı Kanun'un 56/b maddesiyle ise KVK'nın 5 inci maddeye (j) ve (k) bentleri ilave edilerek, (j) bendi için 02/08/2016 tarihinden itibaren yapılan işlemlere, (k) bendi için 09/08/2016 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, kurumların kira sertifikası ihracına veya sat-kirala-geri al işlemlerine konu edilen taşınmazlarının satışından doğan kazançlarına ilişkin istisna hükmü, uygulamada karşılaşılan sorunlar da dikkate alınarak, kapsam genişletilmek suretiyle yeniden düzenlenmiştir.

Dolayısıyla bu kapsamda istisnadan yararlanan kazançlar üzerinden alınmayan % 20 oranındaki kurumlar vergisi vergi harcaması olacaktır.

KVK'nın 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi ile bankalara 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 veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İstisnadan yararlanabilecek kazanç, söz konusu kıymetlerin borçlara karşılık olmak üzere, bankalara veya TMSF'ye satışından veya diğer şekilde devrinden sağlanan hasılatın, bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden tutarla sınırlı olacaktır. Yine bankaların, kanuni takibe alınmış alacakları nedeniyle iktisap ettikleri taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışından doğan kazançların ise %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu kıymetlerin satışında da iki tam yıl süreyle aktifte bulundurma şartı olmadığı gibi kazancın belli bir süreyle özel bir fon hesabında tutulma şartı da bulunmamaktadır.

Bu bent ile bankacılık sektöründe yaşanan krizlerden sonra ortaya çıkan tahsilat ve borç ödeme güçlüklerinin aşılacak bankaların mali bünyelerinin güçlendirilmesi, batık kredilerin geri dönüş olanaklarının genişletilmesi ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun elinde bulunan bankalara, dolayısıyla da bu fona ait alacakların tahsilinde çekilen güçlüklerin azaltılması amaçlanmıştır.

Bu kapsamda istisnadan yararlanan kazançlar üzerinden alınmayan %20 oranındaki kurumlar vergisi vergi harcaması olacaktır.

KVK'nın 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi ile kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları, belli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla elde edilen kurum kazançlarının;

- Doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- Elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,
- İştirak edilen şirketin ana faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olması durumunda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında %20 gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması, gerekmektedir.

Yine KVK'nın 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Dolayısıyla (g) ve (h) bentleri kapsamında istisnadan yararlanan kazançlar üzerinden alınmayan %20 oranındaki kurumlar vergisi, vergi harcaması olacaktır. Ancak vergi harcamasının hesaplanmasında, KVK'nın 33 üncü maddesinin birinci fıkrası uyarınca yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan, mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir hükmünün dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre bu kazançların yurt dışında taşıdığı vergi yükü Türkiye'deki vergi yüküne eşit veya daha fazla ise vergi harcaması oluşmayacaktır.

KVK'nın 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendi ile eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası;

5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında yer alan okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya

kamu yararına çalışan derneklere bağı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır.

Bu bent ile özel kesimin eğitim faaliyetlerine yatırım yapması teşvik edilmektedir.

İstisna kapsamında yer alan; *Okul Öncesi Eğitim Okulu*, 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu'nun 19, 20 ve 21 inci maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okulları, *İlköğretim Okulu*, 1739 sayılı Kanun'un 22-25 inci maddelerinde belirtilen ve 6-13 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan okulları, Orta Öğretim Okulları, 1739 sayılı Kanun'un 26-30 uncu maddelerinde belirtilen ve ilköğretime dayalı, en az dört yıllık öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim okullarını, Özel Eğitim Okulları, engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okullarını, Rehabilitasyon Merkezleri, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurularak faaliyet gösteren ve bedensel, zihinsel ve ruhsal özürleri nedeniyle normal yaşamın gereklerine uyamama durumunda olan kişilerin, fonksiyon kayıplarını gidermek ve toplum içinde kendi kendilerine yeterli olmasını sağlayan beceriler kazandırmak veya bu becerileri kazanamayanlara devamlı bakmak üzere kurulan sosyal hizmet kuruluşlarını, ifade etmektedir.

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan, öğrencileri istedikleri derslerde yetiştirmek, bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren dershaneler ile kişilerin sosyal, kültürel ve mesleki alanlarda bilgi, beceri, yetenek ve deneyimlerini geliştirmek veya serbest zamanlarını değerlendirmek üzere faaliyet gösteren özel öğretim kurumları (üniversiteye veya liselere hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmayacaktır.

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağı rehabilitasyon merkezi dışındaki sağlık tesislerinin



işletilmesinden elde edilen kazançlara anılan istisnanın uygulanması söz konusu değildir. Özel eğitim ve öğretim kurumlarının söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için bu kurumların 1/1/2006 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. İstisna, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş hesap dönemi uygulanacaktır.

1/1/2004 - 31/12/2005 tarihleri arasında faaliyete geçen özel okullarla ilgili olarak, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerinin uygulanacaktır.

6745 sayılı Kanunun 64 üncü maddesiyle kreş ve gündüz bakımevleri de bende eklenmek suretiyle bentte değişiklik yapılmıştır.

Yapılan değişiklikle, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı'nın açılış izni ile faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükellefi özel kreş ve gündüz bakımevlerinin, faaliyete geçtikleri vergilendirme döneminden itibaren Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlı okul öncesi eğitim kurumlarında uygulandığı gibi beş vergilendirme dönemi süresince elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. 01/01/2017 tarihinden itibaren faaliyete başlayan kreş ve gündüz bakımevleri için istisna uygulanacaktır. Bu kapsamda istisna kazanç üzerinden %20 oranında alınmayan kurumlar vergisi vergi harcaması olacaktır.

KVK'nın 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde, kooperatiflerde risturn istisnası düzenlenmiş olup tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin ortakları için hesapladıkları risturnlar, belirtilen bazı koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu bent ile ortak iş yapma kültürünü teşvik etmek amacıyla maddede sayılan kooperatiflerin ortak içi işlemlerden elde ettikleri kazançlar vergi dışında bırakılmaktadır.

6009 sayılı Kanunla KVK'nın 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yapılan düzenlemeye göre, 29/6/2004 tarihli ve 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanununa göre kurulan birliklerin üyeleri ile yaptıkları muameleler hakkında da risturnlara ilişkin hükümler uygulanır.

Kooperatiflerce ortaklara dağıtılan risturnlar, ortakların kooperatifle yaptıkları muameleler neticesinde ortaklardan alınan veya onlar lehine doğan fazlaların gene ortaklara iade edilmesidir. Bir başka ifade ile bu meblağlar kooperatifin kazancı olmayıp ortağın parasıdır. Dolayısıyla bu kapsamda gerçek bir kazanç ve bunun üzerinden alınması gereken bir vergi ve vergi harcaması olmayacaktır.

### **3.3.3. Yabancı Fon Kazançlarının Vergilendirilmesi (Madde 5/A)**

6322 sayılı Kanun ile 31/05/2012 tarihinden itibaren yürürlüğe giren KVK'nın 5/A maddesinde yabancı fon kazançlarının ve bunlara aracı olan portföy yöneticiliği yapan şirketlerin yabancı fonlardaki pay sahipliğinden doğan kazançlarının kurumlar vergisinden müstesna olduğuna ilişkin şarta bağlı düzenleme yapılmıştır. Buna göre;

*“MADDE 5/A-(1) Bu Kanunun 2 nci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen yabancı fonların, Sermaye Piyasası Kurulunca verilen portföy yöneticiliği yetki belgesine sahip tam mükellef şirketler aracılığıyla, organize bir borsada işlem görsün veya görmesin her türlü menkul kıymet ve sermaye piyasası aracı, vadeli işlem ve opsiyon sözleşmesi, varant, döviz, emtiaya dayalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmesi, kredi ve benzeri finansal varlıklar ve kıymetli maden borsalarında yapılan emtia işlemlerinden elde ettikleri kazançları nedeniyle, aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde portföy yöneticiliği yapanlar; söz konusu fonlar için daimi temsilci, bunların işyerleri de bu fonların işyeri veya iş merkezi sayılmaz. Bu kazançlar için beyanname*

verilmez, diğer kazançlar nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu kazançlar beyannameye dahil edilmez.

a) Fon adına tesis edilen işlemlerin portföy yöneticiliği yapan şirketin mutat faaliyetleri arasında yer alan işlemlerden olması.

b) Portföy yöneticiliği yapan şirketin ticari, hukuki ve finansal özellikleri dikkate alındığında, yabancı fon ile arasındaki ilişkinin, emsale uygun koşullarda birbirlerinden bağımsız olarak faaliyet gösteren kişilerdeki gibi olması.

c) Portföy yöneticiliği yapan şirket tarafından, verilen hizmet mukabilinde emsallere uygun bedel alınması ve transfer fiyatlandırması raporunun kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içerisinde Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına verilmesi.

ç) Portföy yöneticiliği yapan şirketin ve ilişkili olduğu kişilerin yabancı fonun kazançları üzerinde, sağladığı hizmet mukabilinde her ne ad altında olursa olsun hesaplanan bedeller düşüldükten sonra, doğrudan veya dolaylı olarak %20'den fazla hak sahibi olmaması.

(2) Birinci fıkranın (c) bendinde belirtilen transfer fiyatlandırması raporunun süresinde verilmemesi durumunda, bu raporun ilgili olduğu hesap dönemi için portföy yöneticiliği yapan şirket, fonun Türkiye'de daimi temsilcisi sayılır. Transfer fiyatlandırması raporu verilmiş olmasına rağmen portföy yöneticiliği yapan şirket ile fon arasındaki ilişkide emsaline nazaran daha düşük bedel alınması durumunda ise sadece portföy yöneticiliği yapan şirket adına transfer fiyatlandırmasına yönelik olarak gerekli tarhiyat yapılır.

(3) Portföy yöneticiliği yapan şirketin, yukarıda belirtilen şartları sağlamak kaydıyla yabancı fondaki pay sahipliğinden doğan kazançları kurumlar

vergisinden müstesnadır. Fon kazancından portföy yöneticiliği yapan şirkete düşen kısmın hesabında, bu şirkete yönetim ücreti, teşvik, prim, performans ücreti gibi her ne nam adı altında olursa olsun ödenen ücretler dikkate alınmaz. Portföy yöneticiliği yapan şirketin ve ilişkili olduğu kişilerin yabancı fonun kazançları üzerinden doğrudan veya dolaylı olarak %20'den daha fazla hak sahibi olması halinde, ilgili fon kazançlarından bunlara isabet eden tutar genel hükümlere göre vergilendirilir.

(4) Portföy yöneticiliği yapan şirketin yabancı fondaki pay sahipliğinden doğan kazançları hariç olmak üzere; fonun katılımcı ve kurucuları arasında doğrudan veya dolaylı olarak tam mükellef gerçek kişi veya kurumların kazanç payının %5'i geçmesi durumunda, tam mükellef gerçek kişi veya kurum kurucu veya katılımcılarının tamamı portföy yöneticiliği yapan şirket tarafından Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir. Bildirim yükümlüğünün yerine getirilmemesi ya da eksik yerine getirilmesi halinde tam mükellef gerçek kişi veya kurum kurucu veya katılımcıları adına fon işlemleri nedeniyle tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalardan portföy yöneticiliği yapan şirket müştereken ve müteselsilen sorumludur.

(5) Türkiye'de bulunan taşınmazlar, aktif büyüklüğünün %51'inden fazlası taşınmazlardan oluşan şirketlere ait hisse senetleri veya ortaklık payları veya bunlara ilişkin vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri, nakdi uzlaşmayla sonuçlananlar dışında emtiaya dayalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri, sigorta sözleşmeleri ve bunlara ilişkin vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen kazançlar bu madde kapsamına girmez.

(6) Bu maddede düzenlenen kazanç istisnasının, söz konusu fonların Türkiye kaynaklı gelirleri üzerinden yapılacak vergi kesintilerine şümulü yoktur.

(7) Bu maddenin birinci fıkrasının (ç) bendi ile üçüncü ve dördüncü fıkralarında yer alan oranları sifıra kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya, beşinci fıkrasında yer alan oranı yarısına kadar indirmeye veya

*%50'sine kadar artırmaya Bakanlar Kurulu, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.” şeklinde belirleme yapılmıştır.*

Bu maddede, yabancı fonlar ile bu fonların aracılık işlemlerini yürüten portföy yöneticiliği yetki belgesine sahip tam mükellef şirketlerin (portföy yöneticisi şirketler) vergisel durumları düzenlenmiştir. Madde ile, bugüne kadar fon yönetim şirketlerinin Türkiye’de ofis açmalarına engel olarak görünen vergi düzenlemeleri değiştirilerek, durumun Türkiye için bir avantaj haline dönüştürülmesi, finans piyasalarının geliştirilmesi ve derinleştirilmesi amacıyla yabancı fonların ülkemizden yönetimi teşvik edilmektedir. Böylece, İstanbul’un uluslararası finans merkezi olması yolunda da önemli bir adım atılması ve büyük ölçekli fonların Türkiye’ye çekilmesinin vergisel açıdan teşviki amaçlanmaktadır.

KVK’nın 2 nci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen yabancı fonların, portföy yöneticisi şirketler aracılığıyla organize bir borsada işlem görsün veya görmesin;

- Her türlü menkul kıymet ve sermaye piyasası aracı,
- Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmesi,
- Varant,
- Döviz,
- Emtiaya dayalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmesi,
- Kredi ve benzeri finansal varlıklar,
- Kıymetli maden borsalarında yapılan emtia

işlemleri ile ilgili elde ettikleri kazançları için belirli şartlar altında beyanname verilmeyecek ve diğer kazançlar nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir. Dolayısıyla bu madde kapsamında gerek yabancı fonların elde ettikleri kazançlar, gerekse portföy yöneticiliği yapan şirketlerin yabancı fonlardaki pay sahipliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden müstesna olduğundan, kazanç üzerinden alınmayan %20 oranındaki kurumlar vergisi, vergi harcaması niteliğinde olacaktır. Ancak bu uygulamanın,

yabancı fonların Türkiye kaynaklı gelirleri üzerinden yapılacak vergi kesintisine etkisi olmadığından, GVK'nın geçici 67 nci maddesi ve/veya KVK'nın 15 ve 30 uncu maddeleri kapsamında yapılan tevkifatın, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilerek, vergi harcamasının hesaplanması gerekmektedir.

### **3.3.4. Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna (Madde 5/B)**

19/2/2014 tarihli ve 6518 sayılı Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 82 nci maddesiyle KVK'ya eklenen "Sınai mülkiyet haklarında istisna" başlıklı 5/B maddesinde, Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlardan, 1/1/2015 tarihinden itibaren elde edilen kazanç ve iratlara yönelik istisna uygulaması düzenlenmiştir. Bu maddeye göre;

*“MADDE 5/B-(1) Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;*

*a) Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,*

*b) Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,*

*c) Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları hâlinde elde edilen kazançların,*

*ç) Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının,*

*% 50'si kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisna, buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar için de uygulanır.*

*(2) İstisnanın uygulanabilmesi için;*

*a) İstisna uygulamasına konu buluşun, 24/6/1995 tarihli ve 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında patent veya faydalı model belgesi verilerek koruma altına alınan buluşlar arasında yer alması ve buluşa ilişkin incelemeli sistem ile patent veya araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması,*

*b) İstisna uygulamasından yararlanabilecek kişilerin, 551 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2 nci 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,*

*c)İstisnadan yararlanılacak ilk yıl, buluşun oluşturacağı katma değer dikkate alınarak devir veya satış hâlindeki değerinin tespitine yönelik Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmesi, gerekmektedir.<sup>17</sup>*

*(3)İstisna uygulamasına patent veya faydalı model belgesinin verildiği tarihten itibaren başlanır ve ilgili patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla bu istisnadan yararlanılabilir. Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen*

---

<sup>17</sup> 6728 sayılı Kanun'un 57/a maddesiyle 09/08/2016 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

kısmı, ayrıştırılmak suretiyle transfer fiyatlandırması esaslarına göre tespit edilir.<sup>18</sup>

(4) Bu madde gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır.

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

(6) Bu madde kapsamında istisna uygulamasından yararlanan mükellefler, 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında yer alan istisna uygulamasından ayrıca yararlanamaz.

(7) Birinci ve beşinci fıkralarda yer alan %50 oranını ayrı ayrı ya da birlikte sifira kadar indirmeye, %100'e kadar artırmaya, bu oranları sektörler ile birinci fıkrada yer alan gelir, kazanç ve iratlar itibarıyla ya da patent veya faydalı model belgesine göre farklılaştırmaya, tekrar kanuni seviyesine indirmeye, beşinci fıkrada yer alan süreyi bir yıla kadar indirmeye, tekrar kanuni seviyesine kadar çıkarmaya Bakanlar Kurulu; üçüncü fıkrada yer alan transfer fiyatlandırması suretiyle ayrıştırma yöntemi yerine satış, hasılat, gider, harcama, maliyet veya benzeri unsurları dikkate alarak kazancın ayrıştırılmasında basitleştirilmiş yöntemler tespit etmeye ve bu maddenin

---

<sup>18</sup> 6728 sayılı Kanun'un 57/b maddesiyle 09/08/2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere değiştirilmiştir.



*uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.<sup>19</sup>*” şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Madde ile Türkiye de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme, yenilik ve yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli buluşların ticarileştirilmesi teşvik edilmektedir.

Bu istisna uygulamasından kurumlar vergisi mükellefleri ile gelir vergisi mükellefleri yararlanabilecektir. İstisna şartlarının sağlanması kaydıyla, gerçek veya tüzel kişilerin tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisna uygulanmasında bir önemi yoktur. Dar mükellef kurumların, Türkiye'de gerçekleştirdikleri araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşları için patent veya faydalı model belgesi almaları halinde, bu buluşlarından elde edecekleri kazanç ve iratları için istisna hükümlerinden faydalanmaları mümkün olacaktır.

Bu madde hükümleri 01/01/2015 tarihinden itibaren elde edilen kazanç ve iratlara ve bu tarihten itibaren yapılacak vergi kesintilerine uygulanacaktır. Bu kapsamda elde edilen kazanç ve iratlar için GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden veya %20 oranında hesaplanacak kurumlar vergisinden, %50 oranında istisna kazanç uygulanmış haliyle hesaplanan ve ödenen gelir vergisi veya kurumlar vergisi ile GVK'nın 94 üncü maddesi, KVK'nın 15 ve 30 uncu maddeleri hükümleri doğrultusunda yapılan vergi kesintilerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar, vergi harcaması olacaktır.

Gelir vergisi mükelleflerinin beyan etmiş olduğu başka gelirlerinin de olması halinde, buradan elde edilen gelirin mevcut kazanç tutarına eklenerek, toplam kazanç üzerinden GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre

---

<sup>19</sup> 6728 sayılı Kanununun 57/c maddesiyle 09/08/2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere değiştirilmiştir.

hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında yapılmış olan tevkifatın ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

### 3.3.5. Diğer İndirimler (Madde 10)

KVK'nın 10 uncu maddesinde, kurumlar vergisi matrahına ulaşırken kazanç üzerinden sosyal ve ekonomik amaçlı indirimler düzenlenmiştir. Hesaplanan kurumlar vergisini azaltan KVK'nın "Diğer İndirimler" başlıklı 10 uncu maddesinde yer alan;

- Ar-Ge İndirimi,
- Sponsorluk Harcamaları,
- Bağış ve Yardımlar ile diğer indirimler

kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla ve Kanundaki sırasıyla kurum kazancından indirilebilecektir.

Bu madde ile düzenlenen diğer indirimler, istisnalar olmakla birlikte esasen kazancın bulunması halinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle de sonraki yıllara devredilemeyen indirimlerdir. Buna göre;

*"MADDE 10- (1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:*

*a) Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".*

*Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanla tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.<sup>20</sup>*

*b)21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50 'si.*

*c) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı.*

*ç) (c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare*

---

<sup>20</sup> 6728 sayılı Kanununun 58/a maddesiyle KVK 10/1-a maddesinde düzenlenen Ar-Ge indirimi, 09/08/2016 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış ve düzenlemeye 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanununun 3/A maddesinde yer verilmiştir.

*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.*

*d) Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;*

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

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

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

*4) 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı,*

*yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,*

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

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

*7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,*

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

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

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

*ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların % 100'ü. Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı, yarısına kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.*

*e) Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdî bağışların tamamı.*

*f)İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı.*

*g)213 sayılı Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı.*

*ğ)(1) Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si.<sup>21</sup>*

*Bu indirimden yararlanabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.*

*Bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları ve kazanç tutarları itibarıyla sifra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu, bu bendin uygulanmasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.*

*h)1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları*

---

<sup>21</sup> 6728 sayılı Kanunun 58/a maddesiyle 09/08/2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere kapsamı genişletilmiştir. 2016 yılı ve sonraki yılların vergi harcaması tutarının belirlenmesinde yeni hükümlerinde dikkate alınması gerekmektedir.

*güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının % 100'ü oranında korumalı işyeri indirimi (İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 150'sini aşamaz.). Bu bentte yer alan oranı, engellilik derecelerine göre % 150'ye kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına indirmeye Bakanlar Kurulu; bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının görüşünü alarak Maliye Bakanlığı yetkilidir.*

*ı) Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si.*

*Bu indirimden, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap döneminden itibaren başlamak üzere izleyen her bir dönem için ayrı ayrı yararlanır. Sonraki dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde azaltılan sermaye tutarı indirim hesaplamasında dikkate alınmaz.*

*Bu bent hükümlerine göre hesaplanacak indirim tutarı, nakdi sermayenin ödendiği ay kesri tam ay sayılmak suretiyle hesap döneminin kalan ay süresi kadar hesaplanır. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutarlar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Bu bendin uygulanmasında sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık*

*devirlerinden kaynaklananlar dâhil olmak üzere, sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından veya bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan ya da ortaklar veya bu Kanunun 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artırımları, indirim hesaplamasında dikkate alınmaz.*

*Bu bentte yer alan oranı, şirketlerin aktif büyüklükleri, ortaklarının hukuki niteliği, çalışan personel sayıları ve yıllık net satış hasılatlarına göre veya sermayenin kullanıldığı yatırımdan elde edilen gelirlerin kurumun esas faaliyeti kapsamında olmayan faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşmasına göre ya da sermayenin kullanıldığı yatırımların teşvik belgeli olup olmadığına veyahut makine ve teçhizat veya arsa ve arazi yatırımları için sermayenin kullanıldığı alanlar itibarıyla ya da bölgeler, sektörler ve iş kolları itibarıyla ayrı ayrı sifra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya; halka açık sermaye şirketleri için halka açıklık oranına göre %150'ye kadar farklı uygulamaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.*

*(2) Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır.*

*(3) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.” şeklinde düzenleme yapılmıştır.*

Çeşitli sosyal, kültürel ve ekonomik amaçlarla düzenlenen söz konusu indirim hükümleri, kurumlar vergisi matrahını ve dolayısıyla hesaplanan kurumlar vergisini azaltmaktadır. Vergi harcamasının hangi durumlarda söz konusu olacağını belirlerken, belirli ekonomik ve sosyal amacın varlığı, bu amaçları gerçekleştirmek üzere kanunen veya kanunun verdiği yetki çerçevesinde tahsil edilmeyen bir verginin



olması ve bunun sonucunda belirli mükelleflere veya mükellef gruplarına, sektörlerle veya gelir gruplarına ayrıcalıklı uygulama niteliğinde olan vergi ödenmemesinin veya daha az vergi ödenmesinin sağlanması gerekmektedir. Ancak bu koşullar olmakla birlikte eğer bir uygulama genele ilişkin bir düzenleme içeriyorsa bu vergi harcaması olarak kabul edilmeyecektir. Dolayısıyla 10 uncu maddenin her bir fıkrasının bu çerçevede değerlendirilmesi gerekmektedir.

5520 sayılı KVK'nın 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde Ar-Ge indirim müessesesi düzenlenmiştir. Anılan maddede 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanununun 5 inci maddesiyle yapılan değişiklikle, araştırma ve geliştirme harcamaları üzerinden hesaplanacak Ar-Ge indirim oranı %40'tan %100'e çıkarılmıştır. Anılan Kanun 1/4/2008 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetlerine ilişkin harcamaların %100'ünün beyan edilen kurum kazancından indirimine imkan sağlanmaktadır. Matrahın yetersiz olması sonucu ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutarın bulunması durumunda, bentte özel bir düzenlemeye yer verilmesi nedeniyle, bu tutar sonraki hesap dönemlerine devredilerek indirim konusu yapılabilecektir.

Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekmekte olup aşağıda belirtilen amaçlara yönelik faaliyetler Ar-Ge faaliyetleridir:

- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,
- Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi,

- Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri,
- Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi,
- Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin /teknolojilerin araştırılması.

Dolayısıyla bu kapsamda yapılan harcamaların beyannamede indirimine konu edilmesi sonucu alınmayan %20 oranındaki kurumlar vergisi, vergi harcaması olacaktır. Ayrıca 6728 sayılı Kanunun 15/a ve 58/a maddeleriyle GVK 89/9 ve KVK 10/1-a maddelerinde düzenlenen Ar-Ge indirimi, 09/08/2016 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış ve düzenlemelere 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanunun 3/A maddesinde yer verilmiştir.

Maddenin birinci fıkrasının (b) bendine göre, 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 5894 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirilebilecektir.

Düzenleme ile ülkemizdeki sportif faaliyetleri teşvik etmek amacıyla sportif faaliyetlere dönük sponsorluk harcamalarının kazançtan indirimine olanak verilmektedir.

Sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklam harcamalarından farklılık arz etmektedir.

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla;

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- Sporcuların iāe, seyahat ve ikamet giderleri,
- Spor malzemesi bedeli,
- Gençlik ve Spor Genel Mdrlgnn 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 demeler

gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir.

Sponsorluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, 16/6/2004 tarih ve 25494 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Gençlik ve Spor Genel Mdrlg Sponsorluk Yönetmeliğinde düzenlenmiştir. Buna göre, gerçek ve tüzel kişiler, federasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine veya sporculara, spor tesisleri ve faaliyetlerine ilişkin olarak anılan Yönetmelikte belirtilen usul ve esaslar dahilinde sponsor olabileceklerdir.

Dolayısıyla bu kapsamda yapılan harcamaların beyannamede indirim konusu edilmesi sonucu alınmayan %20 oranındaki kurumlar vergisi vergi harcaması olacaktır.

6322 sayılı Kanunla KVK’nın 10 uncu maddesine eklenen (g) bendi ile de Vergi Usul Kanunu’nun 325/a maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

Girişimciliğin teşvik edilmesi amacıyla; Türkiye’de kurulmuş veya kurulacak olan, gelişme potansiyeli taşıyan ve kaynak ihtiyacı içerisinde olan girişimci şirketlere kaynak tahsis eden girişim sermayesi yatırım fon veya ortaklıklarına sermaye koyan işletmeler için yeni bir teşvik getirilmektedir.

Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için;

- İlgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unu, toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20'sini aşmaması (İki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.),
- Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması,

Ayrılan fon tutarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

İndirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] dikkate alınacaktır.

Dolayısıyla kurumlar vergisi beyannamesinde matrahtan indirime konu edilen girişim sermayesi fonu nedeniyle alınmasından vazgeçilen %20 oranındaki kurumlar vergisi, vergi harcaması olacaktır.

6322 sayılı Kanunla KVK'nın 10 uncu maddesine 15/6/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere eklenen ve 6728 sayılı Kanunla kapsamı genişletilen (ğ) bendi ile; 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 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'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Yapılan düzenleme, hizmet ihracı yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası rekabetçiliğinin artırılması, yeni ihracat alanlarının oluşturulması, istihdam imkânlarının yaratılması ve nitelikli işgücünün Türkiye’de istihdamının artırılmasının desteklenmesi amacıyla, yüksek katma değer yaratma potansiyeli bulunan hizmetler için getirilmiş bir teşvik unsurudur.

Buna göre kurumlar vergisi beyannamesinde matrahtan indirim konusu edilen kazanç nedeniyle alınmasından vazgeçilen %20 oranındaki kurumlar vergisi, vergi harcaması olacaktır.

6518 sayılı KVK’nın 10 uncu maddesine 19/02/2014 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere eklenen (h) bendi ile 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 %100’ü oranında korumalı işyeri indirimine imkan sağlanmıştır.

26/11/2013 tarihli 28833 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Korumalı İşyerleri Hakkındaki Yönetmelikle korumalı işyeri statüsünün kazanılması, korumalı işyerlerinin işleyişi ve denetlenmesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Buna göre;

*“İşveren: Sahip olduğu işyeri için korumalı işyeri statüsü almak üzere başvuruda bulunan gerçek veya tüzel kişiyi, Korumalı işyeri: İşgücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli bireylere istihdam oluşturmak amacıyla Devlet tarafından teknik ve mali yönden desteklenen ve çalışma ortamı özel olarak düzenlenen işyerini, Korumalı*

*işyeri yöneticisi: Korumalı işyerinin işleyişinde sorumlu olan kişiyi ifade eder.” şeklinde düzenleme yapılmıştır.*

Yönetmelik kapsamında belirtilen nitelikleri haiz engelli en az sekiz bireyin çalıştığı işyerinin işvereni, korumalı işyeri statüsünün kazanılması için Aile ve Sosyal Politikalar İl Müdürlüğü’ne başvuruda bulunur. Korumalı işyerlerinde çalışacak engelli bireylerin sayısının toplam işçi sayısına oranı yüzde yetmiş beşten az olamaz. Bu kapsamda çalıştırılacak işçi sayısının tespitinde, belirsiz süreli iş sözleşmesine ve belirli süreli iş sözleşmesine göre çalıştırılan işçiler esas alınır. Kısmi süreli iş sözleşmesine göre çalışanlar, çalışma süreleri dikkate alınarak tam süreli çalışmaya dönüştürülür.

Korumalı işyeri statüsü gerçek ve tüzel kişiler tarafından açılacak işyerleri için söz konusu olabilecektir. Yapılan başvuru üzerine ilgili komisyonca yapılacak değerlendirme sonucunda uygun görülen işyerlerine Valilikçe, Korumalı İşyeri Statüsü Belgesi düzenlenir. Korumalı işyerlerinde istihdam edilmek için; En az %40 oranında zihinsel veya ruhsal engelli olmak, Türkiye İş Kurumuna kayıtlı olmak, 15 yaşını bitirmiş olmak gerekmektedir.

Her bir engelli için azami 5 yıl uygulanacak olan bu indirim nedeniyle, alınmasından vazgeçilen %20 oranındaki kurumlar vergisi, vergi harcaması olacaktır.

6637 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 8 inci maddesiyle 01/07/2015 tarihinden geçerli olmak üzere Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (1) bendinde, finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama

faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'sinin, kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

İndirime konu edilecek tutarın hesaplanmasında; mevcut sermaye şirketlerinde ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları, yeni kurulan sermaye şirketlerinde ise ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı dikkate alınacak olup, sermayenin nakit olarak karşılanmayan kısmı için indirim uygulamasından yararlanılamayacaktır.

Bununla birlikte;

- Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları,
- Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,
- Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları,
- Ortaklarca veya Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12 nci 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 alınmayacaktır.

İndirim oranları 30/06/2015 tarih ve 29402 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2015/7910 sayılı BKK ile belirlenmiştir.

Dolayısıyla kurumlar vergisinin hesaplanmasında matrahtan yapılan bu indirim nedeniyle, alınmasından vazgeçilen %20 oranındaki kurumlar vergisi, vergi harcaması olacaktır.

Bunlar dışında KVK'nın 10 uncu maddesi birinci fıkrası (c), (ç), (d), (e), (f) bentleri kapsamında kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde matrahtan yapılan indirimlerde sosyal, kültürel amaçlar söz konusu olmakla birlikte, bu indirimler tüm kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılabildiğinden ve yardım ve bağışın yapıldığı kurum ve kuruluşların faaliyetleri kar amacı ve ticari amaçtan ziyade, kamu hizmeti niteliği ön planda olduğundan vazgeçilen vergi, vergi harcaması olmayacaktır.

### **3.3.6. İndirimli Kurumlar Vergisi (Madde 32/A)**

KVK'nın indirimli kurumlar vergisini düzenleyen 32/A maddesinde;

*“MADDE 32/A-(1) Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rüdevans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.*

*(2)Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder. Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle*



yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır. Bakanlar Kurulu;

a) İstatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri gruplandırmaya ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bu sektörler ile organize sanayi bölgeleri, Gökçeada ve Bozcaada'da yapılan yatırımlara ve Bakanlar Kurulunca belirlenen kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgelerinde yapılan turizm yatırımlarına ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye,

b) Her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya (a) bendinde belirtilen yerler için yatırıma katkı oranını % 55'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 65'i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulamaya,

c) 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, büyük ölçekli, 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 Yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya, yetkilidir.

(3) İkinci fıkraya göre yatırıma katkı ve vergi oranı farklı illerde aynı mükellef tarafından yapılan yatırımlarda, toplam yatırımın her bir ile isabet

*eden oranına göre ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanır.*

*(4)Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazançta uygulanır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.*

*(5)Hesap dönemi itibarıyla ikinci fıkrada belirtilen şartların sağlanmadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.*

*(6)Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır. Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde, yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçilmemesi durumunda ikinci fıkranın (c) bendi uyarınca indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.*

*(7)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.*

*(8) Bu madde gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır.*

*(9) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.” şeklinde düzenleme yapılmıştır.*

Madde ile 14/7/2009 tarihli ve 2009/15199 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı çerçevesinde büyük ölçekli yatırımlar ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda, gelir veya kurumlar vergisinde, öngörülen yatırıma katkı tutarına ulaşincaya kadar bölgelere göre değişen oranlarda vergi indirimi sağlanmaktadır. Böylece, tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesine, üretim ve istihdamın artırılmasına, uluslararası rekabet gücünü artıracak ve araştırma- geliştirme içeriği yüksek bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlar ile stratejik yatırımların özendirilmesine, uluslararası doğrudan yatırımların artırılmasına, bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılmasına, kümelenme ve çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesine imkân sağlanması amaçlanmaktadır.

Buna göre vergi indirimi destek unsuru ihtiva eden bir yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım yapmakta olan bir yatırımcı, yatırım yapmakta olduğu bölgeye göre değişen oranlarda gelir veya kurumlar vergisini indirimli olarak ödeyebilmekte ve bu indirimden yine bölgeye göre değişen oranlardaki yatırıma katkı tutarına ulaşincaya kadar yararlanmaya devam edebilmektedir.

Vergi indirimi destek unsuru ile ilgili oranları belirleme yetkisi yukarıda belirtildiği üzere KVK'nın 32/A maddesi ile Bakanlar Kurulu'na verilmiştir. Bakanlar Kurulu ise bu yetkisini “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Bakanlar Kurulu Kararları” ile kullanmaktadır.

14/07/2009 tarihli ve 2009/15199 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile uygulanmaya başlanan bu destek unsuru, halen yürürlükte bulunan 15/06/2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları

Hakkında Karar kapsamında uygulanmaya devam edilmekte olup, yürürlükte bulunan vergi indirimi desteği uygulamasına ilişkin oranlar bu Karar'ın 15 inci maddesinde yer almaktadır. Yeni kararlar yatırımlar teşvik uygulaması yönünden; Genel teşvik uygulamalarından yararlanacak yatırımlar, bölgesel teşviklerden yararlanacak yatırımlar, büyük ölçekli yatırımlar, stratejik yatırımlar, proje bazlı desteklenecek yatırımlar, Ar-Ge yatırımları, çevre yatırımları olarak sınıflandırılmış, her yatırım sınıfı itibarıyla uygulanacak destek unsurları farklılaştırılmıştır. Ayrıca Türkiye illerin sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyleri dikkate alınarak altı bölgeye ayrılmış, bölgeler itibarıyla uygulanacak teşvikler buna göre belirlenmiştir.

İndirimli vergi oranı uygulaması, yapılacak yatırımdan elde edilecek kazancın yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranda vergilemesini öngörmektedir. Her yatırım için belirlenen katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle katkı tutarı kadar vergi tahsil edilmeyerek, vergiler yoluyla yatırımların desteklenmesi sağlanmaktadır. Buna göre; bölgesel teşvik uygulamaları ile büyük ölçekli yatırımlar çerçevesinde düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında, aşağıda belirtilen vergi indirim oranları ile yatırıma katkı oranları uygulanır.

**Tablo 3 1** Bölgesel Teşvik Uygulamaları Kapsamında Uygulanacak Olan Vergi İndirim Oranları ve Yatırıma Katkı Oranları

<b>BÖLGESEL TEŞVİK UYGULAMALARI</b>						
<b>Bölgeler</b>	<b>Yatırıma Katkı Oranı</b>		<b>İndirimli KVK oranı</b>		<b>Yatırım Döneminde Uygulanacak Yatırım Katkı Oranları (%)</b>	
	<b>Eski</b>	<b>Yeni</b>	<b>Eski</b>	<b>Yeni</b>	<b>Eski</b>	<b>Yeni</b>
I	10	15	14	10	0	80
II	15	20	12	9	10	80
III	20	25	10	8	20	80
IV	25	30	8	6	30	80
V	30	40	6	4	50	80
VI	35	50	2	2	80	80

**Tablo 3 2** Büyük Ölçekli Yatırımlar için Uygulanacak Olan Vergi İndirim Oranları ve Yatırıma Katkı Oranları

<b>BÜYÜK ÖLÇEKLİ YATIRIMLAR</b>						
<b>Bölgeler</b>	<b>Yatırıma Katkı Oranı</b>		<b>İndirimli KVK oranı</b>		<b>Yatırım Döneminde Uygulanacak Yatırım Katkı Oranları (%)</b>	
	<b>Eski</b>	<b>Yeni</b>	<b>Eski</b>	<b>Yeni</b>	<b>Eski</b>	<b>Yeni</b>
I	20	25	14	10	0	80
II	25	30	12	9	10	80
III	30	35	10	8	20	80
IV	35	40	8	6	30	80
V	40	50	6	4	50	80
VI	45	60	2	2	80	80

Stratejik yatırımlar için ise tüm bölgelerde uygulanacak vergi indirimi oranı yüzde doksan (indirimli kurumlar vergisi oranı %2) ve yatırıma katkı oranı yüzde ellidir. Stratejik yatırımlarda; tüm bölgelerde %80'nini yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir.

Yukarıdaki tablolarda yatırıma katkı tutarı, indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder. Yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli vergi uygulamasından gelir vergisi mükellefleri de yararlanmaktadır.

Arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanına tâbi olmayan diğer harcamalar ile 5520 sayılı Kanun 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 Yaptırılması Hakkında Kanun kapsamında gerçekleştirilen

yatırımlar ve rödovans sözleşmesine bağlı olarak yapılan yatırımlar vergi indirimi desteğinden yararlanamaz.

İndirimli oranlar stopaj sureti ile yapılan vergilendirmede uygulanmaz.

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile belirlenecek illerde, yatırıma başlama tarihinden itibaren 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, büyük ölçekli, stratejik ve öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için %100'e kadar artırma veya %0'a kadar indirme hususunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmektedir. Böylece yatırımcı, yatırımlarını tamamen bitirmeden teşvik unsurlarından yararlanmaya başlamaktadır. Bu şekilde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanması imkânı getirilmek suretiyle, yatırımların finansmanına daha yatırım aşamasında destek sağlanmakta, böylece yatırımlar daha fazla özendirilmektedir.

Bu şekilde indirimli olarak uygulanan kurumlar vergisi ve gelir vergisi oranları nedeniyle alınmasından vazgeçilen vergiler bakımından, vergi harcaması oluşmaktadır.

### **3.3.7. Diğer Bazı Muafiyetler (Geçici Madde 2 )**

*“GEÇİCİ MADDE 2-1/1/2008-31/12/2020 tarihleri arasında;*

*a)Dernek veya vakıflarca elde edilen Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlar,*

*b) Milli Eğitim Bakanlığına bağlı örgün ve yaygın eğitim yapan mesleki ve teknik eğitim okullarındaki atölye ve uygulama birimleri ile anaokulu, kreş, çıraklık ve halk eğitim merkezlerindeki uygulama birimlerine bağlı döner sermaye işletmelerinin elde ettikleri gelirler,*

*c) 2/11/2007 tarihli ve 5706 sayılı İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun uyarınca kurulan Ajansın görevleriyle ilgili yaptığı faaliyetlerinden aynı Kanununun 12 nci maddesi kapsamında elde ettiği gelirleri,*

*ç) Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Hakkında Kanuna göre kurulan Ajansın anılan Kanunda sayılan görevleriyle ilgili yaptığı faaliyetlerinden elde ettiği gelirleri,*

*dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılmaz.*

*(2) Birinci fıkra hükmü, tasfiye edildiği tarihe kadar EXPO 2016 Antalya Ajansının görevleriyle ilgili yaptığı faaliyetlerinden elde ettiği gelirler hakkında da uygulanır.” şeklinde düzenleme yapılmıştır.*

KVK'nın 5766 sayılı Kanunla eklenen geçici 2 nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendiyle, dernek veya vakıflar ile vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak değerlendirilen kurum ve kuruluşların elde ettikleri gelirlerin münhasıran Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş;

- Taşınmaz kira gelirlerinden,
- Menkul kıymet alım satım gelirlerinden,
- Menkul kıymetlerin elde tutulması ile itfasından elde edilen gelirlerden

ibaret olması halinde, elde edilen bu gelirler dolayısıyla, 1/1/2008 - 31/12/2020 tarihleri arasında dernek veya vakfa bağı iktisadi işletme oluşmayacağından, bu süre zarfında anılan gelirler nedeniyle dernek veya vakıf adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyecektir. Söz konusu vergi kesintileri dernek veya vakıflar açısından nihai vergileme niteliğinde olacaktır.

Dernek ve vakıfların kendisi kurumlar vergisi mükellefi olmamakla birlikte, iktisadi işletmeleri kurumlar vergisi mükellefidir. Dolayısıyla dernek veya vakıf bünyesinde belirtilen gelirler nedeniyle oluşan iktisadi işletme kazançları üzerinden %20 oranında alınmayan kurumlar vergisi vergi harcaması olacaktır. Ancak vergi harcamalarının hesaplanmasında, tevkif edilen vergilerin hesaplanan kurumlar vergisinden düşülmesi gerekmektedir.

KVK'nın 5766 sayılı Kanunla eklenen geçici 2 nci maddenin birinci fıkrasının (b) bendiyle Milli Eğitim Bakanlığı'na bağı örgün ve yaygın eğitim yapan mesleki ve teknik eğitim okullarındaki atölye ve uygulama birimleri ile anaokulu, kreş, çıraklık ve halk eğitim merkezlerindeki uygulama birimlerine bağı döner sermaye işletmelerinin elde ettikleri gelirler dolayısıyla iktisadi işletme oluşmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Milli Eğitim Bakanlığı'na bağı olup örgün ve yaygın eğitim yapan mesleki ve teknik eğitim okullarındaki atölyeler, otelcilik ve turizm meslek liselerindeki uygulama otelleri gibi birimler, kız teknik okullarındaki atölyeler, anaokulu ve kreş gibi uygulama birimleri, çıraklık ve halk eğitim merkezlerindeki uygulama birimleri ve bu birimlere bağı döner sermaye işletmelerinin elde ettikleri gelirleri nedeniyle 1/1/2008 tarihinden 31/12/2020 tarihine kadar iktisadi işletme oluşmayacak, bunlar adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyecektir. Ancak bu faaliyetler ticari mahiyet arz edecek şekilde yapıldığında, faaliyet sonucu kazanç elde etme söz konusu olabileceğinden, oluşan iktisadi işletme kazançları üzerinden %20 oranında alınmayan kurumlar vergisi vergi harcaması olacaktır.



5706 sayılı İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun uyarınca kurulan Ajansın görevleriyle ilgili yaptığı faaliyetlerinden elde ettiği gelirler, Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Hakkında Kanun'a göre kurulan Ajansın anılan Kanunda sayılan görevleriyle ilgili yaptığı faaliyetlerinden elde ettiği gelirler, tasfiye edildiği tarihe kadar EXPO 2016 Antalya Ajansının görevleriyle ilgili yaptığı faaliyetlerinden elde ettiği gelirler nedeniyle kazanç oluşması halinde, oluşan iktisadi işletme kazançları üzerinden %20 oranında alınmayan kurumlar vergisi vergi harcaması olacaktır.

### **3.3.8. İndirimli Kurumlar Vergisi (Geçici Madde 4 )**

KVK'nın geçici 4 üncü maddesinde:

*“GEÇİCİ MADDE 4-Münhasıran tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde faaliyette bulunanlardan üretim tesislerini Bakanlar Kurulunca belirlenen illere 31/12/2010 tarihine kadar nakleden ve asgari 50 kişilik istihdam sağlayan mükelleflerin, bu illerdeki işletmelerinden sağladıkları kazançlar için nakil tarihini izleyen hesap döneminden itibaren beş yıl süreyle kurumlar vergisi oranını % 75'i geçmemek üzere indirimli uygulamaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. Bu madde hükmünden gelir vergisi mükellefleri de yararlanır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”* şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Düzenleme ile münhasıran tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde faaliyette bulunan firmaların göreceli olarak daha az gelişmiş bölgelerde kümelenmesi teşvik edilmektedir.

Bakanlar Kurulu, KVK'nın geçici 4 üncü maddesiyle verilen yetkisini 2009/15199 sayılı kararnameyle kullanarak, yukarıda belirtilen taşınma desteğiyle ilgili belirlemeleri yapmıştır. Buna göre tesislerin I inci bölgelerdeki illerden IV üncü

bölgedeki illere taşınması ve en az 50 kişilik istihdam sağlanması halinde bu madde kapsamında kurumlar vergisi veya gelir vergisi nakil tarihini izleyen hesap döneminden itibaren 5 yıl süreyle %75 oranında indirimli olarak uygulanacaktır.

Dolayısıyla Adana, Ankara, Antalya, Aydın, Balıkesir, Bilecik, Bolu, Burdur, Bursa, Çanakkale (Bozcaada, Gökçeada hariç), Denizli, Düzce, Edirne, Eskişehir, Isparta, İstanbul, İzmir, Kırklareli, Kocaeli, Mersin, Muğla, Sakarya, Tekirdağ, Yalova illerinden münhasıran tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde faaliyette bulunanlardan üretim tesislerini Ağrı, Ardahan, Artvin, Batman, Bayburt, Bingöl, Bitlis, Çanakkale (Bozcaada, Gökçeada ilçeleri), Diyarbakır, Elazığ, Erzincan, Erzurum, Gümüşhane, Kastamonu, Çankırı, Giresun, Hakkâri, Iğdır, Kars, Malatya, Mardin, Muş, Ordu, Rize, Sinop, Siirt, Şanlıurfa, Şırnak, Trabzon, Tunceli, Van illerine taşıyanlar için gelir vergisi ve kurumlar vergisi oranları son olarak 2015 takvim yılı veya hesap dönemi kazançları için indirimli olarak uygulanacaktır. Bu kapsamda indirimli uygulanan oranlar nedeniyle alınmasından vazgeçilen gelir ve kurumlar vergileri vergi harcaması olacaktır.

### **3.4. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamaları**

Bu başlık altında KDV Kanunu'nda yer alan vergi harcamaları hakkında bilgi verilecektir.

#### **3.4.1.Serbest Bölgelere Yapılan Mal Teslimi ile Buradaki Müşteriler için Yapılan Fason Hizmetler (Madde 11/1-a)**

KDV Kanununun “Mal ve hizmet ihracatı” başlıklı 11 inci maddesinin 1/a bendiyle;

*“Madde 11- 1.İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri”*

vergiden müstesna tutulmuştur.

Aynı Kanunun 12 nci maddesinin 1 inci fıkrasında ise bir teslimin hangi şartlarda ihracat teslimi olacağı, 3 üncü fıkrasında ise fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılması için gereken şartlar açıklanmıştır. Buna göre;

*“Madde 12-1. Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır:*

*a)Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir.*

*b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez*

...

*3. Fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılması için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.*

*a) Fason hizmet serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olmalıdır.*

*b) Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılmalıdır.” Şeklinde belirleme yapılmıştır.*

Serbest bölgedeki alıcı kavramı, ilgili mevzuatları çerçevesinde söz konusu bölgelerde faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişi alıcıları ifade eder. İstisnadan yararlanmak için fatura ve benzeri belgelerin serbest bölgedeki alıcı adına düzenlenmesi gerekir. 3065 sayılı Kanun’un 12 nci maddesi uyarınca, bir serbest bölgedeki alıcıya yapılan ve serbest bölgeye vasıl olan teslimler ihracat istisnası kapsamındadır.

Serbest Bölgeler ile ilgili düzenlemelere 06/06/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nda yer verilmiş olup, vergisel hükümler açısından bu Kanunda 06/02/2004 tarihli ve 5084 sayılı Kanunla köklü değişiklikler yapılmıştır. 3218 sayılı Kanun’un 6 ncı maddesinde; serbest bölgelerde vergi, resim ve harç mükellefiyetlerine dair hükümlerin uygulanmayacağı ve bölgede elde edilen kazançların Türkiye’nin diğer yerlerine getirilmesi halinde gelir ve kurumlar

vergisinde muaf olacağına dair düzenlemeler mevcut iken, 5084 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile serbest bölgelerde Türk vergi kanunlarının geçerli olması sağlanmıştır. Yine ayrıca 3218 sayılı Kanun'un 6 ncı maddesinde yer alan "Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır" ibaresi 5810 sayılı kanunla değiştirilerek, serbest bölgelerin Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak 3218 sayılı Kanun'un geçici 6 ncı maddesinde serbest bölgelerin, Avrupa Birliğine tam üyeliğın gerçekleştiği tarihe kadar, gümrük rejimleri açısından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında, menş e hükümlerinin uygulanması bakımından ise Türkiye Gümrük Bölgesi sayılacağı belirlenmiştir. Diğer taraftan 3065 sayılı Kanun'un 11 ve 12 nci maddeleri uyarınca, bir serbest bölgedeki alıcıya yapılan ve serbest bölgeye vasıl olan teslimler ihracat istisnası kapsamındadır. Dolayısıyla serbest bölgeler Türkiye Gümrük Bölgesinin içerisinde olmakla birlikte, 3218 sayılı Kanunun geçici 6 ncı maddesi ile KDV Kanunu'nun 11 ve 12 nci maddelerinde yapılan özel belirlemelerle mal teslimleri ve fason hizmetler yönüyle yurt dış ı ihracat rejimine tabi olmakta ve yükleniciler tarafından bu kapsamda yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan vergiler iade edilmektedir.

Söz konusu düzenlemeye göre serbest bölgelere yapılan mal teslimleri yurt dış ı ihracat rejimine tabi olduğundan, ihraç edilecek malın üretiminde kullanılan veya doğrudan serbest bölgeden ihraç edilen mal teslimlerinde uygulanan istisna dolayısıyla vergi harcaması oluşmamaktadır.

#### **3.4.2.Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna (Madde 13)**

KDV Kanunu'nun 13 üncü maddesinde;

*"Madde 13 – Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır.*

*a)Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde*

*işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler ve faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetler,*

*b)Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler,*

*c)Altın, gümüş, platin arama, işletme, zenginleştirme, rafinaj ve Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler ile aynı Kanun hükümlerine göre boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler,*

*d)Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makina ve teçhizat teslimleri (Şu kadar ki, yatırım teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar).*

*e)Limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları, limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükellefler ile genel bütçeli idarelere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri,*

*f)Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayii Müsteşarlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı*

*Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri ile bunların araştırma-geliştirme, yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler ve bu teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere bu kapsamda yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri yukarıda sayılan kuruluşlarca onaylanan teslim ve hizmetler.*

*g)6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan malların, Başbakanlık merkez teşkilatına teslimi,*

*ğ)5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığında ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi.*

*h)Türkiye Kızılay Derneğine tüzüğünde belirtilen amaçlarına uygun olarak afet yönetimi ve yardımları, barınma, beslenme, sosyal yardımlar, toplumu bilinçlendirme, ulusal ve uluslararası insancıl hukuk ve uluslararası Kızılay-Kızılhaç Hareketi faaliyetleri, savaş veya olağanüstü hâllerdeki görevleri ile kan, sağlık, göç ve mülteci hizmetlerini (sığınmacı hizmetleri dâhil) yerine getirmesine yönelik görevler kapsamında yapılan teslim ve hizmetler; Türkiye Kızılay Derneğinin ulusal ve uluslararası işbirlikleri, uluslararası mensubiyet ve üyelikleri, Birleşmiş Milletlere bağlı kurum ve kuruluşlar ile uluslararası akreditasyonu olan yardım kuruluşlarıyla yürüttüğü insani yardım faaliyetleri kapsamındaki teslim ve hizmetleri,*

*ı)Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin teslimi ile küspe (Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2303.10 tarife pozisyon numarasında sınıflandırılan nişastacılık artıkları ve benzeri artıklar ile*

2303.30.00.00.00 gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında sınıflandırılan biracılık ve damıtık içki sanayinin posa ve artıkları hariç), tam yağlı soya (fullfat), kepek, razmol, balık unu, et unu, kemik unu, kan unu, tapyoka (manyok), sorgum ve her türlü fenni karma yemler (kedi-köpek mamaları hariç), saman, yem şalgamı, hayvan pancarı, kök yemler, kuru ot, yonca, fiğ, korunga, hasıl ve slajlık mısır, üçgül, yemlik lahana, yem bezelyesi ve benzeri hayvan yemleri (yeşil ve kuru kaba yemler ve bunların pellet şeklinde veya mevsimsel ihtiyaçlara göre bir bağlayıcı kullanılarak veya kullanılmadan işlem görmüş olanları dâhil) teslimi,

*Bakanlar Kurulu, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddi, istisna uygulamasında asgari tutar olarak belirlemeye ve belirlenen bu tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”* şeklinde düzenleme yapılmıştır.

KDV Kanunu'nun 13 üncü maddesi birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan düzenlemeyle, ülkemizin jeopolitik konumu dikkate alınarak; deniz, hava, ticaret filosu ile demiryolu ulaşım sisteminin geliştirilmesi ve rekabet gücünün artırılması amaçlanmıştır.

KDV mükellefiyeti olmayan kişi ve kuruluşlar ile KDV mükellefiyeti bulunmakla birlikte faaliyetleri istisna kapsamındaki araçların kiralanması veya çeşitli şekilde işletilmesi olmayanlara, Kanunun 13/a maddesi kapsamında yapılan söz konusu araçların tesliminde istisna uygulanmaz. İstisnanın kapsamına; deniz taşıma araçları, yüzer tesisler ve yüzer araçlar ile hava ve demiryolu taşıma araçları (gemi, yat, kotra, yüzer platform, uçak, helikopter, lokomotif, vagon, filika, cankurtaran salı vb. ile ana motor) girmektedir.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan



mükelleflere, bu araçlarla ilgili olarak verilen tadil, onarım ve bakım hizmetleri ile bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler de KDV'den istisnadır.

Ayrıca faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlar da bu istisnadan yararlanmakta olup bunun için ayrıca bu araçların kiralanması veya işletilmesi faaliyetinde bulunmaları şartı aranmaz ve bunların KDV mükellefi olması zorunluluğu da bulunmamaktadır

KDV Kanunu'nun 13 üncü maddesi birinci fıkrasının (b) bendiyle, uluslararası rekabete etkisi dikkate alınarak deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

Bu hükme göre istisnanın uygulanması için hizmetin;

- Liman ve hava meydanlarında,
- Deniz ve hava taşıma araçları için,

Yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla liman ve hava meydanlarında yapılmayan hizmetler deniz ve hava taşıma araçları için yapılsa bile istisnaya tabi olmazken; liman ve hava meydanlarında yapılmakla birlikte deniz ve hava taşıma araçları için yapılmayan hizmetlere de istisna uygulanması mümkün değildir.

İstisna kapsamına, liman ve hava meydanlarında yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler de dâhil olmak üzere, deniz ve hava taşıma araçları için yapılan seyrüsefere ilişkin her türlü hizmet girmektedir. Bu kapsamda deniz ve hava taşıma aracına verilen temizlik, güvenlik gibi hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir. İstisna kapsamındaki liman ve hava meydanlarının sınırları, alanları İdare tarafından belirlenmiş ve liman veya hava meydanı olarak tanımlanmış yerler olması gerekmektedir. İstisna sadece hizmetleri kapsamakta olup, mal teslimleri bu istisna kapsamına girmemektedir.

3065 sayılı Kanun'un 13/b maddesindeki istisna kapsamına girmeyen ve gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrüklü sahalarda verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ise Kanunun 17/4-o maddesine göre KDV'den istisnadır. Liman ve hava meydanlarında verilen hizmetin; 3065 sayılı Kanunun hem 13/b hem de 17/4-o maddesi kapsamında istisna olması halinde, bu hizmete ilişkin olarak Kanunun 13/b maddesine göre işlem yapılır.

3065 sayılı Kanun'un 13/c maddesine göre, altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler KDV'den müstesnadır. Yine aynı şekilde Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler ile aynı Kanun hükümlerine göre boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisnadır.

İstisna kapsamında olan mal ve hizmetlerin ithali de Kanunun (16/1-a) maddesi gereğince KDV'den müstesnadır.

Yapılan düzenlemeyle, ülke kaynaklarının daha etkin ve verimli bir şekilde kullanılabilmesi amaçlanmıştır.

3065 sayılı Kanunun 13/d maddesinde Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimlerinin vergiden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır. İstisna uygulaması bakımından ise makine ve teçhizat, amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliği taşıyan ve mal ve hizmet üretiminde kullanılan sabit kıymetleri ifade etmektedir. Bir malın istisnadan yararlanabilmesi için, öncelikle yatırım teşvik belgesi eki listede yer alması ve makine-teçhizat niteliğinde olması, bu makine-teçhizatın kullanıldığı faaliyetlerin tamamen veya kısmen indirim hakkı tanınan işlemlerden oluşması gerekmektedir. Dolayısıyla, teşvik belgesinde yer alsa dahi, KDV mükellefiyeti bulunmayanlar ile makine-teçhizatı münhasıran indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanacak mükelleflere yapılacak teslimlerde istisna uygulanmaz.

Yapılan düzenlemeyle, yatırımların teşvik edilmesi amaçlanmıştır.

3065 sayılı Kanun'un 13/e maddesinde, limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları ile limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükellefler ile genel bütçeli idarelere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işlerinin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Tek safhada uygulanacak olan istisnadan, inşa, yenileme ve genişletme işlerini dışarıdan mal ve inşaat taahhüt hizmeti alımı suretiyle kendi imkânları ile bizzat yapan ya da kısmen veya tamamen yüklenicilere yaptıran mükellefler ile genel bütçeli idareler faydalanabilir.

Buna göre, ülkemizin jeopolitik konumu dikkate alınarak; deniz, hava, ticaret filosu ile demiryolu ulaşım sisteminin geliştirilmesi ve rekabet gücünün artırılması amaçlanmıştır.

3065 sayılı Kanun'un 13/f maddesiyle, Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayii Müsteşarlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri ile bunların araştırma-geliştirme, yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler ve bu teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere bu kapsamda yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri yukarıda sayılan kuruluşlarca onaylanan teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

Bu kuruluşlara istisna kapsamında mal teslimi ya da hizmet ifasında bulunmayı taahhüt eden mükelleflere (yüklenicilere) kapsam ve niteliği ulusal güvenlik kuruluşları tarafından onaylanacak mal teslimleri ile hizmet ifalarında da istisna uygulanır.

Düzenlemeyle mili güvenlik amacıyla bazı silah mühimmat savaş araç ve gereçlerinin alımı ile bunlara yönelik hizmetlere KDV istisnası getirilmiştir.

3065 sayılı Kanun'un 13/g maddesiyle; 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (II) sayılı listede yer alan malların, Başbakanlık merkez teşkilatına teslimi KDV'den istisna edilmiştir. Ancak, söz konusu araçların Başbakanlığa bağlı, ilgili, ilişkili kurul, kurum veya kuruluşlara teslimi, genel esaslar çerçevesinde vergilendirmektedir.

Diğer taraftan, 4760 sayılı Kanun'a ekli (II) sayılı listede yer alan malların Başbakanlık merkez teşkilatı tarafından ithali de KDV'den istisnadır.

3065 sayılı Kanun'un 13/ğ maddesi ile 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, ihtisas/ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi KDV'den istisna edilmiştir. Buna göre, lisanslı depoya konulan ürünlerin ihtisas/ticaret borsalarında, kendilerini temsil eden ürün senetleri aracılığıyla ilk teslimlerinde KDV hesaplanmaz.

Söz konusu düzenleme, tam istisna mahiyetinde olduğundan, KDV mükellefiyeti bulunan ürün sahipleri tarafından bu teslimle ilgili olarak yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarları mükelleflere talepleri doğrultusunda iade edilebilir.

Düzenlemeyle tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetlerinin desteklenmesi amaçlanmıştır.

3065 sayılı Kanun'un 13 üncü maddesine, 15/4/2015 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 6639 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla (h) bendi eklenmiştir.

Bu hükme göre, 15/4/2015 tarihinden itibaren;

- Türkiye Kızılay Derneğine tüzüğünde belirtilen amaçlarına uygun olarak afet yönetimi ve yardımları, barınma, beslenme, sosyal yardımlar, toplumu bilinçlendirme, ulusal ve uluslararası insancıl hukuk ve uluslararası Kızılay-Kızıllaç Hareketi faaliyetleri, savaş veya olağanüstü hâllerdeki görevleri ile kan, sağlık, göç ve mülteci hizmetlerini (sığınmacı hizmetleri dâhil) yerine getirmesine yönelik görevler kapsamında yapılan teslim ve hizmetler,
- Türkiye Kızılay Derneğinin ulusal ve uluslararası işbirlikleri, uluslararası mensubiyet ve üyelikleri, Birleşmiş Milletlere bağlı kurum ve kuruluşlar ile uluslararası akreditasyonu olan yardım kuruluşlarıyla yürüttüğü insani yardım faaliyetleri kapsamındaki teslim ve hizmetleri istisna kapsamına alınmıştır.

Türkiye Kızılay Derneğine yapılan teslim ve hizmetler ile Türkiye Kızılay Derneğinin teslim ve hizmetlerine yönelik istisna uygulaması Kanun maddesinde sayılan işlemlerle sınırlı olup, bunlar dışındaki işlemlerde genel hükümlere göre KDV uygulanır.

3065 sayılı Kanun'un 13 üncü maddesine, 10/02/2016 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 6663 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla (1) bendi eklenerek, tarım ve hayvancılık sektörünün önemli girdilerinden olan gübre ve yem teslimleri istisna kapsamına alınarak; tarım ve hayvancılık sektöründe faaliyette bulunan üreticilerin üzerindeki vergi yükünün ve üretim maliyetlerinin düşürülmesi, üreticilerin bu şekilde teşvik edilerek tarımsal ve hayvansal üretimin artırılması ve tarımsal ve hayvansal ürün ihracatının artırılarak, ithalatın azaltılması amaçlanmıştır.

KDV Kanununun 13 üncü maddesinde düzenlenen istisnalar aynı Kanunun 32 nci maddesi kapsamında tam istisna olup, bu teslim ve hizmetleri yapanlar tarafından bu kapsamda yüklenilen ancak indirilemeyen KDV iade edilmektedir. Dolayısıyla milli güvenliğe ilişkin düzenleme olan 13 üncü maddenin birinci fıkrası

(f) bendi ile faaliyetlerine ilişkin olarak Türk Kızılay Derneğine yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin düzenleme yapan (h) bendi dışında kalan (a), (b), (c), (d), (e), (g), (ğ), (ı) bentleri kapsamında alınmasından vazgeçilen KDV, vergi harcamasına konu olacaktır. Buna göre, KDV'den istisna teslim ve hizmet bünyesine giren vergiler indirim ve iadeye konu olmak suretiyle satıcı üzerindeki vergi yükü sıfırlanmış olduğundan, istisna teslim ve hizmet matrahı üzerinden hesaplanması gereken KDV vergi harcaması olacaktır.

### **3.4.3. İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimi (Madde 14)**

KDV Kanunu'nun 14/3 maddesinde yapılan düzenlemeyle; Yurtdışına yapılan ticari eşya taşımacılığında oluşan taşıma maliyetlerinin azaltılarak gerek taşımacılık sektörünün gerekse ülkemiz ihracatının teşvik edilmesi amaçlanmıştır. Böylece yurtdışına ihracat rejimi ve transit rejimi kapsamında eşya taşımacılığı yapan araçların yakıtlarını Türkiye'den almaları teşvik edilmektedir. Buna göre;

*“4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarında 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimi vergiden istisnadır.*

*Maliye Bakanlığı, bu istisna uygulamasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye yetkilidir.”* şeklinde düzenleme yapılmıştır.

3065 sayılı Kanun'un 14/3 maddesiyle; 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarında 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun ihracat rejimi kapsamında yurtdışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve

soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurtdışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimleri KDV'den istisna edilmiştir.

Söz konusu düzenlemeye ilişkin olarak yayımlanan 26/6/2006 tarihli ve 2006/10784 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1 inci maddesi ile söz konusu istisnanın; Ambarlı, Mersin, Gürbulak, Çanakkale Kepez, Çeşme, Pendik, İpsala, Tekirdağ, Kapıkule ve Hamzabeyli sınır kapılarındaki gümrüklü sahalarda uygulanacağı belirtilmiştir.

Araçlara istisna kapsamında yapılacak motorin teslimi yalnızca şartları taşıyan bayiler yapabilecektir. Söz konusu teslimler KDV Kanunu'nun 32 nci maddesi kapsamında tam istisna olup, KDV'den istisna teslim ve hizmet bünyesine giren vergiler indirim ve iadeye konu olmak suretiyle satıcı üzerindeki vergi yükü sıfırlanmış olduğundan, istisna teslim ve hizmet matrahı üzerinden hesaplanması gereken KDV, vazgeçilen vergi tutarı olacaktır. Ancak vazgeçilen KDV ödenmiş olsaydı, KDV Kanunu'nun 14 üncü maddesinin (1) ve (2) nci fıkrası uyarınca ödeyenler tarafından iadeye konu olacağından, bu kapsamda alınmayan KDV vergi harcaması olmayacaktır.

#### **3.4.4. İthalat İstisnası (Madde 16)**

KDV Kanunu'nun 16 ncı maddesi ithalat aşamasına ilişkin istisnaları düzenlemektedir. Buna göre;

*“Madde 16 – 1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:*

*a) Bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali,*

*b) 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci maddesi [(5) numaralı fıkrasının*

*(a) bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç] geçici ithalat ve hariçte işleme*

*rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali, (Bu Kanunun 11 inci maddesinde düzenlenen ihracat istisnasından yararlanarak ihraç olunan ancak, Gümrük Kanununun 168,169 ve 170 inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşyayla ilgili olarak ihracat istisnasından faydalanılan miktarın gümrük idarelerine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şarttır.)*

*c)Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar,” şeklinde düzenleme yapılmıştır.*

3065 sayılı Kanun'un 1/2 nci maddesinde, her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV'nin konusuna girdiği, ithalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzelkişi tarafından yapılmasının veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesinin, özellik taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın vergiye tabi olacağı belirtilmiştir. Aynı Kanunun 16 ncı maddesiyle, ithal yolu ile gelen mal ve hizmetlerden bir kısmı KDV'den istisna edilmiştir.

3065 sayılı Kanun'un 16/1-a maddesi ile bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithalinin, ithalat istisnasından yararlanacağı hükmü getirilmiş ve aynı mahiyetteki işlemlerin yurt içinde yapılması veya yurtdışından ithal edilmesi hallerinde farklı vergi uygulamalarının önüne geçilmiştir.

İthalat aşamasında ödenen vergi mükellefler tarafından indirim konusu edileceğinden, vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin mükellefler tarafından ithal edilmesinde vergi harcaması oluşmayacaktır. Çünkü vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerden vergi harcamasına konu olanlar dâhilde yapılan uygulamaya göre zaten değerlendirilmektedir. Ancak mükellef olmayanlar tarafından vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithalatında, ithalat aşamasında alınmayan vergi, vergi harcaması olacaktır.



3065 sayılı Kanun'un ithalat istisnasını düzenleyen 16/1-b maddesinde Gümrük Kanununun bazı maddelerine atıfta bulunularak, bu maddeler kapsamına giren malların ithalinin KDV'den müstesna olduğu hükme bağlanmıştır. Gümrük Kanunu'nun atıfta bulunulan bu maddelerinde, gümrük vergisinden muaf veya müstesna olarak ithal edilecek ve esas itibarıyla gayri ticari nitelik taşıyan ve daha çok kişisel ve ailevi kullanıma mahsus bazı mallar sayılmaktadır. Dolayısıyla bunların ithali aşamasında vergi harcaması oluşmayacaktır.

Gerçek kişiler tarafından, gümrük antreposu sayılan gümrüksüz satış mağazalarından KDV'den istisna olarak satın alınan malların, Gümrük Kanunu'nun 167 nci maddesinin birinci fıkrasının (4) ve (6/a) numaralı bentleri kapsamında ithali de 3065 sayılı Kanun'un 16/1-b maddesi uyarınca KDV'ye tabi değildir. Bununla birlikte geçici ithalat rejimi, hariçte işleme rejimi, Kanunun 16/1-c maddesi kapsamında transit ve gümrük antrepo rejimleri ile serbest bölge ve geçici depolama hükümlerinin uygulandığı mallar gibi Gümrük Kanunu açısından özel rejime tabi olan uygulamalar nedeniyle alınmayan KDV vergi harcamasına konu olmayacaktır.

#### **3.4.5. Sosyal ve Askerî Amaçlı İstisnalar ile Diğer İstisnalar (Madde 17)**

KDV Kanunu'nun 17 nci maddesi kısmi istisnaları düzenlemekte olup, işlemlere ilişkin alış ve giderlere ait KDV'nin prensip olarak indirim ve/veya iadeye konu edilemediği istisna düzenlemeleridir. Buna göre söz konusu madde kapsamında vergi harcamasına konu olduğu düşünülen düzenlemelere aşağıda yer verilmektedir. Değerlendirme yapılırken bir uygulamanın vergi harcaması sayılması için sosyal ve ekonomik amaç yanında işlemin daha çok kar amaçlı olması ve bu kapsamda alınması gereken bir KDV'den vazgeçilmesi, ayrıcalıklı uygulamanın belirli bir kesime hitap etmesi ve dolayısıyla genele ilişkin bir düzenleme olmaması gerekmektedir.

*“MADDE 17-1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar:*

*Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasî partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların:*

....

## *2. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar:*

....

*d)2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerine münhasır olmak üzere, bu projelendirmelerden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimler.*

....

## *3. Askeri Amaç Taşıyan İstisnalar:*

*a) ..... orduevi ve bağlı şubeleri, askerî gazinolar, kışla gazinoları, ..... askerî kantinler ..... bu kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,*

## *4. Diğer İstisnalar:*

a)Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf esnaf ile basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetler,

b)Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile aynı Kanununun 66'ncı maddesine göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetler,

...

d)İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri ile Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri ,

...

g) Külçe altın ve külçe gümüş teslimleri ile kıymetli taşların (elmas, purlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci) 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre Türkiye'de kurulu borsalarda işlem görmek üzere ithali, borsaya teslimi ve borsa üyeleri arasında el değiştirmesi, döviz, para, damga pulu, değerli kâğıtlar, hisse senedi, tahvil, (elde edilen faiz gelirleri ile sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetleri dâhil) varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikaları, Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören sermaye piyasası araçları ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi

h)Ziraî amaçlı su teslimleri ile köy tüzel kişiliklerince köyde ikamet edenlere yapılan ticarî amaçlı olmayan perakende içme suyu teslimleri, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerince yapılan arazi ıslahına ait hizmetler,

...

k)Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri,

l)30.1.2002 tarihli ve 4743 sayılı Kanun hükümlerine göre kurulan varlık yönetim şirketlerinin bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devraldığı alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ile aynı Kanuna göre finansal yeniden yapılandırma çerçeve anlaşmaları hükümleri kapsamında yeniden yapılandırılan borçların ödenmemesi nedeniyle bu borçların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi,

m)Bankalar Kanunu uyarınca; mal ve hakların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna teslimi ile bunların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi, bu Fonun devraldığı alacakların tahsili amacıyla, bunların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ve temettü hariç ortaklık haklarıyla yönetim ve denetimleri devralınan şirketlerin aktiflerinin Fon alacaklarının tahsili amacıyla (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) teslimi,

Bu istisna işlem bedelinden Fona intikal eden tutarla orantılı uygulanır.

n)Basın, Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğüne verilen haber hizmetleri.

...

p) ... Toplu Konut İdaresi Başkanlığınca yapılan arsa ve arazi teslimleri.

r)Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

Bu fıkranın (u)bendi kapsamında varlık kiralama şirketlerine ve (y) bendi kapsamında finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerinin, kaynak kuruluş ve kiracı tarafından üçüncü kişilere satışına ilişkin en az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.<sup>22</sup>

s)Engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları.

---

<sup>22</sup> 6728 sayılı Kanununun 43/b maddesiyle 09/08/2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere söz konusu paragraf eklenmiştir.

ş)2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 38/A maddesinde tanımlanan konut finansmanı amacıyla teminat gösterilen veya ipotek konulan konutun, konut finansman kuruluşları, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, ipotek finansmanı kuruluşları ya da üçüncü kişilere teslimi (müzayede mahallinde yapılan satışlar dahil) ile bu şekilde alınan konutun, konut finansman kuruluşları, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı veya ipotek finansmanı kuruluşları tarafından teslimi (müzayede mahallinde yapılan satışı dahil).

t)5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, 1 inci maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (d) alt bendi ile 13 üncü maddenin birinci fıkrasının (ğ) bendinde belirtilen işlemler hariç olmak üzere, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığından ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla teslimleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından 30 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz.).

u)Her türlü varlık ve hakkın, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme süresi sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine devri ile bu varlık ve hakların varlık kiralama şirketlerince kiralanması ve devralınan kuruma devri.

İstisna kapsamında, varlık kiralama şirketlerine devredilen varlık ve hakların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin

*gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.*<sup>23</sup>

*v)3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu uyarınca oluşturulan Sigorta Tahkim Komisyonu tarafından münhasıran uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin olarak verilen hizmetler.*

*y)21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında; finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarınınca bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanan her türlü taşınır ve taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu kıymetin mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralamaya konu taşınır ve taşınmazın kiralayana satılması, satan kişilere kiralınması ve devri.*

*İstisna kapsamında, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen her türlü taşınır ve taşınmaz malların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.*<sup>24</sup>

*z)13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/B maddesi kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin*

---

<sup>23</sup> 6728 sayılı Kanunun 43/c maddesiyle 09/08/2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere söz konusu bent değiştirilmiş ve istisna kapsamı genişletilmiştir. Değişiklik hükmünün 2016 ve sonraki yılların vergi harcaması tutarlarının belirlenmesinde dikkate alınması gerekmektedir.

<sup>24</sup>6728 sayılı Kanunun 43/ç maddesiyle bent değiştirilmiş ve istisna kapsamı genişletilmiştir. Değişiklik hükmünün 2016 ve sonraki yılların vergi harcaması tutarlarının belirlenmesinde dikkate alınması gerekmektedir.

*gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışı (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından bu Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz.)” şeklinde belirleme yapılmıştır.*

Kısmi istisna, işlemlere ilişkin alış ve giderlere ait KDV'nin prensip olarak indirim ve/veya iadeye konu edilemediği istisna düzenlemeleridir. Bu kapsamdaki işlemler nedeniyle yüklenilen vergiler, KDV Kanunu'nun 30/a ve 58 inci maddeleri uyarınca gelir ve kurumlar vergisi bakımından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir. Vergi harcaması hesaplanırken teslim veya hizmetin tabi olduğu oran üzerinden hesaplanacak vergiden, bu teslim ve hizmetin satın alınması veya imalinde yüklenilen vergilerin mahsup edilmesi gerekmektedir. Eğer işleme ilişkin yüklenilen vergiler tespit edilemiyorsa, bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergiler indirim ve iadeye konu edilemediğinden sadece brüt kar üzerinden hesaplanması gereken KDV vergi harcamasına konu olacaktır. Yani istisna teslim ve hizmet bedeli içerisindeki brüt kara, işlemin tabi olduğu oran çarpılmak suretiyle vergi harcaması tutarı bulunacaktır.

Ancak Kanunun 17/4-r kısmi olarak, 17/4-s, 17/4-t, 17/4-z maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilebilir. 17/4-s maddesi kapsamında indirim konusu yapılamayan katma değer vergisi Kanunun 32 nci maddesi kapsamında iade edilmektedir. Bu kapsamdaki işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV mükelleflere iade edilmese bile, indirim hakkı nihai olarak kullanılabilirdiğinden, bu işlemlerde istisna teslim ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanması gereken KDV vergi harcaması olacaktır.

#### **3.4.6. Vergi İndirimi (Madde 28, 29)**

KDV Kanununun 28 inci maddesinde;



*“Madde 28-Katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için % 10'dur. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malları perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.”* şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye dayanılarak 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesiyle mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak KDV oranları, söz konusu Kararnamede;

Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için (%18),

Ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için (%1),

Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için (%8) olarak tespit edilmiştir.

Yine söz konusu BKK'nın 1 inci maddesinin (2), (3), (4), (5) ve (6)'ncı fıkralarında buna ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

KDV Kanunu'nun 29 uncu maddesinde ise;

*“Madde 29- 1. Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:*

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

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

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

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

KDV Kanunu'nun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulunca vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen sınırı aşan kısmı, belirtilen borçlara yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsuben, izleyen yıl içerisinde talep edilmesi kaydıyla nakden ya da söz konusu borçlara mahsuben iade edilebilir.

Buna göre indirimli oran kapsamındaki işlemlerden;

- KDV'nin konusuna girmeyenler KDV beyannamesine dâhil edilmez,
- Kısmi istisna kapsamına girenler dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirim ve iadesi söz konusu olmadığından, yüklenilen bu vergiler işin mahiyetine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınır,
- Tam istisna kapsamına girenler (ihraç kaydıyla teslimler hariç) dolayısıyla yüklenilen vergilerden indirim yoluyla telafi edilemeyenler ise ilgili işleme ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iade edilir.

İndirimli oran uygulaması nedeniyle vazgeçilen verginin hesaplanmasında;

- İşlem kısmi istisna niteliğini taşıyorsa, alış ve giderlere ait KDV'nin indirim ve/veya iadeye konu edilemediği dikkate alındığında, işleme ilişkin teslim veya hizmetin tutarına %18 oranında uygulanarak hesaplanan KDV tutarından, teslim veya hizmetin tabi olduğu oran üzerinden hesaplanan verginin ve bunlara ilişkin yüklenilen verginin mahsup edilmesi halinde fark çıkması durumunda vazgeçilen vergi tutarı bulunacak, aksi takdirde vazgeçilen vergi olmayacaktır.
- İşlem istisna kapsamında değilse veya işlem tam istisna kapsamında ise veya işlem kısmi istisna niteliği taşımakla birlikte, alış ve giderlere ait KDV'nin indirim ve/veya iadeye konu edilebildiği hallerde, işleme ilişkin teslim veya hizmetin tutarına %18 oranında uygulanarak hesaplanan KDV tutarından, teslim veya hizmetin tabi olduğu oran üzerinden hesaplanan verginin mahsup edilmesi halinde vazgeçilen vergi tutarı bulunacaktır.

Vergi harcamasının hesaplanmasında, belirli ekonomik ve sosyal amacın varlığı, bu amaçları gerçekleştirmek üzere kanunen veya kanunun verdiği yetki çerçevesinde tahsil edilmeyen bir verginin olması ve bunun sonucunda belirli mükelleflere veya mükellef gruplarına, sektörlerle veya gelir gruplarına ayrıcalıklı uygulama niteliğinde olan vergi ödenmemesinin veya daha az vergi ödenmesinin sağlanması gerekmektedir. Ancak bu koşullar olmakla birlikte eğer bir uygulama sadece belirli bir mükellef veya mükellef gruplarına, sektörlerle veya gelir gruplarına

ilişkin olmayıp, genele ilişkin bir düzenleme içeriyorsa bu vergi harcaması olarak kabul edilmeyecektir.

Dolayısıyla KDV Kanunu'nun 28 ve 29 uncu maddeleri hükümleri doğrultusunda indirimli oran uygulaması nedeniyle vazgeçilen bir vergi olmakla birlikte, uygulama, mükellef ayrımı gözetmeksizin tüm vatandaşlara yönelik olduğundan, standart vergi yapısının bir sonucu olarak kabul edilecek ve vergi harcaması oluşmayacaktır.

### **3.4.7.Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Verilen Teslim ve Hizmetler (Geçici Madde 20)**

KDV Kanununun Geçici 20/1 inci maddesinde;

*“Geçici Madde 20- 1. 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesnadır.*

*Maliye Bakanlığı; program ve lisans türleri itibarıyla istisnadan yararlanılacak bedele ilişkin olarak asgari sınır belirlemeye, istisna uygulanacak yazılım programlarını tanımlamaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.”* şeklinde belirleme yapılmıştır.

Yapılan düzenlemeyle teknoloji ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerinde halen uygulanan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik teşvikler katma değer vergisine de teşmil edilmektedir. Bu bölgelerde yapılacak bazı yazılımların teslimi ve bunlara yönelik hizmetler vergiden arındırılmaktadır.

Bu hükme göre, teknoloji ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerinde bulunan mükelleflerin 31/12/2023 tarihine kadar bu bölgede ürettikleri sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımları şeklindeki teslim ve hizmetleri KDV'den istisnadır. Söz konusu bölgelerde üretilen yazılımın farklı kişilere satılması ya da satışın CD veya elektronik ortamda yapılması istisna uygulanmasına engel değildir.

Üniversitelere bağlı teknokentler de teknoloji geliştirme bölgesi olarak değerlendirilir. Ancak, teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimciler tarafından münhasıran bu bölgelerde üretilen yazılımlar için yapılacak her türlü mal ve hizmet alımları, söz konusu yazılımın vergiden istisna olup olmadığına bakılmaksızın KDV'ye tabidir.

KDV Kanunu'nun 30/a maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı düzenlenmiştir. İndirim konusu yapılamayan KDV 58 inci madde uyarınca gelir ve kurumlar vergisi bakımından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir. Dolayısıyla vergi harcaması hesaplanırken teslim veya hizmetin tabi olduğu oran üzerinden hesaplanacak vergiden, bu teslim ve hizmetin satın alınması veya imalinde yüklenilen vergilerin mahsup edilmesi gerekmektedir. Eğer işleme ilişkin yüklenilen vergiler tespit edilemiyorsa, bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergiler indirim ve iadeye konu edilemediğinden sadece brüt kar üzerinden hesaplanması gereken KDV vergi harcaması olacaktır. Yani istisna teslim ve hizmet bedeli içerisindeki brüt kara işlemin tabi olduğu oran çarpılmak suretiyle vergi harcaması tutarı bulunacaktır.

#### **3.4.8.Milli Eğitim Bakanlığına Bilgisayar ve Donanımlarının Bedelsiz Teslimleri ile Bunlara İlişkin Yazılım Teslimi ve Hizmetleri (Geçici Madde 23)**

KDV Kanunu'nun Geçici 23 üncü maddesinde;

*“Geçici Madde 23-Milli Eğitim Bakanlığına bilgisayar ve donanımlarının bedelsiz teslimleri ile bunlara ilişkin yazılım teslimi ve hizmetleri, bu mal ve hizmetlerin bağışu yapacak olanlara teslim ve ifası 31/12/2020 tarihine kadar Katma Değer Vergisinden müstesnadır.*

*Bu kapsamda yapılan teslim ve hizmet ifaları için yüklenen vergiler, vergiye tâbi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirilir. İndirimle giderilemeyen vergiler iade edilmez. Maliye Bakanlığı, istisnaya ilişkin usûl ve esasları belirlemeye yetkilidir.”* şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Maddeyle, ülkemizin gelişmişlik düzeyinin artırılması, yeni nesillerin iyi eğitim almaları bu kapsamda öğrencilerin bilgisayar eğitimi alarak yetişmelerine katkıda bulunulmasını sağlamak amacıyla, Milli Eğitim Bakanlığı’na bedelsiz yapılacak bilgisayar ve donanımlarının teslimi ile bunlara ilişkin yazılım teslimi ve hizmet bağışlarının teşviki amaçlanmıştır.

Bu istisna;

- Bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların Milli Eğitim Bakanlığına bağı eğitim kurumlarına bedelsiz olarak teslimi ve/veya ifası ile
- Bu mal ve hizmetlerin bağışını yapacak olanlara teslim ve/veya ifasında geçerlidir.

Kanunun geçici 23 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, KDV ödeyerek satın aldıkları bilgisayar ve donanımlar ile bunlara ilişkin yazılımları Milli Eğitim Bakanlığına bağı okullara bedelsiz teslim eden mükellefler ile bedelsiz teslim ve/veya ifada bulunacak bu kişi veya kuruluşlara istisna kapsamında satış yapan mükellefler, yükledikleri vergileri KDV Kanunu’nun 29 ve 34 üncü maddelerindeki genel esaslar dahilinde indirim konusu yaparlar. İndirimle giderilmeyen vergiler iade edilmez.

Buna göre, istisna uygulamasında sosyal amaç ve vazgeçilen bir vergi olmakla birlikte, bedelsiz teslim kar amacı gütmeyen ve ticari mahiyet arz etmeyen kamu kurumlarına yapılmış olduğundan ve mükellefin lehine ayrıcalıklı bir uygulama niteliği taşımadığından vergi harcaması oluşmayacaktır.

### **3.4.9. Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimi (Geçici Madde 28)**

5904 sayılı Kanun'un 13 üncü maddesinin (b) bendi ile KDV Kanunu'nun 17/4-k maddesinde yer alan "*konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri*" ibaresi madde metninden çıkarılmış; 5904 sayılı Kanun'un 16 ncı maddesiyle ise KDV Kanunu'na Geçici 28 inci madde eklenmiştir. Buna göre;

*"Geçici Madde 28-1.Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri katma değer vergisinden müstesnadır."* şeklinde düzenleme yapılmıştır.

5904 sayılı Kanun'un yürürlük tarihi olan 03/07/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacakları konut teslimleri m<sup>2</sup> büyüklüğüne bakılmaksızın KDV'den istisna olacaktır. 03/09/2009 tarihinden sonra inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerinin bu istisnadan yararlanması söz konusu değildir. İstisnadan yararlanan konut yapı kooperatiflerinin bu kapsamda yükledikleri KDV, KDV Kanunu'nun 30/a ve 58 inci maddeleri uyarınca gelir ve kurumlar vergisi bakımından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.

Dolayısıyla vergi harcaması hesaplanırken teslim veya hizmetin tabi olduğu oran üzerinden hesaplanacak vergiden, bu teslim ve hizmetin satın alınması veya imalinde yüklenen vergilerin mahsup edilmesi gerekmektedir. Eğer işleme ilişkin yüklenen vergiler tespit edilemiyorsa, bu işlemler nedeniyle yüklenen vergiler

indirim ve iadeye konu edilemediğinden, brüt kara işlemin tabi olduğu oran uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV vergi harcaması olacaktır.

#### **3.4.10. 3996 Sayılı Kanuna Göre Yap-İşlet-Devret veya 3359 Sayılı Kanun ile 652 Sayılı Kararnameye Göre Kiralama Karşılığı Yaptırılan Projelerde KDV İstisnası (Geçici Madde 29)**

KDV Kanunu'nun Geçici 29 uncu maddesinde;

*“Geçici Madde 29- 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilecek projeler ve 7/5/1987 tarihli ve 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanununun ek 7 nci maddesine göre Yüksek Planlama Kurulu tarafından kiralama karşılığı yaptırılmasına karar verilen sağlık tesislerine ilişkin projeler ve 25/8/2011 tarihli ve 652 sayılı Millî Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 23 üncü maddesine göre Bakanlık tarafından kiralama karşılığı yaptırılmasına karar verilen eğitim öğretim tesislerine ilişkin projelerden bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanmış ancak teklif alınmamış olanlar ile 31/12/2023 tarihine kadar ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanacak olanların; ihale edilmesi ile görevlendirilen veya projeyi üstlenenlere yatırım döneminde proje kapsamında yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları katma değer vergisinden müstesnadır.*

*Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce teklifleri alınmış ya da ihalesi veya görevlendirmesi yapılmış işlerde; görevli şirketin veya yüklenicinin bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren üç ay içinde talepte bulunması halinde bu maddenin yürürlük tarihinden sonra birinci fıkra kapsamındaki mal teslimleri ve hizmet ifaları da katma değer vergisinden müstesna tutulur. Şu kadar ki, bu istisnanın uygulanabilmesi için görevli şirketin veya*



*yüklenicinin proje nedeniyle yatırım döneminde yükleneceği katma değer vergisi tutarının, indirim yoluyla telafi edilebileceği tarihe kadar, projenin ana kredi finansman koşullarına göre oluşacak finansman maliyeti tutarı veya buna isabet eden sürenin, ilgisine göre; işletme süresi öngörülen projelerde işletme süresinden, kira öngörülen projelerde kira tutarından veya kira süresinden indirileceği hususunun bu şirketler tarafından, içeriği idarece belirlenecek taahhütname ile taahhüt edilmesi ve bu taahhüdün idarece kabul edilmesi gerekir. İndirimler, ilgili projelere ait sözleşmelerde öngörülen esaslar dikkate alınarak yapılır. Bu kapsamda yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler bu Kanununun 32 nci maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir.*

*Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisna ve iadeye ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” şeklinde belirleme yapılmıştır.*

İstisnadan;

- 3996 sayılı Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilecek projeler,
- 3359 sayılı Kanun’un ek 7 nci maddesine göre Yüksek Planlama Kurulu tarafından kiralama karşılığı yaptırılmasına karar verilen sağlık tesislerine ilişkin projeler,
- 652 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 23 üncü maddesine göre Milli Eğitim Bakanlığı tarafından kiralama karşılığı yaptırılmasına karar verilen eğitim öğretim tesislerine ilişkin projeler,

31/12/2023 tarihine kadar yararlanır.

Projelere ilişkin olarak;

- Bu projeler kapsamındaki işlerin ihale edilmesi,
- Görevlendirilen veya projeyi üstlenenlere/alanlara proje kapsamında inşaata yönelik olarak yatırım döneminde yapılacak teslim ve hizmetler, KDV'den istisna tutulur.

İstisna, belirtilen projeleri üstlenen ana yüklenicilere, doğrudan bu projelere yönelik olarak yapılacak teslim ve hizmetler ile ithalat işlemlerine uygulanır. Bu kapsamda satıcılar tarafından yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirildiğinden ve indirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edildiğinden, istisna teslim ve hizmet matrahına işlemin tabi olduğu oranın uygulanması suretiyle hesaplanan KDV, vergi harcaması olacaktır.

#### **3.4.11. Büyük Yatırımlara İlişkin İstisna (Geçici Madde 30)<sup>25</sup>**

KDV Kanunu'nun Geçici 30 uncu maddesinde;

*“Geçici Madde 30-31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, yatırım teşvik belgeleri kapsamında asgari 500 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi, izleyen yıl talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade olunur. Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyayı cezaları uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Bu vergiler ve cezalarında zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılı başında başlar.*

---

<sup>25</sup> 6745 sayılı Kanununun 36 ncı maddesiyle, bu maddenin başlığında yer alan “ve stratejik” ibaresi ile birinci fıkrasının birinci cümlesinde yer alan “stratejik” ibaresi 07/09/2016 tarihinden itibaren uygulanmak üzere madde metninden çıkarılmış ve maddeye ikinci fıkra eklenmiştir.

*Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.*

*Bu madde kapsamında yer alan asgari sabit yatırım tutarını sektörler itibarıyla veya topluca 50 milyon Türk lirasına kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.” şeklinde düzenleme yapılmıştır.*

Düzenleme ile sanayinin yapısal ve teknolojik dönüşümünü sağlayacak, yüksek ve orta-yüksek teknoloji içeren stratejik yatırımlar ve büyük ölçekli yatırımların desteklenmesi, yatırım teşvik unsurlarının etkinliği artırıcı nitelikte yeni teşvik yöntemleri uygulamaya konulması amaçlanmış ve bu kapsamda asgari 500 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen stratejik yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi, izleyen yıl talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade edilmesi şeklinde yeni bir teşvik unsuru getirilmiştir.

Ancak 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununla yapılan değişiklikle, yatırım teşvik belgesi kapsamında bulunan yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilmeyen katma değer vergisinin izleyen yıl talep edilmesi halinde iade edilmesini öngören “stratejik yatırım” olma şartı kaldırılmakta ve 500 milyon Türk Lirası tutarındaki asgari yatırım şartının 50 milyon Türk Lirası tutarına kadar indirilmesi, Kanunda belirlenen haddin iki katına kadar artırılması konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir.

İstisna, münhasıran söz konusu yatırımlar kapsamındaki inşaat taahhüt işi, nakliye, hafriyat ve benzeri inşa işlerine ilişkindir. Yatırımı yapanların söz konusu inşaat işlerinde kullanılan mal alımları da bu kapsamda değerlendirilir. Dolayısıyla söz konusu istisna inşaat işlerine ilişkin olmak koşuluyla hem hizmet hem de mal alımlarını kapsamaktadır.

Bu istisna, verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde düzenlenmiş olup, istisna kapsamında değerlendirilen mal ve hizmet alımlarında genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanmaktadır.

Yatırımı yapan belge sahibi mükellefler tarafından inşaat işlerine ilişkin bu şekilde yüklenilen vergiler, ilgili dönemde indirim konusu yapılmakta, ilgili takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV ise izleyen yıl talep edilmesi kaydıyla iade konusu yapılmaktadır. İndirim hakkı nihai olarak kullanılabilen bir hak olup, iade edilen KDV nedeniyle indirimler azalmış olacağından mükellefin bilahare kullanabileceği bir hak öne çekilerek mükellefe finansman imkânı sağlanmaktadır. Dolayısıyla bu şekildeki bir düzenleme standart vergi yapısından bir sapma olup, iade edilen katma değer vergisi için ortalama bir vadeye göre hesaplanacak getirisi, vergi harcaması olacaktır.

#### **3.4.12. Bireysel Emeklilik Sistemine Katılım Amaçlı Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satışları (Geçici Madde 31)**

6327 sayılı Kanun'un 13 üncü maddesiyle 29/06/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere eklenen KDV Kanunu'nun Geçici 31 inci maddesinde;

*“Geçici Madde 31-28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununun geçici 1 inci maddesinin beşinci fıkrası uyarınca üyelerine veya çalışanlarına emekliliğe yönelik taahhütte bulunan dernek, vakıf, sandık, tüzel kişiliği haiz meslek kuruluşu veya sair ticaret şirketleri nezdinde 16/4/2012 tarihi itibarıyla mevcut bulunan emeklilik taahhüt planları kapsamındaki yurt içi ya da yurt dışındaki birikimler ve taahhütlere ilişkin tutarların (plan esaslarına göre aktarım tarihine kadar mutat yapılan ödemeler nedeniyle oluşanlar dahil) kısmen veya tamamen bireysel emeklilik sistemine aktarılması amacıyla taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallinde satışı dahil) devir ve teslimi*

*31/12/2017 tarihine kadar uygulanmak üzere katma değer vergisinden müstesnadır. Bu istisna, aktarılan tutarla orantılı olarak uygulanır.”*

*Maliye Bakanlığı, bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” şeklinde düzenleme yapmıştır.*

İstisnadan yararlanan dernek, vakıf, sandık, tüzel kişiliği haiz meslek kuruluşu veya sair ticaret şirketleri bu kapsamda yükledikleri KDV’yi KDV Kanunu’nun 30/a ve 58 inci maddeleri uyarınca gelir ve kurumlar vergisi bakımından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alacaklardır. Dolayısıyla vergi harcaması hesaplanırken teslim veya hizmetin tabi olduğu oran üzerinden hesaplanacak vergiden, bu teslim ve hizmetin satın alınması veya imalinde yüklenilen vergilerin mahsup edilmesi gerekmektedir. Eğer işleme ilişkin yüklenilen vergiler tespit edilemiyorsa, bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergiler indirim ve iadeye konu edilemediğinden, sadece brüt kara işlemin tabi olduğu oran uygulanmak suretiyle hesaplanması gereken KDV vergi harcaması olacaktır.

#### **3.4.13. Taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumuna Devir ve Teslimi ile Bu Taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumu Tarafından Devir ve Teslimleri (Geçici Madde 33)**

KDV Kanununun Geçici 33 üncü maddesinde;

*“Geçici Madde 33-31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun geçici 41 inci maddesi kapsamında taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumuna devir ve teslimi ile bu taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dâhil) devir ve teslimi 31/12/2023 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır.*

*Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından 30 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz. Maliye Bakanlığı, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” şeklinde düzenleme yapılmıştır.*

Düzenlemeyle, SGK'nın alacaklarının tahsilinin hızlandırılması amacıyla kuruma borçlu olanların taşınmazlarının SGK'ya devir ve teslimi ile bu taşınmazların kurum tarafından devir ve teslimi 31/12/2023 tarihine kadar KDV'den istisna edilmektedir.

Buna göre, 11/09/2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun geçici 41 inci maddesi kapsamında taşınmazların;

- Sosyal Güvenlik Kurumuna devir ve teslimi,
- Bu taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dâhil) devir ve teslimi

31/12/2023 tarihine kadar KDV'den istisnadır.

Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Kanunun 30/a maddesi hükmü uygulanmayacağından, söz konusu işlemler nedeniyle yüklenilen ve daha önce indirim hesaplarına dâhil edilmiş olan KDV tutarlarının, indirim hesaplarından çıkarılmak suretiyle düzeltilmesine gerek yoktur. Buna göre işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV mükelleflere iade edilmemesine rağmen indirim hakkı nihai olarak kullanılabileceğinden, istisna teslim bedeli üzerinden işlemin tabi olduğu orana göre hesaplanması gereken KDV vergi harcaması olacaktır.

### **3.4.14. Transit Petrol Boru Hattı Projelerinin İnşa Ve Modernizasyonu (Geçici Madde 34)**

7/3/2015 tarihli ve 6637 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile KDV Kanununa eklenen geçici 34 üncü maddede;

*“Geçici Madde 34 – Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce usulüne uygun olarak yürürlüğe giren ve 23/6/2000 tarihli ve 4586 sayılı Petrolün Boru Hatları ile Transit Geçişine Dair Kanun kapsamında bulunan milletlerarası andlaşma hükümleri çerçevesinde katma değer vergisinden istisna edilmiş olan transit petrol boru hattı projelerinin inşa ve modernizasyonunu gerçekleştirenlere 1/1/2014 tarihinden itibaren yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinden müstesnadır.*

*Bu kapsamda yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler, 32 nci madde hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir.*

*Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisna ve iadeye ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”* şeklinde belirleme yapılmıştır.

4586 sayılı Petrolün Boru Hatları ile Transit Geçişine Dair Kanun kapsamında yapılan ve milletlerarası antlaşma hükümleri çerçevesinde uygulamaya alınan petrolün, boru hattı ile taşınmasına ilişkin yapılacak mal teslimi ve hizmet ifalarının katma değer vergisinden istisna edilmesi ve bu kapsamda mal tesliminde bulunan veya hizmeti gerçekleştirenler üzerinde katma değer vergisi yükünün bırakılmaması amaçlanmakta olup, yüklenilen katma değer vergisinin indirim ve iadesine imkân tanınmaktadır.

Buna göre, söz konusu istisna hükmünün uygulanabilmesi için;

- Bu madde hükmünün yürürlüğe girdiği 7/4/2015 tarihinden önce usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş bir milletlerarası antlaşma olması,
- Bu antlaşmanın 23/6/2000 tarihli ve 4586 sayılı Petrolün Boru Hatları ile Transit Geçişine Dair Kanun kapsamında bulunması,
- Milletlerarası antlaşmada inşa ve modernize edilecek transit petrol boru hatlarının KDV'den istisna edildiğine dair hüküm bulunması

Gerekmektedir. Bu şartlar dahilindeki transit petrol boru hatlarının inşa ve modernizasyonunu gerçekleştirenlere, inşa ve modernizasyona ilişkin yapılan teslim ve hizmetler, 1/1/2014 tarihinden itibaren KDV'den istisnadır.

Normal koşullarda vergi harcaması sayılması gereken bu istisna, milletlerarası antlaşma şartına bağlı olarak uygulandığından, söz konusu istisna nedeniyle alınmayan katma değer vergisi, vergi harcaması olarak kabul edilmemiştir.



### 3.5. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamaları

Bu başlık altında ÖTV Kanunu'nda yer alan vergi harcamaları hakkında bilgi verilecektir.

#### 3.5.1. Diğer İstisnalar (Madde 7)

ÖTV Kanunu'nun 7 nci maddesinde ÖTV bakımından istisna uygulamalarına yer verilmiştir. Sosyal ve ekonomik ağırlıklı olarak düzenlenen bu istisnalar nedeniyle bir kısım ÖTV'den vazgeçilmektedir. Buna göre;

*“Madde 7 – Bu Kanuna ekli;*

*1. (I) sayılı listede yer alan malların;*

*a) Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilâtının ihtiyacı için bu kuruluşlara veya bunların gerek göstermeleri üzerine ve işlemlerin bu kuruluşlar adına yapılması koşuluyla akaryakıt ikmalini yapanlara teslimi,*

*b) 6326 sayılı Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılmak üzere bu faaliyetleri yapanlara teslimi,*

*c) 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinin tabii afetler, bulaşıcı hastalıklar ve benzeri olağüstü durumlarda genel ve özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz teslimi ile 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 16/A maddesi uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinin bu bentte sayılanlara bedelsiz teslimi,*

2. (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tâbi mallardan;

a)87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm<sup>3</sup>'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm<sup>3</sup>'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, engellilik oranı % 90 veya daha fazla olan malûl ve engelliler tarafından,

b)87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan (motor silindir hacmi 2.800 cm<sup>3</sup>'ü aşanlar, bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, sürücü dâhil 8 kişiye kadar oturma yeri olan binek otomobilleri, yarış arabaları, arazi taşıtları hariç), yük taşımada kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi istiap haddinin % 50'sinin altında olanlar ile sürücü dâhil 9 kişilik oturma yeri olanların engellilik durumlarının araçları bizzat kullanamayacak ve sürekli olarak tekerlekli sandalye veya sedye kullanmalarını gerektirecek nitelikte olduğunu ilgili mevzuat çerçevesinde alınan engelli sağlık kurulu raporuyla tevsik eden ve engellilik derecesi % 90 veya daha fazla olup tekerlekli sandalye veya sedye ile binilmesine ve seyahat edilmesine uygun tertibat yaptıran malûl ve engelliler tarafından,

c)87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm<sup>3</sup>'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm<sup>3</sup>'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, bizzat kullanma amacıyla engelliliğine uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malûl ve engelliler tarafından, (2)(1)

d)Bu bendin (a), (b) ve (c) alt bentleri kapsamındaki araçların aynı alt bentlerde belirtilen malûl ve engelliler tarafından ilk iktisabından sonra deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hâle gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılmasında, bu alt bentler kapsamındaki araçları hurdaya çıkaran malûl ve engelliler tarafından,

Beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı,

3.a) (II) sayılı listede yer alan mallardan; uçak ve helikopterlerin Türk Hava Kurumu tarafından ilk iktisabı,

b)(II) sayılı listede yer alan malların, Başbakanlık merkez teşkilatı tarafından ilk iktisabı,

c)(II) sayılı listedeki 8701.20, 87.04, 87.05 ve 87.09 G.T.İ.P. numaralarında yer alan malların, münhasıran petrol arama faaliyetinde kullanılmak üzere ilk iktisabı,

4.(IV) sayılı listedeki 9302.00 ve 93.03 tarife pozisyonunda yer alan malların Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Milli İstihbarat Teşkilâtı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğüne teslimi veya bunlar tarafından ithali,

5.(IV) sayılı listede yer alan malların genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz teslimi veya bunlar tarafından bedelsiz olarak ithali,

6.Kanuna ekli listelerdeki mallardan 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci Maddesi [(5) numaralı fıkrasının (a) bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç], geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali (Bu Kanunun 5 inci Maddesinde düzenlenen ihracat istisnası ile 8 inci Maddesinin (2) numaralı fıkrasında düzenlenen ihraç kaydıyla teslimlerde verginin tecil ve terkin edilmesi uygulamasından yararlanılarak ihraç edilen, ancak 4458 sayılı Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170 inci Maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşya ile ilgili olarak ihracat istisnasından veya tecil-terkin

*uygulamasından faydalanılan miktarın gümrük idaresine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şarttır.),*

*7.4458 sayılı Gümrük Kanununun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tâbi tutulanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar,*

*8. (II) sayılı Listede yer alan kayıt ve tescile tabi mallardan; 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm<sup>3</sup>'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm<sup>3</sup>'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, 12/4/1991 tarihli ve 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanununun ek 1 inci maddesinin ikinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde sayılan kişilerden hayatını kaybetmiş olanların eş veya çocuklarından birisi, eş ve çocuğu yoksa ana veya babasından birisi tarafından bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı,<sup>26</sup>*

*Vergiden müstesnadır.” şeklinde belirleme yapılmıştır.*

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca, (I) sayılı listede yer alan malların Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığının ihtiyacı için bu kuruluşlara veya bunların gerek göstermeleri üzerine ve işlemlerin bunlar adına yapılması koşuluyla akaryakıt ikmalini yapanlara teslimi ÖTV'den istisnadır. Söz konusu istisna düzenlemesi ile ülkemizde kritik öneme haiz olan güvenlik ve asayiş hizmetlerinin geliştirilmesi ve desteklenmesi amaçlanmaktadır. Dolayısıyla milli güvenliğe ilişkin hükümleri ihtiva eden bu uygulama nedeniyle vergi harcaması oluşmayacaktır.

---

<sup>26</sup> 6745 sayılı Kanunun 51 inci maddesiyle, söz konusu bent 07/09/2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. 2016 ve sonraki yılların vergi harcaması tutarının belirlenmesinde dikkate alınması gerekmektedir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendi hükmünce, (I) sayılı listede yer alan malların, 30/5/2013 tarihli ve 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılmak üzere bu faaliyetleri yapanlara teslimi ÖTV'den istisnadır. Söz konusu düzenlemeyle ülkemizde petrol arama ve üretim faaliyetlerinin geliştirilmesi, özendirilmesi, teşvik edilmesi amaçlanmaktadır.

İstisna; (I) sayılı listedeki malların mükellefleri veya akaryakıt dağıtım ve pazarlama kuruluşları tarafından 6491 sayılı Kanun'da belirtilen; bir petrol hakkı sahibine ya da onun adına hareket eden temsilcisi veya Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne kabul edilmiş müteahhidine yapılacak teslimlerde uygulanacaktır. İstisna uygulanacak olan ürünlerin bu kişi veya kuruluşlar tarafından münhasıran petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılması gerekmektedir. Bu kapsamda alınmayan ÖTV vergi harcamasına konu olacaktır.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendi hükmüne göre, (I) sayılı listede yer alan malların, Gümrük Kanunu uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinin tabii afetler, bulaşıcı hastalıklar ve benzeri olağanüstü durumlarda genel ve özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz teslimi ile Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 16/a maddesi uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinin bu bentte sayılanlara bedelsiz teslimi vergiden müstesnadır.

Bu istisna, (I) sayılı listede yer alan malların Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinin genel ve özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz tesliminde ve Gümrük Kanunu uyarınca tabii afetler, bulaşıcı hastalıklar ve benzeri olağanüstü durumlarda yukarıda sayılanlara bedelsiz tesliminde uygulanabilir. Dolayısıyla bu amaçla yapılan teslimlerde ÖTV mükelleflerince herhangi bir bedel alınması halinde, söz konusu istisna uygulanamaz. Bu kapsamda ticari mahiyet arz etmeyen söz konusu kurum ve kuruluşlara yapılacak bedelsiz teslimde vergi harcaması oluşmaz.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (a) alt bendi uyarınca, Kanuna ekli (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallardan, Türk Gümrük Tarife Cetvelinin,

- 87.03 tarife pozisyonunda yer alan, 1600 cm<sup>3</sup> veya altında motor silindir hacmine sahip binek otomobil, panelvan, pick-up, arazi taşıtı, ATV, jeep, steysin vagon, vb. taşıtların,
- 87.04 tarife pozisyonunda yer alan, eşya taşımaya mahsus, 2800 cm<sup>3</sup> veya altında motor silindir hacmine sahip van, panelvan, kamyonet, pick-up, vb. taşıtların,
- 87.11 tarife pozisyonunda yer alan, motor silindir hacmine bakılmaksızın, motosikletlerin

engellilik derecesi %90 veya daha fazla olan malul veya engelliler tarafından beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı ÖTV'den müstesnadır. Bu istisnadan yararlanmak için, taşıtın özel tertibatlı olması ve malul veya engellinin taşıtı bizzat kullanması şartı aranmaz. Kanunun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (c) alt bendi uyarınca ise %90 engellilik derecesi aranmadan söz konusu araçları bizzat kullanmak amacıyla engelliliğine uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malul veya engelliler tarafından ilk iktisabı ÖTV'den müstesnadır.

Yine Kanunun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (b) alt bendiyle, Kanuna ekli (II) sayılı listede 87.03 tarife pozisyonu kapsamında vergilendirilen ve motor silindir hacmi 2800 cm<sup>3</sup> aşmayan;

- Yük taşımada kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi istiap haddinin %50'sinin altında olan taşıtların,
- Sürücü dâhil 9 kişilik oturma yeri olan taşıtların

engellilik durumlarının taşıtları bizzat kullanamayacak ve sürekli olarak tekerlekli sandalye veya sedye kullanmalarını gerektirecek nitelikte olduğunu, yetkili sağlık kurumundan alınmış engelli sağlık kurulu raporuyla tevsik eden ve engellilik

derecesi %90 veya daha fazla olan malul veya engelliler tarafından, beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı ÖTV'den istisna edilmiştir. Taşıtta, ilk iktisaptan önce tekerlekli sandalye veya sedye ile binilmesine ve seyahat edilmesine uygun tertibat yaptırılması zorunludur.

Dolayısıyla Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendin de düzenlenen, Kanuna ekli (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi malların malul veya engelliler tarafından beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabında uygulanan sosyal amaçlı olarak düzenlenen bu istisnalar neticesinde alınmayan ÖTV vergi harcaması olacaktır.

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (a) alt bendine göre, Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan uçak ve helikopterlerin Türk Hava Kurumu tarafından ilk iktisabı ÖTV'den müstesnadır. Düzenleme ile Türkiye'de havacılık sektöründe ilmi, teknik, turistik ve sportif alanda faaliyet gösteren Türk Hava Kurumu'nun desteklenmesi amaçlanmaktadır. Bu kapsamda alınmayan ÖTV vergi harcaması olacaktır.

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (b) alt bendine göre, Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan taşıtların, Başbakanlık merkez teşkilatı tarafından ilk iktisabı ÖTV'den müstesnadır. Ancak, söz konusu taşıtların Başbakanlığa bağlı, ilgili, ilişkili kurul, kurum veya kuruluşlar tarafından ilk iktisabı genel hükümler çerçevesinde vergilendirilir. Bu kapsamda alınmayan ÖTV vergi harcaması olacaktır. Burada Başbakanlık her ne kadar genel bütçe içerisinde yer alan bir kurum olmuş olsa da, harcama yoluyla yapılması gereken bir ödeme, vergi alınmaması şeklinde uygulandığından bu vergi harcaması olarak kabul edilmiştir.

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (c) alt bendine göre, Kanuna ekli (II) sayılı listedeki mallardan Türk Gümrük Tarife Cetvelinin;

- 8701.20 tarife alt pozisyonunda sınıflandırılan “Yarı römorklar için çekicilerin”,
- 87.04 tarife pozisyonunda sınıflandırılan “Eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtların”,
- 87.05 tarife pozisyonunda sınıflandırılan “Özel amaçlı motorlu taşıtların (insan veya eşya taşımak üzere özel olarak yapılmış olanlar hariç) (Örneğin; kurtarıcılar, vinçli taşıtlar, itfaiye taşıtları, beton karıştırıcı ile mücehhez taşıtlar, yol süpürmeye mahsus arabalar, tohum, gübre, zift, su ve benzerlerini püskürten arabalar, seyyar atölyeler, seyyar radyoloji üniteleri) (itfaiye taşıtları hariç)”,
- 87.09 tarife pozisyonunda sınıflandırılan “Fabrika, antrepo, liman veya hava limanlarında kısa mesafelerde eşya taşımaya mahsus, kaldırma tertibatı ile donatılmamış kendinden hareketli yük arabaları; demiryolu istasyon platformlarında kullanılan türde çekicilerin”

münhasıran petrol arama faaliyetinde kullanılmak üzere ilk iktisabı ÖTV’den müstesnadır.

Yapılan düzenlemeyle ülkemizde petrol arama faaliyetlerinin geliştirilmesi ve mevcut petrol rezervlerimizin arz potansiyeli değerlendirilerek, ülkemizin enerjide dışa bağımlılıktan kurtarılması amaçlanmaktadır.

İstisna, 30/5/2013 tarihli ve 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu’nun muhtelif maddelerinde belirtilen bir petrol hakkı sahibi, temsilcisi veya Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne kabul edilmiş müteahhidinin hak sahibi adına yaptığı ilk iktisaplarda uygulanır.

Bu uygulama, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığından (Petrol İşleri Genel Müdürlüğünden), petrol arama faaliyetinde bulduklarına dair belge almış kuruluşlar için geçerlidir. Bu kapsamda alınmayan ÖTV vergi harcamasına konu olacaktır.



ÖTV Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendi ile (IV) sayılı listedeki 9302.00 ve 93.03 tarife pozisyonlarında yer alan malların (revolver, tabanca, ateşli ve sürgülü diğer silahlar, tüfekler, diğer cihazlar ve benzerlerinin) Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğüne teslimi veya bunlar tarafından ithali vergiden istisna edilmiştir. Söz konusu istisna düzenlemesi ile ülkemizde kritik öneme haiz olan güvenlik ve asayiş hizmetlerinin geliştirilmesi ve desteklenmesi amaçlanmaktadır. Dolayısıyla milli güvenliğe ilişkin hükümleri ihtiva eden bu uygulama nedeniyle vergi harcaması oluşmayacaktır.

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde, (IV) sayılı listede yer alan malların genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz olarak teslimi veya bunlar tarafından bedelsiz olarak ithalinin vergiden istisna olduğu hükme bağlanmıştır. İstisna uygulamasında, (IV) sayılı listede yer alan malların istisnadan yararlananlara bedelsiz olarak teslimi veya bunlar tarafından bedelsiz olarak ithali esastır. Sözü edilen mallar için nakdi veya aynı herhangi bir bedel ödenmesi halinde ÖTV istisnası uygulanmaz. Dolayısıyla ticari mahiyet arz etmeyen, kar amaçlı olmaksızın söz konusu kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan teslimler dolayısıyla vergi harcaması oluşmayacaktır.

4760 sayılı Kanun'un ithalat istisnasını düzenleyen 7/6 maddesinde Gümrük Kanunu'nun bazı maddelerine atıfta bulunularak, bu maddeler kapsamına giren malların ithalinin ÖTV'den müstesna olduğu hükme bağlanmıştır. Gümrük Kanunu'nun atıfta bulunulan bu maddelerinde, gümrük vergisinden muaf veya müstesna olarak ithal edilecek ve esas itibarıyla gayri ticari nitelik taşıyan ve daha çok kişisel ve ailevi kullanıma mahsus bazı mallar sayılmaktadır. Dolayısıyla bunların ithali aşamasında vergi harcaması oluşmayacaktır.

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi gereğince, Gümrük Kanunu'nun transit, gümrük antrepo, dâhilde

işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tabi tutulan mallar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar ÖTV'den istisnadır. Gümrük Kanunu açısından özel rejime tabi olan uygulamalar nedeniyle alınmayan ÖTV vergi harcamasına konu olmayacaktır.

07/09/2016 tarihli ve 29824 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6745 sayılı Kanunun 51 inci maddesiyle eklenen 4760 sayılı ÖTV Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendi gereğince ise, şehit eş veya çocukları, şehidin eş ve çocuğunun bulunmaması halinde ise anne veya babası tarafından özel tüketim vergisi ödenmeksizin araç alımına imkan sağlanmakta ve alınan aracın beş yıllık süreden sonra elden çıkarılması halinde, vergi aranmamaktadır.

Yapılan açıklamalara göre 4760 sayılı Kanunun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (1/b), (2), (3) ve (8) numaralı bentleri kapsamında vazgeçilen ÖTV vergi harcaması olacaktır.

### **3.5.2. İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimi (Madde 7/A)**

ÖTV Kanununun 7/A maddesinde yapılan düzenlemeyle; yurtdışına yapılan ticari eşya taşımacılığında oluşan taşıma maliyetlerinin azaltılarak gerek taşımacılık sektörünün gerekse ülkemiz ihracatının teşvik edilmesi amaçlanmıştır. Böylece yurtdışına ihracat rejimi ve transit rejimi kapsamında eşya taşımacılığı yapan araçların yakıtlarını Türkiye'den almaları teşvik edilmektedir. Buna göre;

*“Madde 7/A- Kanuna ekli (I) sayılı listede yer alan 2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.13 ve 2710.19.45.00.12 G.T.İ.P. numaralı malların, 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde; Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarında, 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt*

*deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarında teslimi vergiden müstesnadır.*

*Maliye Bakanlığı, bu maddede düzenlenen istisnaya ilişkin usûl ve esasları belirlemeye, istisnayı bu maddeye göre işlem yapanlara verginin iadesi yöntemi ile uygulamaya yetkilidir.” şeklinde düzenleme yapılmıştır.*

Kanunun 7/A maddesine ilişkin olarak yayımlanan 26/6/2006 tarihli ve 2006/10784 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1 inci maddesi ile söz konusu istisnanın; Ambarlı, Mersin, Gürbulak, Çanakkale Kepez, Çeşme, Pendik, İpsala, Tekirdağ, Kapıkule ve Hamzabeyli sınır kapılarındaki gümrüklü sahalarda uygulanacağı belirtilmiştir.

Araçlara istisna kapsamında yapılacak motorin teslimi yalnızca şartları taşıyan bayiler yapabilecektir. Bayilere istisna kapsamında teslim edilecek olan motorini, yalnızca dağıtıcılar teslim edebilir. Dağıtıcılar ithal ya da imal ettikleri motorini bayilere teslimlerinde, hesaplanacak ÖTV tutarını fatura bedeline dâhil etmezler ve beyannamelerinde istisna kapsamında beyan ederler. Dağıtıcılar, rafinerilerden ÖTV ödeyerek satın aldıkları motorini istisna kapsamında bayilere teslim etmeleri halinde, teslim ettikleri motorine ilişkin olarak bayiler adına düzenledikleri faturalarda, ödenen ÖTV tutarını teslim bedeline dahil etmez. Dağıtıcıların bu suretle yaptıkları teslimlere ilişkin tahsil etmediği ÖTV tutarları, aynı rafinericilerden daha sonra aldıkları mallar için hesaplanacak ÖTV tutarından mahsup edilebilir. Rafinerici de mahsuplaşma sonucu tahsil etmediği ÖTV’yi beyannamesinde gösterir.

Buna göre 4760 sayılı Kanunun 7/A maddesi kapsamında vazgeçilen ÖTV vergi harcaması olacaktır.

**3.5.3. (I) Sayılı Listenin (B) Cetvelindeki Malların Bu Listeye Dâhil Olmayan Malların İmalinde Kullanılması (Madde 8, BKK 2012/3792)**

ÖTV Kanunu'nun "Verginin tecili" başlıklı 8 inci maddesinin birinci fıkrasında;

*" Madde 8-1. Bu Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların; (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere mükellefler tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisinin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek kısmı, teminat alınmak suretiyle tecil olunur. Söz konusu malların tecil tarihini takip eden aybaşından itibaren oniki ay içinde (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılması halinde tecil olunan vergi terkin edilir. Bu hükümlere uyulmaması halinde, bu malların tecil-terkin işlemi dışındaki amaçlarla tesliminde tarh edilmesi gereken vergi tutarından, daha önce tahsil edilen verginin mahsubundan sonra kalan tutar, vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51 inci maddesinde belirlenen gecikme zammı ile birlikte alıcıdan tahsil edilir. Ancak, tecil edilen verginin 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler dolayısıyla terkin edilememesi halinde bu vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilir."*

şeklinde belirleme yapılmıştır.

Düzenleme ile imalatçının katlanmış olduğu girdi maliyetleri içerisindeki vergi yükününün azaltılması amaçlanmaktadır.

ÖTV Kanununun 8/1 inci maddesiyle, Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere mükellefler tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen ÖTV'nin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek kısmının teminat alınmak suretiyle tecil edilmesi, söz konusu malların tecil tarihini takip eden aybaşından itibaren 12 ay içinde (I) sayılı

listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılması halinde tecil olunan verginin terkin edilmesi öngörülmüştür. Bu Kanun maddesine istinaden sözü edilen tecil-terkin uygulaması Kanunun yürürlüğe girdiği 1/8/2002 tarihinden, 8/10/2012 tarihli ve 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının yürürlük tarihi olan 9/10/2012 tarihine kadar uygulanmıştır. Dolayısıyla 9/10/2012 tarihine kadar terkin edilen ÖTV vergi harcaması olacaktır.

Diğer taraftan ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, imalatçılar tarafından imalatta kullanılmaları halinde vergi tutarlarının indirimli uygulanmasına yönelik 08/10/2012 tarihli ve 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Karar 09/10/2012 tarihli ve 28436 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu Kararname ile ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, alıcı imalatçılar (sanayi sicil belgeli imalatçılar) tarafından imalatta kullanılmaları halinde, vergi tutarlarının iade yöntemi ile indirimli uygulanması sağlanmış; bu nedenle daha önce uygulanan (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların aynı Kanunun 8/1 inci maddesi uyarınca (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere mükellefler tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen ÖTV'nin tecil edilecek kısmı sıfır olarak belirlenmiş, 30/11/2002 tarihli ve 2002/4930 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 4’üncü maddesi ile 13/11/2003 tarihli ve 2003/6467 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1 inci maddesi uygulamaları yürürlükten kaldırılmıştır.

Bahse konu 2012/3792 sayılı BKK eki Kararın 1 inci maddesinde, ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde imalatçılar tarafından kullanılması halinde, imalatta kullanılan mallar için bahse konu maddede G.T.İ.P. numaraları itibarıyla karşılarında gösterilen oran ile (I) sayılı listenin (B) cetvelinde belirtilen ve daha önce uygulanan maktu vergi tutarının çarpılması suretiyle hesaplanan vergi tutarlarının uygulanacağı öngörülmüştür. Dolayısıyla

maktu vergiye daha düşük bir oran uygulamak suretiyle hesaplanan vergi tutarı ile maktu vergi tutarı arasındaki farkın iade edilmesi sağlanmıştır. Diğer taraftan 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1 inci maddesinde Petrol Piyasası Kanunu'nun 2 nci maddesinde yer alan madeni yağ tanımına giren mallar ile akaryakıtta karıştırılması veya doğrudan akaryakıt olarak kullanılması mümkün olan diğer malların imal edilmesi halinde, bu kapsamdaki imalatlar için bu hükmün uygulanmayacağı belirtilmiştir.

(I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların; bu listeye dâhil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere imalatçılara ÖTV mükellefleri tarafından tesliminde, diğer alıcılara teslimlerde olduğu gibi, bu malların birimi itibarıyla (B) cetvelinde yer alan yürürlükteki vergi tutarları üzerinden vergi beyan edilerek ödenecektir.

İthalatçı imalatçılar tarafından doğrudan ithal edilen (B) cetvelinde yer alan malların; (I) sayılı listeye dâhil olmayan ve ÖTV'ye tabi tutulmayan malların imalinde kullanılması, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 2/3-a maddesi uyarınca teslim sayılacaktır. Buna göre ithalatçı imalatçılar, bu mallar için yurt içindeki ÖTV mükelleflerinin teslimlerinde olduğu gibi birimi itibarıyla (B) cetvelinde yer alan yürürlükteki vergi tutarları üzerinden vergi beyan ederek ödeyeceklerdir.

Bu uygulama kapsamında kullanılmak üzere ÖTV mükelleflerinden satın alınan malların satın alma tarihini, ÖTV'ye tabi olmayan malların imalinde kullanılmak üzere ithal edilen malların ise ithal tarihini takip eden aybaşından itibaren 12 ay içinde imalatta kullanılması gerekmektedir.

İmalatçıların, (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malları; satın alarak bu listeye dâhil olmayan malların imalinde kullanmaları veya ithal ederek ÖTV'ye tabi olmayan malların imalinde kullanmaları halinde iadesini talep edebilecekleri vergi tutarı, bu mallar için daha önce ödenen vergi tutarları ile söz konusu Kararname eki Kararın 1 inci maddesinde belirlenen oranlara göre hesaplanan vergi tutarları arasındaki fark tutardır.

Ancak ithal edilen malların, ÖTV'ye tabi (I) sayılı liste dışındaki diğer listelerde yer alan malların imalinde kullanılması Özel Tüketim Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca teslim sayılmadığından bu kapsamdaki kullanımlar için iade talep edilemez.

Bu şekilde, ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların; kullanım yerlerine bağlı olarak sanayi sicil belgesini haiz imalatçılar tarafından sanayide girdi olarak kullanılması durumunda, maliyetlerinin azaltılması suretiyle sanayicilerin teşvik edilmesini sağlamak üzere vergi farklılaştırmasına gidilmiştir. İmalatçıların, imalatlarında kullanmak üzere satın aldıkları ÖTV'ye tabi malların alışlarında ödedikleri ÖTV tutarlarının, 2012/3792 sayılı BKK eki Kararda belirlenen tutarı aşan kısımlarının iade edilmesine imkân sağlanmıştır. Dolayısıyla bu kapsamda 10/10/2012 tarihinden itibaren iade edilen ÖTV tutarları vergi harcaması olacaktır.

#### **3.5.4. (I) Sayılı Listenin (B) Cetvelinde Yer Alan Malların Aynı Cetvelde Yer Alan Malların ve Baz Yağların İhracata Konu Edilecek Madeni Yağ veya Yağlama Müstahzarı İmalinde Kullanılması ( BKK 2012/3792 )**

08/10/2012 tarihli ve 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın eki Kararın 2 nci maddesinde, ÖTV Kanunu'na ekli (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, bu mallar için imal edilen malın tabi olduğu ÖTV tutarının uygulanacağı öngörülmüştür. Buna göre söz konusu malların teslim tarihi itibarıyla uygulanan vergi tutarları ile imal edilen malın tabi olduğu vergi tutarı arasındaki fark iade edilebilecektir.

Söz konusu maddede ayrıca Petrol Piyasası Kanunu'nun 2 nci maddesinde yer alan madeni yağ tanımına giren mallar ile bu kapsamda kullanılan diğer malların imal edilmesi halinde, bu kapsamdaki imalatlar için bu hükmün uygulanmayacağı belirtilmiştir.

(I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların; ÖTV mükellefleri tarafından aynı cetveldeki vergi tutarı daha düşük malların imalinde kullanılmak üzere imalatçılara tesliminde, diğer alıcılara teslimlerde olduğu gibi, bu malların birimi itibarıyla ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listede yer alan yürürlükteki vergi tutarları üzerinden vergi beyan edilerek ödenecektir.

İthalatçı imalatçılar tarafından doğrudan ithal edilen (B) cetvelinde yer alan malların, aynı cetveldeki vergi tutarı daha düşük malların imalinde kullanılması, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 2/3-a maddesi uyarınca teslim sayılmayacaktır.

Bu uygulama kapsamında kullanılmak üzere ÖTV mükelleflerinden satın alınan malların satın alma tarihini takip eden aybaşından itibaren 12 ay içinde imalatta kullanılması gerekmektedir.

ÖTV mükelleflerinden bu uygulama kapsamında kullanılmak üzere mal satın alan imalatçılar, bu mallardan imal ettikleri malın teslimine ilişkin verginin beyan dönemini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içerisinde KDV (KDV mükellefiyetinin bulunmaması halinde gelir veya kurumlar vergisi) yönünden bağlı bulunulan vergi dairesinden iade talebinde bulunabileceklerdir.

ÖTV Kanununun "Vergi indirimi" başlıklı 9 uncu maddesinde;

*"Özel tüketim vergisine tâbi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre ödenecek vergiden indirilir."* şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Söz konusu madde kapsamında yapılan belirlemede indirilemeyen verginin iade edilmesine yönelik hüküm bulunmamaktadır. Ancak Söz konusu BKK eki Kararda düzenlenen bu kapsamdaki iade uygulaması ÖTV Kanunu'nun 12 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasında Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye istinaden uygun görülmüştür. İmalatçı indirim konusu yapabileceği vergiyi iade olarak geri



almaktadır. Yapılan teknik bir düzeltme olup, bu kapsamda ithalatçı imalatçı ile girdiyi yurt içinden satın alan imalatçı arasındaki vergi yükü eşitlenmektedir. Dolayısıyla mevcut uygulama vergi harcaması niteliğinde değildir.

Ayrıca 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 3 üncü maddesinde, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen G.T.İ.P. numaraları yazılı baz yağların; yine aynı maddede G.T.İ.P. numaraları ile yer alan malların imalinde kullanılması ve imal edilen malların aynı Kanunun 5 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca ihraç edilmesi veya 8 inci maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca teslim edilerek ihracının gerçekleştirilmesi halinde, ÖTV tutarının 0,0500 TL/Kilogram olarak uygulanacağı öngörülmüştür. Buna göre baz yağların teslim tarihi itibarıyla uygulanan vergi tutarları ile 0,0500 TL/Kilogram arasındaki fark iade edilebilecektir.

Bu uygulama kapsamında kullanılmak üzere ÖTV mükelleflerinden satın alınan baz yağların satın alma tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde imalatta kullanılması ve imal edilen malların aynı süre içerisinde Özel Tüketim Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca ihraç edilmesi veya 8 inci maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca teslim edilmesi gerekir. Ayrıca Özel Tüketim Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca yapılan teslimlerde Kanunun bu maddesinde belirtilen sürede malın ihraç edilmesi şarttır. Yine ihracata dayalı bu sistemde imalatçının indirim konusu yapabileceği vergiyi iade olarak geri almasında, iade edilen ÖTV için vergi harcaması oluşmayacaktır.

### **3.5.5. Kabotaj Hattında Yakıt İstisnası (BKK 2003/5868)**

01/07/2003 tarihli ve 2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1 inci maddesinde; Türk Uluslararası Gemi Siciline ve Milli Gemi Siciline kayıtlı, kabotaj hattında münhasıran yük ve yolcu taşıyan gemilere, ticari yatılara, hizmet ve balıkçı gemilerine miktarı her geminin teknik özelliklerine göre tespit edilmek ve bu

akaryakıtı kullanacak geminin jurnaline işlenmek kaydıyla verilecek akaryakıtın özel tüketim vergisi tutarı sıfıra indirilmiştir. Buna göre BKK eki Kararın 1 inci maddesi;

*“Türk Uluslararası Gemi Siciline ve Milli Gemi Siciline kayıtlı, kabotaj hattında münhasıran yük ve yolcu taşıyan gemilere, ticari yatlara, hizmet ve balıkçı gemilerine miktarı her geminin teknik özelliklerine göre tespit edilmek ve bu akaryakıtı kullanacak geminin jurnaline işlenmek kaydıyla verilecek akaryakıtın özel tüketim vergisi tutarı sıfıra indirilmiştir.”* şeklinde belirlenmiştir.

Bu düzenleme ile denizyolu vasıtasıyla yapılan taşımacılığın özendirilmesi amaçlanmaktadır.

Kararname kapsamında deniz yakıtı alabilecek deniz araçları; Türk Uluslararası Gemi Siciline veya Milli Gemi Siciline ve Deniz Ticaret Odasına kayıtlı, kabotaj hattında çalışan, 31/07/2002 tarihli ve 24832 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Gemi Adamları Yönetmeliği’nde tanımlanan yük ve yolcu taşıyan gemiler, balıkçı gemileri, ticari yatlar ve hizmet gemileridir. Deniz yakıtı kullanacak olan deniz araçları, 16/12/1999 tarihli ve 4490 sayılı Kanuna göre Türk Uluslararası Gemi Siciline ya da 31/12/1956 tarihli ve 8520 sayılı Gemi Sicil Nizamnamesi’ne göre Milli Gemi Siciline kayıtlı olmak ve Türk Bayrağını çekme hakkını devam ettirmek zorundadır.

Milli sicilden terkin edilmesi gereken ancak terkinin gerçekleşmemiş veya gerçekleştirilmemiş deniz araçları, Kararname kapsamında deniz yakıtı alamazlar. Sicil terkinin gerekirken terkin işlemi için Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığına müracaat etmemiş olan gemi donatanlarına ait diğer deniz araçlarına (kiralananmış olsa dahi), Kararname kapsamında deniz yakıtı verilmez.

Kararname kapsamında teslim edilecek olan deniz yakıtını yalnızca, ÖTV mükellefiyetinin bulunduğu yer vergi dairesi müdürlüğünün bağlı olduğu Vergi

Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık tarafından verilen ve geçerlilik süresi dolmamış olan "dağıtım izin belgesi" ne haiz (Genel ve Özel Bütçeli İdareler, İl Özel İdareleri ile sermayesinin %51'i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar ve özelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerinin yarısından fazlası kamuya ait olan kuruluşlar için dağıtım izin belgesini haiz olma şartı aranmaz) dağıtıcılar teslim edebilirler. Belirli şartlar dâhilinde birden fazla deniz aracı için, topluca yakıt alınabilecektir.

Deniz yakıtı almak isteyen deniz araçları, yakıt alım defteri ile dağıtıcılardan yakıt talep edebileceklerdir. Dağıtıcı deniz yakıtı almak için müracaat eden deniz aracına, yakıt alım defterindeki azami miktarları aşmamak kaydıyla ithal ettikleri veya imal ettikleri deniz yakıtının tesliminde, ÖTV tutarını sıfır olarak uygulayacaklar ve tahsil etmedikleri ÖTV tutarı ile yakıt alan deniz aracına ait yakıt alım defteri numarasını düzenlenen faturada ayrıca belirteceklerdir. Dağıtıcılar ÖTV tahsil etmeden teslim ettikleri deniz yakıtı miktarlarını, teslimin yapıldığı döneme ait (I) numaralı ÖTV beyannamesinde yer alan "2003/5868 Sayılı Kararname Kapsamında Yapılan Teslimler" ibaresini seçerek üzerinden vergi beyan etmeyeceklerdir.

Dağıtıcılar, rafinericilerden ÖTV ödeyerek aldıkları deniz yakıtını teslim etmeleri halinde, teslim ettikleri deniz yakıtına ilişkin olarak düzenleyecekleri faturalarda, teslim tarihindeki ÖTV tutarını teslim bedeline dâhil etmeyeceklerdir. Teslim bedeline dâhil edilmeyen ÖTV tutarı ile yakıt alan deniz aracına ait yakıt alım defteri numarası faturada ayrıca belirtilecektir. Dağıtıcıların bu suretle yaptıkları teslimlere ilişkin tahsil etmediği ÖTV tutarı, rafinericilerden aldığı mallar için hesaplanacak ÖTV tutarından mahsup edilecektir. Rafinericiler, dağıtıcılara mahsuplaşma suretiyle ÖTV tahsil etmeden teslim ettiği mal miktarlarını, (I) numaralı ÖTV beyannamesinde yer alan "2003/5868 Sayılı Kararname Kapsamında Yapılan Teslimler" ibaresini seçerek üzerinden vergi beyan etmeyeceklerdir.

Dolayısıyla kabotaj hattında bulunan deniz taşımacılığını ve balıkçılığı desteklemek amacıyla oluşturulan 2003/5868 Sayılı Kararname Kapsamında

doğrudan ve/veya mahsup yoluyla alınmasından vazgeçilen ÖTV vergi harcaması olacaktır.

### **3.5.6. Hava Yakıtlarına İlişkin Uygulama (BKK 2011/1435)**

ÖTV Kanununa ekli listeler 13/02/2011 tarihli ve 6111 sayılı Kanun'un 87 nci maddesi kapsamında 25/02/2011 tarihinden geçerli olmak üzere güncellenmiş olup, bu güncelleme uyarınca (I) sayılı listede yer alan 2710.11.31.00.00 G.T.İ.P. numaralı uçak benzini, 2710.11.70.00.00 G.T.İ.P. numaralı benzin tipi jet yakıtı ve 2710.19.21.00.00 G.T.İ.P. numaralı jet yakıtı (kerosen) isimli hava yakıtları olarak bilinen malların ÖTV tutarları birimi itibarıyla 2,5000 TL/Litre olarak belirlenmiştir.

Bununla birlikte 6111 sayılı Kanunla aynı tarihte yürürlüğe giren ve ÖTV Kanunu'nun 12 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (a) bendinin Bakanlar Kuruluna vermiş olduğu yetkiye istinaden yayımlanan 25/02/2011 tarihli ve 2011/1435 sayılı Bakanlar Kurulu eki Kararın 1 inci maddesi ile söz konusu malların ÖTV tutarı sıfır olarak belirlenmiş, 20/09/2012 tarihli ve 2012/3735 sayılı Bakanlar Kurulu eki Kararın 3 üncü maddesi ile de bu tutarlar korunmuştur.

Bu düzenleme ile havayolu vasıtasıyla yapılan taşımacılığın özendirilmesi amaçlanmaktadır.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 1/8/2002 tarihinden günümüze kadar söz konusu yakıtlar için bu Kanunda belirtilen vergi tutarları bahsi geçen yetki kapsamında yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararları ile sıfır olarak uygulanmaktadır. Dolayısıyla bu kapsamda yapılan teslimlerde alınmasından vazgeçilen ÖTV vergi harcaması olacaktır.

### **3.5.7. Aerosol Üretiminde Kullanılan Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.) Teslimleri (BKK 2014/6881)**

30/09/2014 tarihli ve 2014/6881 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Kararın 1 inci maddesinde 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelindeki vergi tutarı uygulanarak teslim edilen 2711.19.00.00.11 G.T.İ.P. numaralı "Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.) Diğerleri" isimli malın vergi tutarının, bu malın imalatçılar tarafından aerosol üretiminde kullanılmış olduğunun tespiti halinde, sıfır olarak uygulanacağına yönelik düzenleme yapılmıştır. Düzenleme ile imalatçının katlanmış olduğu girdi maliyetleri içerisindeki vergi yükününün azaltılması amaçlanmaktadır.

Söz konusu Kararnamede düzenlenen indirimli vergi uygulamasından kaynaklanan vergi farklılaştırmasının aerosol üreticilerine iade yöntemi ile uygulanması, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasında Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye istinaden uygun görülmüş ve buna ilişkin belirleme yapılmıştır.

Kararname kapsamında aerosol üretiminde kullanılmaya uygun standardize edilmiş L.P.G., yalnızca "L.P.G. Satın Alma İzin Belgesi" ne haiz üreticiler tarafından satın alınabilir veya ithal edilebilir. Yine bu kapsamda aerosol üretiminde kullanılmaya uygun standardize edilmiş L.P.G.'yi aerosol üreticilerine satmak isteyen dağıtıcılara, L.P.G. Dağıtım İzin Belgesi verilir.

Üreticiler standardize edilmiş L.P.G.'yi aerosol üretiminde hammadde olarak kullanırlar. Üreticiler, Kararname kapsamında aerosol üretiminde kullanacakları L.P.G.'yi yurt içerisinde yalnızca dağıtıcılardan satın alabilirler.

Dağıtıcılar tarafından ithal edilen L.P.G.'nin üreticilere tesliminde, yürürlükteki ÖTV tutarı üzerinden vergi beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Rafinericilerin dağıtıcılara L.P.G. tesliminde, rafinericiler bu malın birimi itibarıyla yürürlükteki vergi tutarı üzerinden vergi beyan ederek öderler. Dağıtıcıların, bu şekilde rafinericilerden ÖTV ödeyerek satın aldıkları L.P.G.'yi üreticilere Kararname kapsamında teslim etmeleri halinde, üreticiler adına düzenleyecekleri faturalarda, rafinerici tarafından beyan edilerek ödenmiş olması gereken ÖTV tutarını teslim bedeline dahil etmeleri ve bu tutarı faturada "2014/6881 Sayılı Kararname Kapsamında Teslim Edilmiş Olup Teslim Bedeline Dahil Edilen ÖTV Tutarı...TL'dir." şerhi ile göstermeleri gerekmektedir.

Dahilde işleme izin belgesi sahibi aerosol üreticileri, Kararname kapsamında üretimde kullanmak üzere L.P.G. ithal edebilirler. Söz konusu üreticiler tarafından, "L.P.G. Satın Alma İzin Belgesi" nin bir örneği, ithalatın gerçekleştirileceği gümrük idaresine verilir. İlgili gümrük idaresi bunun üzerine belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde söz konusu ürünün yürürlükte olan ÖTV tutarı kadar nakit veya banka teminat mektubu almak suretiyle gümrükleme işlemini gerçekleştirir.

İthal edilen L.P.G.'nin ÖTV'ye tabi olmayan aerosol üretiminde kullanılması, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 2 nci maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca teslim sayılır. Buna göre üreticilerin ÖTV'ye tabi olmayan aerosol üretiminde kullandıkları L.P.G.'ye ilişkin ÖTV'yi, bu malın birimi itibarıyla yürürlükteki vergi tutarı üzerinden beyan edip ödemeleri gerekmektedir. Üreticiler tarafından Kararname kapsamında ithal edilen L.P.G.'nin, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (IV) sayılı listede yer alan aerosol üretiminde kullanımı, bu Kanunun 2 nci maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca teslim sayılmaz.

Kararname kapsamında satın alınan L.P.G.'nin satın alma tarihini, ithal edilen L.P.G.'nin ise ithal tarihini takip eden aybaşından itibaren 12 ay içinde aerosol üreticilerince imalatta kullanılması gerekmektedir.

Bu uygulama kapsamındaki ÖTV iadesini, sadece L.P.G. yi imal edilen aerosolün bünyesinde girdi olarak kullanan aerosol üreticileri talep edebilir. Bununla birlikte üreticiler tarafından doğrudan ithal edilen L.P.G. nin ÖTV'ye tabi olan aerosol üretiminde kullanılması, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 2 nci maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca teslim sayılmadığından, bu kapsamdaki kullanımlar için de iade talep edilemez. Dolayısıyla bu uygulama kapsamında iade edilen ÖTV vergi harcaması olacaktır.

### **3.5.8. Elektrik Üreticilerine Fuel Oil ve Motorin Teslimi ( Geçici Madde 5)**

ÖTV Kanunu'nun geçici 5 inci maddesinde;

*“Geçici Madde 5-31/12/2019 tarihine kadar, Kanuna ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 2710.19.61.00.11, 2710.19.63.00.11, 2710.19.65.00.11 ve 2710.19.69.00.11 G.T.İ.P. numaralı malların yalnızca elektrik üretiminde kullanılmak üzere teslimi ile birincil yakıtı doğalgaz ve ikincil yakıtı akaryakıt olan santrallara Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı talimatı veya onayı ile Kanuna ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.13 ve 2710.19.45.00.12 G.T.İ.P. numaralı malların aynı amaçla kullanılmak üzere teslimi vergiden müstesnadır.*

*Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları Maliye Bakanlığı belirlemeye yetkilidir.”* şeklinde belirleme yapılmıştır.

Madde ile artan elektrik enerjisi talebimizin karşılanması ve arz güvenliğinin sağlanması amacıyla, mevcut kapasitenin en üst düzeyde kullanılabilmesini teminen sıvı yakıtlı elektrik üretim santrallerinde kullanılan yakıtlara vergi istisnası getirilmiştir.

Burada belirtilen üreticiler; Maliye Bakanlığı tarafından verilen "İstisna Kapsamında Fuel Oil Satın Alma Belgesi" ne veya Enerji ve Tabii Kaynaklar

Bakanlığınca verilen "İstisna Kapsamında Motorin Satın Alma İzin Belgesi" ne haiz olan ve 20/02/2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'nda belirtilen "Üretim Lisansı, Otoprodüktör Lisansı veya Otoprodüktör Grubu Lisansı " sahibi tüzel kişiler ile 04/12/1984 tarihli ve 3096 sayılı Türkiye Elektrik Kurumu Dışındaki Kuruluşların Elektrik Üretimi, İletimi, Dağıtımı ve Ticareti ile Görevlendirilmesi Hakkında Kanun kapsamındaki "Yap-İşlet-Devret (YİD) Doğalgaz Çevrim Santralleri" ni işleten tüzel kişileri ifade etmektedir.

İstisna kapsamında, fueloilleri ve motorinleri yalnızca elektrik üretiminde yakıt olarak kullanılmak üzere izin belgeli üreticiler satın alabileceklerdir. İstisna kapsamında teslim edilecek olan fuel oil ve motorini, yalnızca ÖTV mükellefiyetinin bulunduğu yer vergi dairesi müdürlüğünün bağlı olduğu Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlıktan alınan ve geçerlilik süresi dolmamış olan "Dağıtım İzin Belgesi" ni haiz dağıtıcılar teslim edebilir.

Dağıtıcılar ithal ettikleri fueloil ve/veya motorini üreticilere tesliminde, teslim tarihi itibarıyla hesaplanacak ÖTV tutarını fatura bedeline dahil etmemektedirler. Dağıtıcılar, rafinerilerden ÖTV ödeyerek satın aldıkları fueloil ve/veya motorini üreticilere istisna kapsamında teslim etmeleri halinde, teslim ettikleri fueloil ve/veya motorine ilişkin olarak üreticiler adına düzenleyecekleri faturalarda, teslim tarihindeki ÖTV tutarını teslim bedeline dahil etmeyeceklerdir. Dağıtıcıların bu suretle yaptıkları teslimlere ilişkin tahsil etmediği ÖTV tutarları, rafinericilerden aldıkları mallar için hesaplanacak ÖTV tutarından mahsup edebilecektir.

Buna göre doğrudan ve/veya mahsup yoluyla alınmasından vazgeçilen ÖTV vergi harcaması olacaktır.



### 3.5.9.Ticari Amaçlı Yolcu ve Yük Taşımacılığında Kullanılan Taşıtların İktisabı ( Geçici Madde 7)<sup>27</sup>

07/09/2016 tarihli ve 29824 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6745 sayılı Kanununun 54 üncü maddesiyle 4760 sayılı ÖTV Kanununa geçici 7 nci madde eklenerek, belirli şartlar altında ticari amaçlı yolcu ve yük taşımacılığında kullanılan taşıtların ÖTV siz olarak iktisabına ilişkin süreli istisna düzenlemesi getirilmiştir. Madde 07/09/2016 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Buna göre;

*“Geçici Madde 7-Bu Kanuna ekli (II) sayılı Listenin 87.02 ve 87.03 tarife pozisyon sıraları kapsamındaki taşıtlarla yapılan şehir içi taksi, dolmuş, servis, minibüs, midibüs ve otobüs taşımacılığı faaliyeti (araç kiralama, özel yolcu transferi ve benzeri hizmet ifası faaliyetleri hariç) ile 8701.20 ve 87.04 tarife pozisyon sıraları kapsamındaki taşıtlarla yapılan ticari yük taşımacılığı faaliyeti dolayısıyla bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan ve bu faaliyetini ilgili mevzuatta öngörülen yükümlülükleri yerine getirmek ve yetkilendirilmek suretiyle maliki olduğu taşıtlar vasıtasıyla icra eden gerçek ve tüzel kişiler tarafından, söz konusu faaliyetler kapsamında kullanılan taşıtların yenilenmesi amacıyla, aynı tarife pozisyon sıraları kapsamındaki taşıtların (87.03 tarife pozisyon sırası kapsamındaki; yarış arabaları, arazi taşıtları, ATV olarak adlandırılan üç veya dört tekerlekli taşıtlar, motorlu karavanlar ile motor silindir hacmi 1600 cm<sup>3</sup>’ü geçen binek otomobilleri hariç) bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten 30/6/2019 tarihine kadar (bu tarih dâhil) ilk iktisabı vergiden müstesnadır.*

*Bu düzenlemeden, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla maliki olunan, trafik tescil kuruluşlarınca ticari yolcu veya yük taşımacılığında*

---

<sup>27</sup> 6745 sayılı Kanununun 54 üncü maddesiyle 07/09/2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. 2016 ve sonraki yılların vergi harcaması tutarının belirlenmesinde dikkate alınması gerekmektedir.

*kullanılmak üzere kayıt ve tescil edilmiş her bir taşıt bakımından, aynı cins bir taşıtın ilk iktisabında yararlanır.*

*Yenilemeye konu edilen taşıtın, istisnadan yararlanan tarihten itibaren iki tam yıl içerisinde satılması, devredilmesi veya sair suretle işletme kayıtlarından çıkarılması şarttır. Şu kadar ki, bu şartın ihlali hâlinde, yeni alınan taşıta ilişkin zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, alıcıdan vergi ziyayı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.*

*Bu madde hükmüne göre iktisap edilen taşıtın, ilk iktisap tarihinden itibaren üç tam yıl geçmeden, veraset yoluyla intikaller hariç, devri hâlinde adına kayıt ve tescil işlemi yapıldan, ticari yolcu veya yük taşımacılığı faaliyetinden çekilmesi (hurdaya çıkarılması hariç) hâlinde ise bu madde hükmünden yararlandıktan, taşıtın ilk iktisabındaki matrah esas alınarak, devir veya ticari taşımacılık faaliyetinden çekilme tarihindeki oran üzerinden hesaplanan özel tüketim vergisi alınır.*

*Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.” Şeklinde düzenleme yapılmıştır.*

Yapılan düzenlemeyle, ülke genelinde trafik yoğunluğu içinde önemli bir paya sahip olan ve çok büyük bir kısmının model yılı ilerlemiş ve/veya yıpranmış olan şehir içi taksi, dolmuş, minibüs, midibüs, servis, özel halk otobüsü ve belediye otobüsü taşımacılığında kullanılan taşıtlar ile ticari yük taşımacılığında kullanılan kamyon, kamyonet, tır gibi taşıtların yenilenmesi amaçlanmaktadır.

Böylelikle gündelik hayatta şehir içi ulaşımda vatandaşların ekseriyeti tarafından kullanılan toplu taşıma araçları ile ticari taksilerin yeni teknolojilere uygun şekilde güvenlik ve konfor düzeyinin yükseltilmesi ve bu taşıtların şehir içi ulaşımını kendi imkânlarıyla sağlayan vatandaşlar tarafından da tercih edilirliliğinin artırılması suretiyle şehir içi trafik yoğunluğunun azaltılması hedeflenmektedir. Aynı

şekilde ticari yük taşımacılığında kullanılan kamyon, kamyonet ve tırların da yenilenmesi suretiyle hem ekonomik büyümeye bağlı olarak artan taşımacılık hacminin güvenli ve daha konforlu araçlarla karşılanması hem de eski araçların havaya ve karayollarına verdiği zararların azaltılması amaçlanmaktadır.

Bu kapsamda, maddede belirtilen şekilde maliki oldukları taşıtlarla ticari yolcu ve yük taşımacılığı faaliyetiyle iştigal edenlerin, maliki oldukları taşıtlarla aynı cinsteki bir taşıtın bahse konu faaliyette kullanılması amacıyla, bu düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarihten 30/6/2019 tarihine kadar ilk iktisabının, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde ÖTV'den müstesna tutulması amaçlanmaktadır.

Düzenlemeden, ancak düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ticari yolcu ve yük taşımacılığı faaliyeti dolayısıyla gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanların yararlanabilmesi öngörülmektedir. Bu kapsamda, kendi şahsının veya şirketinin çalışanını veya yükünü taşıyanlar, bu taşıtların yenilenmesi amacıyla bu istisnadan yararlanamayacaktır.

Düzenlemenin amacı eski ve yıpranmış araçların toplu taşıma ve ticari taksit taşımacılığı ile yük taşımacılığı faaliyetinden çekilerek yenilenmesi olduğundan, yenilemeye konu edilen taşıtın, istisnadan yararlanılan tarihten itibaren iki tam yıl içerisinde satılması, devredilmesi veya sair suretle işletme aktifinden çıkarılması şartı öngörülmektedir. Aksi takdirde yeni alınan taşıta ilişkin zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, ziyaa uğramış sayılacaktır. Öte yandan söz konusu eski taşıtları satın alan kişilerin, taşıtları hangi amaçla kullanılacağına herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Maddede ayrıca yeni taşıtın, ilk iktisap tarihinden itibaren üç tam yıl geçmeden, veraset yoluyla intikaller hariç, devri halinde adına kayıt ve tescil işlemi yapılandıktan; ticari yolcu veya yük taşımacılığı faaliyetinden çekilmesi (hurdaya çıkarılması hariç) halinde ise bu madde hükmünden yararlandıktan, taşıtın ilk iktisabındaki matrah esas alınarak, devir veya ticari işletme faaliyetinden çekilme

tarihindeki oran üzerinden hesaplanan özel tüketim vergisinin alınması öngörülmektedir.

Buna göre söz konusu taşıtların iktisabında alınmayan ÖTV vergi harcaması olacaktır.

### **3.5.10. Biyoetanol ile Harmanlanmış Benzin Teslimleri (BKK 2005/8704)**

4/4/2005 tarihli ve 2005/8704 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1 inci maddesinde; Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde 2710.11.45.00.11, 2710.11.45.00.12, 2710.11.45.00.19, 2710.11.49.00.11 ve 2710.11.49.00.19 G.T.İ.P. numaraları ile yer alan mallar için belirlenen ÖTV tutarlarının, bu mallara yerli tarım ürünlerinden elde edilmiş 2207.20.00.10.13 ve 2207.20.00.10.14 G.T.İ.P. numaralarında yer alan “yakıt biyoetanolü” karıştırılmış olması halinde, karıştırılan malın miktarının karışım miktarına oranı kadar eksik uygulanacağı öngörülmüş ve bu orana göre belirlenen vergi tutarlarının, 2207.20.00.10.13 ve 2207.20.00.10.14 G.T.İ.P. numaralarında yer alan yakıt biyoetanolünü ihtiva etmeyen 2710.11.45.00.11, 2710.11.45.00.12, 2710.11.45.00.19, 2710.11.49.00.11 ve 2710.11.49.00.19 G.T.İ.P. numaralarında yer alan mallar için belirlenmiş olan vergi tutarlarının %98'inden az olamayacağı belirtilmiştir.

Uygulamaya 05/03/2015 tarihli ve 29286 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nin (III-B/2) bölümünde yer verilmiştir.

Yapılan düzenleme ile enerjide dışa bağımlılığın azaltılması ve çevrenin korunması amaçlanmaktadır.

Biyoetanol: 2207.20.00.10.13 ve 2207.20.00.10.14 G.T.İ.P. numaralarında yer alan, Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu

(TAPDK) tarafından yayımlanan “Etil Alkol ve Metanolün Üretimi ile İç ve Dış Ticaretine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin” 4 üncü maddesinde yakıt biyoetanolu olarak tanımlanan ve Türkiye’de ekilip hasat edilen yerli tarım ürünlerinden elde edilen etil alkolü ifade etmektedir.

Kararname kapsamındaki uygulamadan yararlanılabilmesi için yerli tarım ürünlerinden elde edilen biyoetanolün benzinle harmanlanması şarttır.

Biyoetanolu, TAPDK tarafından “Tesis Kurma İzin Belgesi” verilen üreticiler üretmektedir.

Kararname kapsamında satış yapmak için biyoetanol ile benzini harmanlayacak olan rafinerici veya dağıtıcılara ÖTV mükellefiyetinin bulunduğu yer vergi dairesi müdürlüğünün bağlı olduğu Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık tarafından, üç takvim yılı için düzenlenen “Biyoetanol Harmanlama İzin Belgesi” verilmektedir.

Benzin ile biyoetanolün harmanlanması sonucu elde edilen karışımın tesliminde, karışıma uygulanacak ÖTV tutarı aşağıdaki formüle göre hesaplanacaktır.

$$KV = BV \times [1 - (E / T)]Y = [1 - (E / T)]$$

$$KV = \text{Karışımın (Biyoetanollü Benzinin) ÖTV Tutarı (TL/lt)}$$

$$BV = \text{Biyoetanolsüz Benzinin ÖTV Tutarı (TL/lt)}$$

$$E = \text{Karışımındaki Biyoetanol Miktarı (lt)}$$

$$T = \text{Karışım Miktarı (Karışımındaki Benzin Miktarı+Karışımındaki Biyoetanol Miktarı) (lt)}$$

Y = Benzin Miktarının Karışım Miktarındaki Oranı

Kararname gereğince, karışıma uygulanacak ÖTV tutarının hesaplanmasında kullanılacak (Y) değeri hiçbir zaman “0,98”den küçük olamaz. Hesaplama sonucu bulunan (Y) değeri “0,98”den küçükse, dikkate alınacak olan değer “0,98” dir. Diğer taraftan biyoetanol, bu uygulama kapsamındaki benzinlerden hangisi ile harmanlanır ise, hesaplamada kullanılacak (BV) değeri de harmanlanan benzinin (2710.11.45.00.11, 2710.11.45.00.12, 2710.11.45.00.19, 2710.11.49.00.11 veya 2710.11.49.00.19 G.T.İ.P. numaralı malın), karışımın teslim tarihindeki ÖTV tutarı kadardır.

Harmanlama sonucu satışı yapılacak miktar artmış olduğundan, karışımdan önceki benzin miktarına göre hesaplanan ÖTV’de bir azalma olmamasına rağmen, karışımdan sonra satışı yapılan biyoetanollü benzinin miktarına göre hesaplanan ÖTV en fazla %2 oranında eksik hesaplanmaktadır. Dolayısıyla karışimli biyoetanollü benzin satılmasaydı, normal koşullarda 2710.11.45.00.11, 2710.11.45.00.12, 2710.11.45.00.19, 2710.11.49.00.11 veya 2710.11.49.00.19 G.T.İ.P. numaralı benzin satılmış olacağından ve ÖTV buna göre hesaplanacağından, eksik satışı yapılan benzin miktarı kadar eksik hesaplanan ÖTV vergi harcaması olacaktır.

### **3.5.11. İhraç Edilecek Elektrik Üretiminde Kullanılacak Fuel-Oil Teslimi (BKK 2006/10798)**

ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin (III-B/3) “*İhraç Edilecek Elektrik Üretimi İçin Fuel Oil Teslimleri*” başlıklı bölümünde, ihraç edilecek elektrik üretiminde kullanılacak fuel-oil tesliminde sıfır ÖTV uygulamasına ilişkin olarak açıklamalar yer almaktadır. 26/06/2006 tarihli ve 2006/10798 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1. Maddesi uyarınca, Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde 2710.19.61.00.11, 2710.19.63.00.11, 2710.19.65.00.11

ve 2710.19.69.00.11 GTİP numaralı malların (fuel oillerin), ihraç edilecek elektrik üretiminde kullanılmak üzere tesliminde ÖTV tutarı sıfıra indirilmiştir.

ÖTV mükellefleri sıfır (0) olarak uyguladıkları ÖTV tutarlarını ve teslim ettikleri fuel oil miktarlarını, (1) numaralı ÖTV beyannamesinin “Vergi Bildirimi” bölümünün “A Cetvelindeki Ürünler” kısmında yer alan “2006/10798 sayılı Kararname Kapsamında Yapılan Teslimler” ibaresini seçerek beyan edeceklerdir. Ayrıca ÖTV mükellefleri, bu teslimin yapıldığı döneme ilişkin verilen ÖTV beyannamesinin “Ekler” bölümünün “2006/10798 sayılı Kararname Kapsamında Yapılan Teslimler” ekini dolduracaklardır.

Bilindiği gibi, ÖTV kapsamına giren malların ihracat teslimleri, Kanununun 5 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde belirtilen şartlar dâhilinde vergiden istisnadır. Tebliğin (II-A/2) “ÖTV Ödenerek Satın Alınan Malların İhracat Teslimleri” başlıklı bölümündeki düzenlemeye göre, ÖTV ödenerek satın alınan malların herhangi bir işlem görmeden, olduğu gibi (aynen) ihraç edilmesi halinde, bu mallar için yüklenilen ÖTV iade edilecektir. Ancak ÖTV ödenerek satın alınan maldan ÖTV’ye tabi olan veya olmayan bir mal üretilerek bu malın ihraç edilmesi halinde, imalatta kullanılan mal için ödenen ÖTV iade edilmeyecektir.

Dolayısıyla 2006/10798 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1. Maddesi uyarınca, ihraç edilecek elektrik üretiminde kullanılmak üzere tesliminde ÖTV tutarı sıfıra indirilen fuel oiller nedeniyle alınmayan ÖTV vergi harcaması olacaktır.

### **3.5.12. Etilen Üretimi için L.P.G. Teslimleri (BKK 2008/14061)**

ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin (III-B/4.) “*Etilen Üretimi İçin L.P.G. Teslimleri*” başlıklı bölümünde, etilen üretiminde kullanılacak sıvılaştırılmış petrol gazı (L.P.G.) teslimlerinde ÖTV’nin sıfır olarak uygulanmasına ilişkin ilk açıklama yapılmıştır.

Etilen Üretimi İçin L.P.G. Teslimleri 18/8/2008 tarihli ve 2008/14061 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1 inci maddesi uyarınca, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 2711.19.00.00.11 G.T.İ.P. numaralı “Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.) Diğerleri”nin, 2901.21.00.00.19 G.T.İ.P. numaralı “Diğer Amaçlar İçin Kullanılanlar (Etilen)” üretiminde kullanılmak üzere tesliminde ÖTV tutarı sıfıra indirilmiştir. ÖTV mükellefleri bu suretle sıfır (0) olarak uyguladıkları ÖTV tutarlarını ve teslim ettikleri L.P.G. miktarlarını, (1) numaralı ÖTV beyannamesinin “Vergi Bildirimi” bölümünün “A Cetvelindeki Ürünler” kısmında yer alan “2008/14061 sayılı Kararname Kapsamında Yapılan Teslimler” ibaresini seçerek beyan ederler. Ayrıca ÖTV mükellefleri, bu teslimin yapıldığı döneme ilişkin verilen ÖTV beyannamesinin “Ekler” bölümünün “2008/14061 sayılı Kararname Kapsamında Yapılan Teslimler” ekini doldururlar.

Dolayısıyla 2008/14061 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1. Maddesi uyarınca, etilen üretiminde kullanılmak üzere tesliminde ÖTV tutarı sıfıra indirilen sıvılaştırılmış petrol gazı (L.P.G.) nedeniyle alınmayan ÖTV vergi harcaması olacaktır.

### **3.5.13. Oto Biodizel ile Harmanlanmış Motorin Teslimleri (BKK 2013/5595)**

2/9/2013 tarihli ve 2013/5595 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 3 üncü maddesi ile, Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen 2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.13 ve 2710.19.45.00.12 G.T.İ.P. numaralı malların vergi tutarlarının, bu mallara yalnızca Türkiye’de üretilen tarım ürünlerinden veya Çevre ve Şehircilik Bakanlığı mevzuatına uygun olarak Türkiye’de toplanan kullanılmış kızartmalık bitkisel yağlar ile kullanım süresi geçmiş bitkisel yağlardan elde edilen aynı cetveldeki 3824.90.97.90.54 G.T.İ.P. numaralı “oto biodizel” in harmanlanmış olduğunun tespiti halinde, oto biodizel miktarının toplam harmanlanmış mal miktarına oranı kadar eksik uygulanacağı ancak bu orana göre belirlenen vergi



tutarlarının, 2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.13 ve 2710.19.45.00.12 G.T.İ.P. numaralarında yer alan mallar için (I) sayılı listenin (A) cetvelinde belirlenmiş olan vergi tutarlarının %98'inden az olamayacağı belirtilmiştir.

Söz konusu maddede ayrıca bu hesaplama sonucunda ortaya çıkan vergi tutarlarında virgülden sonraki 4 hanenin dikkate alınacağı, bu mallara daha önce uygulanan vergi tutarları ile yukarıda belirlenen orana göre hesaplanan vergi tutarları arasındaki fark için Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Uygulamaya ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin (III-B/5) "*Oto Biodizel ile Harmanlanmış Motorin Teslimleri*" başlıklı bölümünde yer verilmiştir.

Tebliğde yapılan açıklama kapsamında ÖTV Kanunu'nun sözü edilen maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden, Kararnamenin 3 üncü maddesinde düzenlenen indirimli vergi uygulamasından kaynaklanan vergi farklılaştırmasının, harmanlayıcılara iade yöntemi ile uygulanmasının uygun görüldüğü belirtilmiştir.

Oto Biodizel: ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde 3824.90.97.90.54 G.T.İ.P. numarasında yer alan ve EPDK tarafından Oto biodizel üretimi için verilen "İşleme Lisansı" sahibi firmalar tarafından yalnızca Türkiye'de üretilen tarım ürünlerinden (Türkiye'de üretilen tarım ürünleri, Türkiye'de ekilip hasat edilen tarım ürünlerini ifade etmektedir.) veya Çevre ve Şehircilik Bakanlığı mevzuatına uygun olarak Türkiye'de toplanan bitkisel atık yağlardan elde edilen malı ifade etmektedir.

Oto biodizelin Kararname kapsamındaki indirimli vergi uygulamasına konu olabilmesi için yalnızca oto biodizel üretim izin belgesini haiz üreticilerce üretilerek harmanlayıcılara teslim edilmiş olması gerekir. Oto biodizel, Türkiye'de üretilen

tarım ürünlerinden elde edilen yağlar ile bitkisel atık yağların işlenmesi sonucu elde edilmektedir.

Oto biodizeli, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yetkili birimi tarafından "*Oto Biodizel Üretim İzin Belgesi*" verilmiş gerçek ve tüzel kişiler üretmektedir.

Oto biodizelli motorini Kararname kapsamında yalnızca oto biodizel harmanlama izin belgesini haiz harmanlayıcılar teslim edebilir.

Kararname kapsamında satış yapmak için oto biodizel ile motorini harmanlayacak olan rafinerici veya dağıtıcılara ÖTV mükellefiyetinin bulunduğu yer vergi dairesi müdürlüğünün bağlı olduğu Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık tarafından, üç takvim yılı için düzenlenen "*Oto Biodizel Harmanlama İzin Belgesi*" verilmektedir.

Üreticiler, harmanlayıcılara yapacakları oto biodizel teslimlerine ilişkin bu mal için Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yürürlükte olan ÖTV tutarını, ilgili vergilendirme döneminde (1) numaralı ÖTV beyannamesinin "*Vergi Bildirimi*" bölümünün "*A Cetvelindeki Ürünler*" kısmında bu malın G.T.İ.P. numarasını ve 2013/5595 Sayılı Kararname" ibaresini seçerek beyan eder ve öder. Bununla birlikte üreticiler, aynı ÖTV beyannamesinin "*Ekler*" bölümünde yer alan 2013/5595 Sayılı Kararname Kapsamında Yapılan Teslimler" kısmının üreticilere ilişkin tablosunu da doldurur.

Oto biodizelli motorin tesliminde düzenlenen faturada, hesaplanan ÖTV tutarının altına "*Oto Biodizelli Motorin*" olduğu belirtilir. Harmanlayıcılar, oto biodizelli motorin teslimlerine ilişkin olarak motorin için Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yürürlükte olan ÖTV tutarını, ilgili vergilendirme döneminde (1) numaralı ÖTV beyannamesinin "*Vergi Bildirimi*" bölümünün "*A Cetvelindeki Ürünler*" kısmında bu malların G.T.İ.P. numaralarını ve "*2013/5595 Sayılı Kararname*" ibaresini seçerek beyan eder ve öder.

Bununla birlikte harmanlayıcılar, aynı ÖTV beyannamesinin “Ekler” bölümünde yer alan “2013/5595 sayılı Kararname Kapsamında Yapılan Teslimler” kısmının harmanlayıcıya ilişkin tablosunu da doldurur.

Teslim edilen oto biodizelli motorine harmanlanmış olan oto biodizel ve/veya motorin için ödenen ÖTV, Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun 9 uncu maddesi hükmünce indirim konusu yapılabilir.

Kararname uyarınca oto biodizelli motorinin teslim edilmiş olduğunun tespiti halinde, bu malın ÖTV tutarı teslim edilmiş maldaki oto biodizel miktarının toplam harmanlanmış mal miktarına oranı kadar eksik uygulanır. Ancak bu orana göre belirlenen vergi tutarları, motorin türleri için (I) sayılı listenin (A) cetvelinde belirlenmiş olan vergi tutarlarının %98’inden az olamaz, %98’den az olması halinde ise bu vergi tutarlarının %98’i dikkate alınır.

Bu uygulama kapsamındaki ÖTV iadesini yalnızca harmanlayıcılar talep edebilir.

Oto biodizelli motorine ilişkin iadesi talep edilebilecek ÖTV tutarı aşağıdaki formüller uygulanmak suretiyle hesaplanabilir. Bu formüllerin uygulanması sonucu bulunan vergi tutarlarında virgülden sonraki dört hane dikkate alınır.

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

Buna göre oto biodizelli motorin satışında, satılan toplam miktara göre karışımında 2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.13 ve 2710.19.45.00.12 G.T.İ.P. numaralarında yer alan mallar için (I) sayılı listenin (A) cetvelinde belirlenmiş olan maktu tutar dikkate alınarak ÖTV hesaplanıp beyan edileceğinden, sonradan iade edilen tutar vergi harcaması olacaktır.

#### **3.5.14. (A) Cetvelindeki Diğer Mallara İlişkin Sıfır ÖTV Tutarlı Teslimler (BKK'lar)**

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 2710.11.11.00.00 G.T.İ.P. numaralı "Nafta", 27.11 tarife istatistik pozisyonundaki doğal gaz, propan, bütan ve sıvılaştırılmış petrol gazı (L.P.G.) isimli mallar hariç olmak üzere "Petrol gazları ve diğer gazlı hidrokarbonlar", 27.13 tarife istatistik pozisyonundaki "Petrol koku, petrol bitümeni ve petrol yağlarının veya bitümenli minerallerden elde edilen yağların diğer kalıntıları" ve 2715.00.00.00.00 G.T.İ.P. numaralı "Esasını tabii asfalt, tabii bitümen, petrol bitümeni, mineral katran veya mineral katran zifti (bitümenli sakızlar, cut-backs gibi) teşkil eden bitümenli karışımlar" isimli mallar için ÖTV tutarı son olarak 6111 sayılı Kanun ile 2,5000 TL/Kg. olarak belirlenmiştir.

Ancak birçok sanayide önemli ölçüde kullanılan bu malların teslimlerinde uygulanacak ÖTV tutarları, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararları ile sıfır (0) olarak uygulanmaktadır.

Dolayısıyla bu kapsamda yapılan teslimlerde alınmasından vazgeçilen ÖTV vergi harcaması olacaktır.

### 3.6.Diğer Kanunlarda Yer Alan ve Uygulaması Yaygın Olan Vergi Harcamaları

Bu başlık altında diğer kanunlarda yer alan ve uygulaması fazla olan vergi harcamaları hakkında bilgi verilecektir.

#### 3.6.1. 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu (Geçici Madde 3)

3218 sayılı Kanun'un geçici 3 üncü maddesinde gelir ve kurumlar vergisine yönelik kazanç istisnası ve ücret ödemelerine ilişkin gelir vergisi istisnası düzenlenmiştir. Buna göre;

*“Geçici Madde 3-Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;*

*a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.*

*b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihli itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.*

*c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.*

*Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;*

*a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.*

*b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.*

*c) Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.*

*Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.” şeklinde düzenleme yapılmıştır.*

Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6 ncı maddesinde; serbest bölgelerde vergi, resim ve harç mükellefiyetlerine dair hükümlerin uygulanmayacağı ve bölgede elde edilen kazançların Türkiye'nin diğer yerlerine getirilmesi halinde gelir ve kurumlar vergisinde muaf olacağına dair düzenlemeler mevcut iken, 06/02/2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5084 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile serbest bölgelerde Türk vergi kanunlarının geçerli olması sağlanmıştır. Diğer taraftan, serbest bölgelerde öteden beri faaliyette bulunan mükellefleri müktesep haklarının korunması amacıyla Serbest Bölgeler Kanunu'na geçici 3 üncü madde eklenmiştir.

Buna göre, 06/02/2004 tarihi itibarıyla (5084 sayılı Kanunun yürürlük tarihi) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

- Bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Bu istisna serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlere yönelik olduğundan serbest bölgelerde elde edilse dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere istisna uygulanması söz konusu değildir. İstisna, bölgede elde edilen kar paylarının dağıtımı halinde Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi gereğince yapılacak vergi kesintisini kapsamamaktadır. Başka bir anlatımla, serbest bölgelerde elde edilen kar paylarının dağıtımı halinde vergi tevkifatı yapılacaktır.
- Bu bölgelerde istihdam edilen personele ödenen ücretler 31/12/2008 tarihine kadar gelir vergisinden istisna edilmiş olmakla birlikte söz konusu sürenin bitmiş olması nedeniyle bu istisnanın uygulanma imkanı kalmamıştır.
- Serbest Bölgelerde faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde edilen kazançlar, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur. Böylelikle, direkt olarak üretimi ve istihdamı artıran ve ulusal kalkınma için çok önemli olan “imalat” faaliyetlerine yönelik istisna serbest bölgelerde yeni işe başlayan mükellefler için de uygulama imkanı bulmuştur. Bu istisnanın uygulamasında faaliyet ruhsatında belirtilen tarihin herhangi bir önemi bulunmamakta olup, bölgede imalat faaliyetlerinde bulunan tüm mükellefler bu istisnadan yararlanacaktır. Ancak, üretim dışı faaliyetlerden, faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından ve serbest bölge içinde veya dışında küçük eklemeler haricinde ana imalatı yapıtıracak şekilde fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışında istisnanın uygulanması mümkün değildir. Diğer taraftan, istisna kazançların dağıtımı halinde de Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesine göre tevkifat yapılacaktır.

- İhracatı desteklemek amacıyla imalat faaliyeti sonucunda bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesna edilmiştir.
- Yine bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesna tutulmuştur.

Dolayısıyla bu madde kapsamında kazanç üzerinden alınmayan gelir ve kurumlar vergileri ile ücret üzerinden alınmayan gelir vergisi ve ayrıca alınmayan damga vergisi ve harçlar vergi harcaması niteliğindedir.

### **3.6.2. 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (Geçici Madde 2)**

Üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliği sağlanarak, ülke sanayiinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması maksadıyla teknolojik bilgi üretmek, üründe ve üretim yöntemlerinde yenilik geliştirmek, ürün kalitesini veya standardını yükseltmek, verimliliği artırmak, üretim maliyetlerini düşürmek, teknolojik bilgiyi ticarileştirmek, teknoloji yoğun üretim ve girişimciliği desteklemek, küçük ve orta ölçekli işletmelerin yeni ve ileri teknolojilere uyumunu sağlamak, Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulunun kararları da dikkate alınarak teknoloji yoğun alanlarda yatırım olanakları yaratmak, araştırmacı ve vasıflı kişilere iş imkânı yaratmak, teknoloji transferine yardımcı olmak ve yüksek/ileri teknoloji sağlayacak yabancı sermayenin ülkeye girişini hızlandıracak teknolojik alt yapıyı kurmak üzere 06/07/2001 tarihli ve 24454 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2 nci maddesinde;

*“Geçici Madde 2-Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE*



*faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.*

*Bölgede çalışan; AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı, AR-GE ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu istisna kapsamındadır. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, Bölgede yer alan işletmelerde çalışan AR-GE ve tasarım personelinin bu Bölgelerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda Bölge dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerinin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile Bölgede yer alan işletmelerde en az bir yıl süreyle çalışan AR-GE ve tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere Bölge dışında geçirdiği sürelerle ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir.*

*Bu kapsamda teşvikten yararlanılması için Bölge yönetici şirketinin onayının alınması ve Bakanlığın bilgilendirilmesi zorunludur. Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığını tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur.*

*Bu madde hükümleri TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi yönetici şirketi, bu bölgede faaliyet gösteren Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri ile bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı, tasarımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da uygulanır.” şeklinde belirleme yapılmıştır.*

Yine 4691 sayılı Kanun’un Ek 1 inci maddesinde ihtisas TGB’lerinin de bu Kanun hükümlerine tabi olacağı ve bu bölgelere sağlanan destek, teşvik, muafiyet ve istisnalardan aynen yararlanacağı hüküm altına alınmıştır.

Yapılan belirlemeyle teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım, Ar-Ge ve tasarım faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamaz. Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayri maddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayri maddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılma, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir. İstisna uygulamasında, mükelleflerin tam veya dar mükellefiyet esasında vergiye tabi olmasının bir önemi yoktur.

Yine yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiş olup, yönetici şirketlerin istisna edilen kazançları, 4691 sayılı Kanun kapsamında bölgenin kurulmasına, yönetilmesine ve işletilmesine ilişkin faaliyetlerden kaynaklanan kazançlardır.

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin, 4691 sayılı Kanun kapsamı dışındaki ticari işlemlerinden elde edecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

4691 sayılı Kanun'un geçici 2 nci maddesinde yer alan istisna, bir kazanç istisnası olup, istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasıllattan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazanç istisna olacaktır.

Yönetici şirketler dahil olmak üzere bölgede faaliyet gösteren kurumların, bu bölgelerde elde ettikleri kazançları dağıtmaları halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin ikinci fıkrası ve 30 uncu maddesinin üçüncü ve altıncı fıkraları uyarınca vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir.

KVK'nın 5/B maddesi hükümlerinden yararlanan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında yer alan istisna uygulamasından ayrıca yararlanamaz.

Dolayısıyla 4691 sayılı Kanun kapsamında kazanç üzerinden alınmayan gelir vergisi ve kurumlar vergisi ile ücret ödemeleri üzerinden yapılmayan gelir vergisi tevkifatı vergi harcamasına konu olacaktır. Gelir vergisi mükellefleri için yıllık kazanç üzerinden gelir vergisinin hesaplanmasında, istisna uygulanmamış haliyle GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, GVK'nın ilgili maddelerine göre yapılmış olan tevkifatların ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

### 3.6.3. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna (4490 Sayılı Kanun Madde 12)

Oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil edilen gemiler ile turizm şirketi envanterlerinde kayıtlı ticari yatların temin ve işletilmesinde kolaylık sağlamak suretiyle Türk denizciliğinin geliştirilmesini hızlandırmak ve ekonomiye katkısını artırmak üzere, 21/12/1999 tarihli ve 23913 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un, 5266 sayılı Kanun’un 3 üncü maddesiyle değişik 12 nci maddesinin birinci fıkrasında;

*“Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır. 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 tâbi tutulmazlar... Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan müstesnadır...”* şeklinde belirleme yapılmıştır.

Buna göre, 4490 sayılı Kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar, faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisinden; Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar da gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Bu istisna, gerçek ve tüzel kişilerin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde ettikleri kazançları ile sınırlıdır. Ancak, Türkiye’de inşa edilen gemi ve yatlardan anılan Sicile kayıtlı

olanların işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir.

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

İstisna kazanca uygulanacağından, gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen hasılatın, bu faaliyetlere ilişkin giderlerin düşülmesi suretiyle istisna kazancın tespiti gerekir.

Deniz taşımacılığında, zamana veya yüke bağlı olarak geminin tamamını veya bir kısmını taşıtana tahsis etmek suretiyle yük ve eşya taşıma taahhüt sözleşmeleri kapsamında yapılan “Time-Charter İşletmeciliği” gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirileceğinden, söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.

Ancak, uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin zamana ve yüke bağlı olmaksızın doğrudan kiraya verilmesi durumunda gemi işletmeciliği faaliyetinden söz edilemeyeceğinden elde edilen kira gelirine istisna uygulanmayacaktır.

Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisinden istisnadır.

Buna göre 4490 sayılı Kanun kapsamında kazanç üzerinden alınmayan gelir vergisi ve kurumlar vergisi ile ücret ödemeleri üzerinden yapılmayan gelir vergisi tevkifatı vergi harcamasına konu olacaktır. Gelir vergisi mükellefleri için yıllık kazanç üzerinden gelir vergisinin hesaplanmasında, istisna uygulanmamış haliyle GVK'nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, GVK'nın ilgili maddelerine göre yapılmış olan tevkifatların ve

daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

#### **3.6.4. 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun**

Ar-Ge, yenilik ve tasarım yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretilmesini, üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılmasını, ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesini, verimliliğin artırılmasını, üretim maliyetlerinin düşürülmesini, teknolojik bilginin ticarileştirilmesini, rekabet öncesi işbirliklerinin geliştirilmesini, teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile Ar-Ge'ye, yeniliğe ve tasarıma yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını, Ar-Ge ve tasarım personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmek üzere 12/03/2008 tarihli ve 26814 sayılı Resmi Gazete'de 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun yayımlanmıştır.

Bu Kanun; Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından 12/4/1990 tarihli ve 3624 sayılı Kanuna göre oluşturulan teknoloji merkezleri (teknoloji merkezi işletmeleri), Türkiye'deki Ar-Ge merkezleri ile tasarım merkezleri, Ar-Ge projeleri, tasarım projeleri, rekabet öncesi işbirliği projeleri ve teknogirişim sermayesine ilişkin destek ve teşvikleri kapsar.

5746 sayılı Kanun'da 26 Şubat 2016 Tarihli ve 29636 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6676 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile önemli değişiklikler yapılmış ve tasarım faaliyetleri Kanunun başlığı ile birlikte ilgili kısımlarına işlenmiştir.

GVK'nın 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (9) uncu bendinde, KVK'nın 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3 üncü maddesinde, Ar-Ge indirimi müessesesi düzenlenmiştir. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri seçimlik hak olarak istedikleri takdirde 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indirimini tercih edebileceklerdir. GVK ve KVK da yer alan Ar-Ge düzenlemeleri bazı yönleriyle 5746 sayılı Kanun'dan farklılık göstermektedir.

Ancak 09/08/2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 15/a ve 58/a maddeleriyle GVK 89/9 ve KVK 10/1-a maddelerinde düzenlenen Ar-Ge indirimi, 09/08/2016 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış ve 60 ıncı maddesiyle, 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun'a 3/A maddesi eklenmek suretiyle düzenlemelere burada yer verilmiştir. Dolayısıyla Ar-Ge harcamaları indirimi 09/08/2016 tarihinden itibaren 5746 sayılı Kanun'un 3 üncü veya 3/A maddesinden birine göre yapılacaktır. 5746 sayılı Kanun'un 3 üncü maddesi Ar-Ge ve tasarım harcamaları indirimine imkan verirken, 3/A maddesi yalnız Ar-Ge indirimine imkan vermektedir. 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesinde yapılan düzenle sonrası gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili vergilendirme döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki vergilendirme dönemlerine devredilir. Devredilen tutar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanun'a göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

5746 sayılı Kanun'un yürürlükte kalma süresi herhangi bir değişiklik olmadığı takdirde 31/12/2023 tarihi olduğundan, Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcamaları indirimi bu tarihe kadar uygulanacaktır.

5746 sayılı Kanun'un 3 üncü maddesinde;

*“MADDE 3 – (1) Ar-Ge ve tasarım indirimi: Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında*

uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı , 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterleri haiz Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadar; Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterleri haiz tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadar yukarıdaki esaslar dâhilinde indirim konusu yapılabilir. Belirlenen kriterlere göre kanuni hadler içerisinde oranları ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. Ayrıca bu harcamalar, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre 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 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

(2) Gelir vergisi stopajı teşviki: Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen



*Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır. Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu istisna kapsamındadır. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamaz. Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin bu merkezlerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Ar-Ge veya tasarım merkezi dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda, Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetiminin onayının alınması ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, merkez dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde en az bir yıl süreyle çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere merkez dışında geçirdiği sürelerle ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir.” şeklinde düzenleme yapılmıştır.*

Araştırma ve geliştirme faaliyeti (Ar-Ge): Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım

faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetleri, kapsamaktadır.

Tasarım faaliyeti: Sanayi alanında ve Bakanlar Kurulunun uygun göreceği diğer alanlarda katma değer ve rekabet avantajı yaratma potansiyelini haiz, ürün veya ürünlerin işlevselliğini artırma, geliştirme, iyileştirme ve farklılaştırmaya yönelik yenilikçi faaliyetlerin tümünü, içermektedir.

Buna göre, söz konusu düzenleme uyarınca mükelleflerin, Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile tasarım harcamalarının tamamının işletmeleri bünyesinde aktifleştirilen ve/veya gider yazılan tutarı, gelir vergisi matrahının ve kurum kazancının tespitinde ayrıca Ar-Ge ve tasarım indirimi olarak dikkate alınabilecektir.

5746 sayılı Kanun uyarınca Ar-Ge Merkezi belgesi alabilmek için Ar-Ge merkezlerinde en az 50 (elli) tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmesi zorunludur. 6518 sayılı Kanun ile Bakanlar Kurulu, bu sayıyı 30'a, 6676 sayılı Kanun ile de 30 olarak belirlenmiş personel sayısını 15'e düşürmeye, on tam zaman eşdeğer tasarım personeli sayısını yarısına kadar indirmeye yetkili kılınmıştır.

Bakanlar Kurulu, bu yetkisini kullanarak, 2014/6400 sayılı Karar ile Ar-Ge merkezlerinde istihdam edilebilecek en az tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli sayısını 50'den 30'a, 2016/9093 sayılı Karar ile de NACE kodları itibarıyla bazı sınıflarda yer alan sektörler hariç 15'e, indirmiştir. Buna göre gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak için Ar-Ge merkezlerinde çalıştırılacak tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli sayısı 11/07/2014 tarihinden itibaren en az 30'a, 11/08/2016 tarihinden itibaren ise 15'e düşürülmüştür.

Mükellefler, Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcamalarının tamamını beyanname üzerinden beyan ettikleri gelirden ve hesaplanan kurum kazancından

indirebileceklerdir. Söz konusu indirim tutarlarının bir önceki yıla göre artışının %50 sine kadar olan kısmı belirli kriterlere göre Bakanlar Kurulunca artırılabilir.

10/08/2016 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 2016/9092 sayılı Karar ile 5746 sayılı Kanun kapsamında kurulan ve aşağıda belirtilen göstergelerden herhangi birinde bir önceki yıla göre en az yüzde yirmi artış sağlayan Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde, o yıl yapılan Ar-Ge ve yemlik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artış tutarının yüzde ellisi, 31/12/2023 tarihine kadar, 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır.

- a) Ar-Ge veya tasarım harcamasının toplam ciro içindeki payı.
- b) Tescil edilen ulusal veya uluslararası patent sayısı.
- c) Uluslararası destekli proje sayısı.
- ç) Lisansüstü dereceli araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı.
- d) Toplam araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı.
- e) Ar-Ge sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranı.

Yararlanılmayan Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcaması indirimi sonraki döneme devretmekle birlikte, sonraki dönemlerde yeniden değerlendirilerek artırılarak dikkate alınabilecektir.

5746 sayılı Kanun’un 3 üncü maddesinin dokuzuncu fıkrasında;

*“Bu Kanun kapsamında Ar-Ge merkezlerinin sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürüttükleri Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım merkezlerinin sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürüttükleri tasarım faaliyetleri bu maddede belirtilen indirim, istisna, destek ve teşvik unsurlarından yararlanabilir. Ancak Ar-Ge veya tasarım merkezleri tarafından siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge veya tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan harcamaların sadece yüzde ellisi bu merkezler tarafından, bu harcamaların kalan yüzde ellisi ise siparişi veren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından indirim olarak dikkate alınabilir. Bu oranları ayrı ayrı veya birlikte iki katına kadar artırmaya veya kanuni oranlarına kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Sipariş verenin gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetinin olmaması halinde Ar-Ge veya tasarım harcamasının tamamı Ar-Ge veya tasarım merkezi tarafından indirilebilir. Sipariş verenler, Ar-Ge veya tasarım indirimi ile sipariş verilmesine ilişkin kâğıtlara ait damga vergisi istisnası dışındaki teşvik ve destek unsurlarından yararlanamaz.”* Şeklinde belirleme yapılarak siparişe dayalı faaliyetlerde indirimden kimin yararlanacağı düzenlenmiştir.

Yine 5746 sayılı Kanun’un 3 üncü maddesinin beşinci fıkrası;

*“...Teknogirişim sermayesi desteğinden faydalananlara, bu desteğe konu projelerinin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmayan kısmı 193 sayılı Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca beyan edilen gelirin ve 5520 sayılı Kanununun 10 uncu 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 Bakanlar Kurulu yetkilidir. Teknogirişim sermayesi desteğine konu projelerin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin iki yıl içerisinde ilgili projenin finansmanında kullanılmayan*

*kısmı için indirim dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.” Şeklinde hüküm altına alınarak gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için teknogirişim sermaye desteği sağlanması teşvik edilmektedir.*

5746 sayılı Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre gelir vergisi stopaj teşviki öngörülmüş olup, Ar-Ge ve destek personeli ile tasarım ve destek personelinin çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır. Söz konusu istisna tutarı, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilecektir. Dolayısıyla terkin edilen vergi, vergi harcaması olmaktadır.

Yapılan açıklamalar kapsamında 5746 sayılı Kanun’un 3 ve 3/A maddeleri uyarınca, yıllık vergiler yönüyle gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde matrahın belirlenmesinde indirim konusu yapılan tutarlar nedeniyle alınmayan gelir ve kurumlar vergileri vergi harcamasına konu olacaktır. Yine 5746 sayılı Kanun’un 3/2 maddesi uyarınca gelir vergisi stopaj teşviki öngörülmüş olup, bu kapsamda verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilen vergi, vergi harcaması olacaktır. Ancak bu hükmün uygulanmasında GVK’nın geçici 75 inci maddesinde belirlenen hükümlerinde dikkate alınması gerekmektedir.

Kurumlar vergisi mükellefleri için indirim uygulanan tutar üzerinden alınmayan %20 oranında kurumlar vergisi vergi harcaması olurken, gelir vergisi mükellefleri için yıllık kazanç üzerinden gelir vergisinin hesaplanmasında, indirim uygulanmamış haliyle GVK’nın 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, GVK’nın ilgili maddelerine göre yapılmış olan tevkifatların ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce

iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

### **3.6.5. İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) Kapsamında Yapılacak Teslim ve Hizmetler (6111 sayılı Kanun Geçici Madde 16)**

13/02/2011 tarih ve Mükerrer 27857 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 13/02/2011 tarihinde yürürlüğe giren geçici 16 ncı maddesinde;

*“GEÇİCİ MADDE 16- (1) İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) kapsamında, İstanbul İl Özel İdaresine bağlı olarak faaliyet gösteren İstanbul Proje Koordinasyon birimine yapılacak teslim ve hizmetler, finansmanı yabancı devletler, uluslar arası kurum ve kuruluşlarca karşılanmak şartıyla 31/12/2020 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır.*

*(2)İstisna kapsamındaki teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirilir, indirim yoluyla giderilemeyen vergiler 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 32 nci maddesi hükmü uyarınca mükellefe iade edilir.*

*(3)Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisna ve iade uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”* şeklinde belirleme yapılmıştır.

İstisna, finansmanlarının yabancı devletler, uluslararası kurum ve kuruluşlar tarafından karşılanması şartıyla İSMEP kapsamında 31/12/2020 tarihine kadar

İstanbul İl Özel İdaresine bağılı olarak faaliyet gösteren İstanbul Proje Koordinasyon Birimine yapılan teslim ve hizmetlere uygulanır.

Yabancı devletlerden, uluslararası kurum ve kuruluşlardan karşılıksız olarak sağlanan destekler yanında bu kurum ve kuruluşlardan temin edilen krediler kullanılarak yapılan mal ve hizmet alımları da istisna kapsamına girmektedir.

Buna göre, KDV'den istisna teslim ve hizmet bünyesine giren vergiler indirim ve iadeye konu olmak suretiyle satıcı üzerindeki vergi yükü sıfırlanmış olduğundan, istisna teslim ve hizmet matrahı üzerinden hesaplanması gereken KDV vergi harcaması olacaktır.

### **3.6.6.Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanunun (6550 Sayılı Kanun Geçici Madde 1)**

Söz konusu 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun 10/07/2014 tarihli ve 29056 sayılı resmi Gazete'de yayımlanarak, yayımlandığı gün itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun ile araştırma altyapılarının daha etkin kullanımının ve sürdürülebilirliğinin sağlanmasının desteklenmesi amaçlanmaktadır.

6550 sayılı Kanunun Geçici 1 nci maddesinde;

*“GEÇİCİ MADDE 1-31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere;*

*a) Araştırma altyapılarının bu Kanunun uygulanması kapsamında Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden müstesnadır.*

*b)Kamu personeli hariç olmak üzere, araştırma altyapılarında çalışan Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleriyle ilgili ücretleri gelir vergisinden, bu kapsamda düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır. Bu teşvikten yararlanacak olan destek personeli sayısı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu aşamaz.*

*c)Özel sektör ve/veya sivil toplum kuruluşu ortak finansmanı ile kurulan araştırma altyapılarına ortak olan kurumlar vergisi mükellefleri, bu Kanun kapsamında yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarına katkı sağladıkları tutarlar için bu harcamaların yapıldığı dönemde 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunda yer alan Ar-Ge indirimi teşvikinden yararlandırılır. Bu kapsamda yararlanılabilecek Ar-Ge indirimi tutarı araştırma altyapısına konulan ortaklık payı tutarını geçemez.*

*(2) Bu madde kapsamında sağlanan indirim ve istisnaların uygulama süresini ayrı ayrı ya da birlikte 10 yıla kadar uzatmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.”* Şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Araştırma altyapısı: Yükseköğretim kurumları bünyesinde, yetişmiş nitelikli insan gücü ile günün modern teknolojilerine dayalı makine-teçhizat, donanım ve yazılımı içinde bulunduran, Ar-Ge faaliyetlerinin yapıldığı ileri araştırma laboratuvarı, tematik araştırma laboratuvarı ile merkezî araştırma laboratuvarı olarak sınıflandırılan birimleri ifade etmektedir.

Yükseköğretim kurumları, kamu kurum ve kuruluşları, özel sektör kuruluşları ve/veya sivil toplum kuruluşları ortaklığıyla kurulan araştırma altyapısına, ortak araştırma alt yapısı denilmektedir.

6550 sayılı Kanunun 11 nci maddesinde, araştırma altyapılarının yükseköğretim kurumu yerleşkelerinde, kamu kurum ve kuruluşlarına ait alanlarda,



teknoloji geliştirme bölgelerinde, organize sanayi bölgelerinde ve endüstri bölgelerinde kurulabileceği, bina ve diğer taşınmaz unsurların özel sektör ve sivil toplum kuruluşları tarafından karşılanması durumunda ise araştırma altyapıları özel sektör ve sivil toplum kuruluşuna ait arazilerde de kurulabileceği ifade edilmiştir.

Araştırma altyapıları, bir yükseköğretim kurumu tarafından kurulabileceği gibi yükseköğretim kurumu ile kamu kurum ve kuruluşları, özel sektör kuruluşları ve/veya sivil toplum kuruluşları ortaklığıyla da kurulabilir. Araştırma altyapılarının işletilmesi özel sektöre, bilim ve teknoloji alanında faaliyet gösteren ve kamu yararına çalışan dernek veya vakıflara devredilebilir.

Araştırma Alt Yapıları Kurulu tarafından yeterlik kararı verilen araştırma altyapıları tüzel kişilik kazanır.

Araştırma alt yapılarının belli başlı görevleri olarak;

- Faaliyet alanıyla ilgili gerekli altyapıları kurmak ve bunların işletmesini gerçekleştirmek,
- Faaliyet alanları ile ilgili konularda eğitim, temel ve uygulamalı araştırma, teknoloji geliştirme, teknoloji transferi, girişimcilik, danışmanlık ve ticarileştirme faaliyetlerinde bulunmak,
- Özel sektör, yükseköğretim kurumları ve kamu kurumları ile iş birliği içinde projeler hazırlamak ve bu projeleri finansman sağlayan ulusal ve uluslararası kurum ve kuruluşlara sunmak, desteklenen projeleri yürütmek,
- Ulusal ve uluslararası kaynaklarla ve kendi gelirleriyle araştırma projeleri yürütmek,

şeklinde açıklamalar yapılmıştır.

Araştırma Alt Yapıları Kurulu tarafından belirlenecek teknoloji alanlarında faaliyet gösteren araştırma altyapıları, iş birliğinin artırılması, bilgi ve tecrübe

paylaşımı, sorunların tartışılması, yeni ürün, teknoloji ve buluşların tanıtılması ve özel sektörle iş birliğinin geliştirilmesi amaçlarıyla platformlar oluşturabilir.

Araştırma altyapılarında müdür, müdür yardımcısı, tam zamanlı araştırmacı, yarı zamanlı araştırmacı, teknisyen ve destek personeli istihdam edilebilir.

Buna göre söz konusu Kanun kapsamında oluşturulan araştırma alt yapılarına sağlanan indirim ve istisnaların uygulanması nedeniyle ve yine bu alt yapılara ortak olan kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlandıkları Ar-Ge indirimi nedeniyle, alınmayan kurumlar vergisi ve gelir vergisi tevkifatı vergi harcaması olacaktır.

### **3.6.7. 6745 Sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun<sup>28</sup>**

6745 sayılı Kanununun 80 nci maddesiyle yatırımların desteklenmesi amacıyla Bakanlar Kuruluna kapsamlı belirleme yetkisi veren düzenleme yapılmıştır. Buna göre:

*“(1)Bakanlar Kurulu; kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda ülkemizin mevcut veya gelecekte ortaya çıkabilecek ihtiyaçlarını karşılama, arz güvenliğini sağlama, dışa bağımlılığını azaltma, teknolojik dönüşümü sağlama, yenilikçi, Ar-Ge yoğun ve katma değeri yüksek olma niteliklerine ayrı ayrı ya da birlikte sahip olan ve proje bazında Ekonomi Bakanlığı tarafından desteklenmesine karar verilen yatırımlar için;*

---

<sup>28</sup> 07/09/2016 tarihli ve 29824 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış ve Bakanlar Kuruluna yatırımların desteklenmesi konusunda kapsamlı belirleme yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulunun kullanacağı yetki çerçevesinde 2016 ve sonraki yıllar için vergi harcaması oluşabilecektir.

a)13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesine göre kurumlar vergisi oranını %100'e kadar indirimli uygulamaya ve yatırıma katkı oranını %200'ü geçmemek üzere belirlemeye veya yatırımın işletmeye geçmesinden itibaren 10 hesap dönemine kadar, yatırımdan elde edilen kazançla sınırlı olmak üzere kurumlar vergisi istisnası tanımaya,

b)31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 80 inci maddesinde yer alan gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlandırmaya,

c)Gümrük vergisi muaflığına,

ç)Yatırımın Hazine taşınmazı üzerinde yapılması hâlinde, belirlenecek yatırımcı lehine doğrudan, hasılat payı alınmaksızın, 49 yıl süreyle bedelsiz irtifak hakkı tesisi veya kullanma izni verilmesine ve yatırımın tamamlanması ve öngörülen istihdamın 5 yıl sağlanması şartıyla Hazine taşınmazının talep edilmesi hâlinde bedelsiz devredilmesine,

d)31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Kanunun ek 2 nci maddesinde yer alan prime esas kazanç alt sınırına bağlı kalınmaksızın 10 yıla kadar sigorta primi işveren hissesinin karşılanmasına,

e)İşletme döneminde yatırıma ilişkin enerji tüketim harcamalarının %50'sine kadarının en fazla 10 yıla kadar karşılanmasına,

f)Sabit yatırım tutarının finansmanında kullanılan yatırım kredisi için 10 yıla kadar faiz veya kâr payı desteği ya da hibe desteği sağlanmasına,

g)Yatırım için özel önem taşıyan belirlenen sayıda her bir nitelikli personel için 5 yılı geçmemek üzere, asgari ücretin aylık brüt tutarının 20 katına kadar ücret desteği verilmesine,

ğ)Yatırım tutarının %49'unu geçmemek üzere ve edinilen payların 10 yıl içerisinde halka arz veya yatırımcıya satış şartıyla yatırıma ortak olunmasına,

karar vermeye ve yukarıdaki desteklerden bir veya birden fazlasını uygulamaya yetkilidir.

(2)Birinci fıkra kapsamındaki destekler Ekonomi Bakanlığı bütçesinden karşılanır.

(3)Proje bazlı yatırım konusu ürüne, süresi ve miktarı Bakanlar Kurulunca belirlenecek alım garantisi verilebilir.

(4)Proje bazlı yatırımlara diğer kanunlarla getirilen izin, tahsis, ruhsat, lisans ve tesciller ile diğer kısıtlayıcı hükümler için Bakanlar Kurulu kararı ile istisna getirilebilir veya yatırımları hızlandırmak ve kolaylaştırmak amacıyla yasal ve idari süreçlerde düzenleme yapılabilir.

(5)Projenin gerekli kıldığı hâllerde Bakanlar Kurulu kararı ile her türlü altyapı yatırımının yapılması kararlaştırılabilir.

(6)Uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yatırımların belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirilmemesi hâlinde, birinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde yer alan indirimli kurumlar vergisi veya istisna uygulaması ile gelir vergisi stopajı teşviki nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte, diğer destekler ise 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde geri alınır.

*(7) Yatırımın devri hâlinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla belirtilen istisna, muafiyet ve desteklerden yararlanır.” Şeklinde düzenleme yapılmıştır.*

Ülkemizin uzun vadeli makroekonomik hedeflerine ulaşılmasını, dünya ticaretinden aldığı payın artırılmasını, enerji, hammadde ve arz güvenliğinin temin edilmesini, bilgi, teknoloji ve yenilik üretiminde söz sahibi ülkeler arasında yer almasını, Ar-Ge harcamalarının artırılmasını, tasarım ve markaya dayalı, katma değeri yüksek üretim yapısına geçişin hızlandırılmasını temin etmek üzere ihtiyaç duyulan yatırımların hızlıca hayata geçirilmesini teminen düzenleme yapılmıştır.

Öngörülen düzenleme ile vergisel düzenlemeler dahil bir çok konuda Bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir.

Bakanlar Kurulu Kararı ile desteklerin tamamından veya belli bir kısmından yararlanılması söz konusu olabilecektir.

Bakanlar Kurulunun yapacağı belirlemeler kapsamında 2016 yılı ve/veya sonraki yıllar için vergi harcaması oluşabilecektir.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### DEĞERLENDİRME

#### 4.1. Genel Değerlendirme

Standart vergi sisteminden (benchmark) sapmalar olarak bilinen vergi harcamasının tanımı konusunda ülkeler arasında belirli bir görüş birliği sağlanmış olmakla birlikte, her bir vergi istisnası, muafiyeti, indirim kalemleri ve bunların vergi harcaması kapsamına alınıp alınmaması yönünde gerek ülkemizde gerekse uluslararası alanda görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Dolayısıyla standart vergi sistemine ilişkin varsayımlara ve yorumlara göre vergi harcamaları ya da “benchmark” kabul edilecek hükümler değişebilmektedir. Bu noktadan hareketle bazı vergi istisnası, muafiyeti ve indirimleri vergi harcaması kapsamı dışında tutulabilmektedir.

Vergi harcamalarında asli iki unsur ön plana çıkmaktadır. Bunlardan birincisi belirli ekonomik ve sosyal amacın varlığı, ikincisi ise bu amaçları gerçekleştirmek üzere vazgeçilen gelirdir. Buna göre kamu harcamalarının doğrudan kullanımı yoluyla gerçekleştirilmek istenen sosyal ve ekonomik amaç, kamu harcamalarını finanse eden vergilerin tahsil edilmemesi şeklinde gerçekleştirilmektedir.

Bir ülkenin mevcut vergi kaynaklarının ne kadarından vergi topladığı, ne kadarını vergi dışı bıraktığı, vergi dışı bırakmış olduğu bir kaynağın vergilendirilmesi halinde ne kadar ek vergi tahsil edeceği, bütçe uygulamaları ve makroekonomik politikalar açısından önem arz etmektedir. Bu nedenle vergi harcamalarının neler olduğu, bu vergi harcamalarının maliyetinin ne kadar olduğunun bilinmesine yönelik çalışmalar yapılmaktadır. Birçok ülke vergi harcamalarını çeşitli şekillerde listelemektedir. Vergi harcamalarının tahmin

edilmesinde birçok yöntem olmakla birlikte esas olarak üç yöntem kullanılmaktadır. Bunlar sırasıyla vazgeçilen gelir yöntemi, kazanılan gelir yöntemi ve eşdeğer harcama yöntemidir.

Ülkemizde kanuni düzenleme olarak vergi harcaması tanımına uygun ifade ilk defa 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mevzuatımızda yerini almıştır.

Bu yasal düzenlemeden sonra 2006 yılından itibaren, 193 sayılı GVK, 5520 sayılı KVK, 3065 sayılı KDV Kanunu, 4760 sayılı ÖTV Kanunu ve diğer bazı kanunlarda yer alan istisna, muafiyet ve indirimlerden veri temin edilebilenlerden oluşturulan vergi harcamaları listesi her yıl bütçe eki olarak hazırlanıp açıklanmıştır.

Raporumuzda söz konusu kanunlar ile diğer bazı önemli kanun ve Bakanlar Kurulu Kararları ile düzenlenen vergi istisnalarından, muafiyet ve indirimlerinden, vergi iadelerinden vergi harcaması oldukları düşünülenler, ilgili kanun başlığı altında madde numaralarına göre sıralanmıştır. Ancak bazı düzenlemeler vergi harcaması niteliğinde olmasa da raporda yer verilmek suretiyle vergi harcaması olmama nedenleri belirtilmiştir.

Öte yandan birçok ülkede olduğu gibi bu çalışmamızda savunma ve askeri amaçlı vergi muafiyet ve istisnaları vergi harcaması kapsamına alınmamıştır. Vergi harcamasının hesaplanmasında, belirli ekonomik ve sosyal amacın varlığı, bu amaçları gerçekleştirmek üzere kanunen veya kanunun verdiği yetki çerçevesinde tahsil edilmeyen bir verginin olması ve bunun sonucunda belirli mükelleflere veya mükellef gruplarına, sektörler veya gelir gruplarına ayrıcalıklı uygulama niteliğinde olan vergi ödenmemesinin veya daha az vergi ödenmesinin sağlanması hususu dikkate alınarak, vazgeçilen gelir yöntemi benimsenerek belirleme yapılmıştır.

Bu koşullar olmakla birlikte eğer bir uygulama sadece belirli bir mükellef veya mükellef gruplarına, sektörler veya gelir gruplarına ilişkin olmayıp, genele

ilişkin yani tüm vatandaşlarımıza ilişkin bir düzenleme ise bu vergi harcaması olarak kabul edilmemiştir. Yine kar amacı gütmeyen, kamu hizmeti niteliği ağır olan kamu kurum ve kuruluşlarına veya bunlara eş değer özel kesim kurum ve kuruluşlarına ticari mahiyet arz etmeyen bedelsiz teslim ve hizmetler, vergi harcaması olarak kabul edilmemiştir.

Raporumuz ve eklerinde vergi harcaması çalışmalarında 2015 yılı gerçekleşme rakamları belirlenmiş, içinde bulunulan yıl ve gelecek üç yıl, 2015 yılı gerçekleşme rakamları dikkate alınarak, makro büyüklüklere göre vergi harcama tutarları tahmin edilmiştir.



## 4.2. Temel Ekonomik Göstergeler

Ekonomiye ilişkin temel makro veriler ile kamu mali dengelerinin 2015 dönemi gerçekleştirmeleri ile 2016-2019 hedef ve/veya tahmin bilgileri aşağıdaki tablolarda yer almaktadır.

**Tablo 4 1** 2015-2019 Dönemi Temel Makro Veriler

	2015	2016	2017	2018	2019
<b>BÜYÜME</b>					
GSYH Reel Büyümesi (%)	4	3,2	4,4	5	5
GSYH Nominal Büyümesi (%)	11,7	10,0	11,9	11,7	11,2
GSYH (Milyar TL)	1.953	2.148	2.404	2.686	2.987
GSYH (Milyar Dolar)	720	726	756	815	884
<b>FİYATLAR (%)</b>					
GSYH Deflatörü	7,5	6,6	7,2	6,4	5,9
TÜFE Yıl Sonu	8,8	7,5	6,5	5	5
TÜFE Yıllık Ortalama	7,67	7,78	6,97	5,57	5,04
Yİ-ÜFE Yıl Sonu	5,71	6,22	6,82	6,43	5,75
Yİ-ÜFE Yıllık Ortalama	5,28	3,85	7,64	5,96	5,55
Yeniden Değerleme Oranı	5,58	3,82	7,42	6,07	5,66
H. Petrol Fiyatı- Brent (Varil/\$)	52,5	43,3	50,7	53,5	55,6
<b>DIŞ TİCARET</b>					
İHRACAT (fob, Milyar Dolar)	143,8	143,1	153,3	170	193,1
İTHALAT (cif, Milyar Dolar)	207,2	198	214	236,9	261,8
İthalat / GSYH Büyüme Esnekliği (%)	0,33	0,53	0,93	0,96	0,94
İTHALAT (cif) (Milyar TL)	563,4	585,78	680,26	781,07	884,24
İHRACAT / İTHALAT (%)	69,4	72,3	71,6	71,8	73,7
DIŞ TİCARET DENGESİ (Milyar Dolar)	-63,4	-54,90	-60,70	-66,9	-68,73
İHRACAT / GSYH (%)	20	19,71	20,27	20,87	21,83
İTHALAT / GSYH (%)	28,8	27,27	28,30	29,08	29,61
DIŞ TİCARET DENGESİ / GSYH (%)	-8,8	-7,56	-8,03	-8,21	-7,77
DIŞ TİCARET HACMİ (Milyar Dolar)	351,1	341,10	367,30	406,92	454,92
DIŞ TİCARET HACMİ / GSYH (%)	48,8	47	48,6	49,9	51,4
CARİ DENGE (Milyar Dolar)	-32,2	-31,28	-32,00	-31,70	-31,2
CARİ DENGE / GSYH (%)	-4,5	-4,3	-4,2	-3,9	-3,5

Kaynak: TÜİK, OVP, TCMB, TİM, Maliye Bakanlığı

**Tablo 4 2** 2015- 2019 Dönemi Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi (Yıllık)

(Milyon TL)	2015	2016	2017	2018	2019
<b>Harcamalar</b>	<b>506,3</b>	<b>581,1</b>	<b>645,1</b>	<b>694,6</b>	<b>750,6</b>
<b>Faiz Hariç Harcamalar</b>	<b>453,3</b>	<b>529,6</b>	<b>587,6</b>	<b>632,6</b>	<b>678,1</b>
<b>Faiz Harcamaları</b>	<b>53</b>	<b>51,5</b>	<b>57,5</b>	<b>62</b>	<b>72,5</b>
<b>Gelirler</b>	<b>482,8</b>	<b>546,5</b>	<b>598,3</b>	<b>650,3</b>	<b>710,5</b>
<b>Genel Bütçe Gelirleri</b>	<b>464,2</b>	<b>526,4</b>	<b>577,8</b>	<b>628,5</b>	<b>687,5</b>
Vergi Gelirleri	407,8	450,0	511,1	567,0	624,2
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	19,7	23,6	17,1	15,0	15,4
Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelir.	1,2	1,4	1,5	1,6	1,7
Faizler, Paylar ve Cezalar	26,6	33,2	31,1	34,7	37,8
Sermaye Gelirleri	7,9	16,8	15,4	9,8	7,9
Alacaklardan Tahsilatlar	1,0	1,5	1,7	0,4	0,5
<b>Özel Bütçe İdarelerin Öz Gelirleri</b>	18,6	20,1	20,5	21,8	23,0
<b>Düzen. ve Denet. Kurumların Gelirleri</b>					
<b>Bütçe Dengesi</b>	-23,5	-34,6	-46,9	-44,3	-40,1
<b>Faiz Dışı Fazla</b>	29,5	16,9	10,6	17,7	32,4

Kaynak: Maliye Bakanlığı

**Tablo 4 3** 2015-2019 Dönemi Vergi Gelirleri

<b>MERKEZİ YÖNETİM VERGİ GELİRLERİ</b>					
(Milyon TL)	2015	2016 T.	2017 T.	2018 T.	2019 T.
<b>I- VERGİ GELİRLERİ</b>	<b>407.818</b>	<b>449.979</b>	<b>511.085</b>	<b>567.020</b>	<b>624.216</b>
<b>GELİR, KAR VE SER. KAZANÇ. ÜZ. AL. VER.</b>	<b>119.144</b>	<b>137.157</b>	<b>155.063</b>	<b>172.057</b>	<b>188.421</b>
<b>1.GELİR VERGİSİ</b>	<b>85.756</b>	<b>96.476</b>	<b>108.905</b>	<b>120.547</b>	<b>131.198</b>
-Beyana Dayanan Gelir Vergisi	3.672	4.274	4.702	5.263	5.879
-Basit Usulde Gelir Vergisi	356	360	156	174	195
-Gelir Vergisi Tevkifatı	79.920	89.870	101.841	112.645	122.383
-Geçici Gelir Vergisi	1.808	1.972	2.207	2.465	2.741
<b>2. KURUMLAR VERGİSİ</b>	<b>33.388</b>	<b>40.682</b>	<b>46.158</b>	<b>51.510</b>	<b>57.223</b>
-Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi	432	372	909	958	1.012
-Kurumlar Vergisi Tevkifatı	251	209	234	262	291
-Geçici Kurumlar Vergisi	32.705	40.100	45.015	50.290	55.920
<b>MÜLKİYET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER</b>	<b>9.384</b>	<b>10.577</b>	<b>11.950</b>	<b>13.235</b>	<b>14.804</b>
<b>3.VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ</b>	<b>435</b>	<b>582</b>	<b>652</b>	<b>728</b>	<b>810</b>
<b>4. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ</b>	<b>8.949</b>	<b>9.995</b>	<b>11.298</b>	<b>12.507</b>	<b>13.995</b>
<b>DAHİLDE ALINAN MAL VE HİZMET VERGİLERİ</b>	<b>167.092</b>	<b>186.626</b>	<b>212.280</b>	<b>230.774</b>	<b>250.070</b>
<b>5. DAHİLDE ALINAN KDV</b>	<b>46.424</b>	<b>49.646</b>	<b>57.072</b>	<b>63.703</b>	<b>70.778</b>
<b>6. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ</b>	<b>105.923</b>	<b>120.061</b>	<b>136.355</b>	<b>146.280</b>	<b>156.731</b>
-Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin ÖTV	50.830	56.280	65.623	70.487	75.998
-Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin ÖTV	17.027	18.186	19.774	21.039	22.281
-Kolalı Gazoz, Alkollü İç. ve Tüt. Mamül.İlişkin ÖTV	34.111	40.988	45.670	48.679	51.549
. Alkollü İçkiler	6.797	7.530	8.688	9.268	9.808
. Tütün Mamülleri	26.969	33.099	36.597	39.002	41.307
. Kolalı Gazozlar	345	359	385	410	434
-Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallara İlişkin ÖTV	3.956	4.607	5.289	6.074	6.903
-6111 S.K. Tahsil Olunan Özel Tüketim Vergisi	0	0	0	0	0
<b>7. BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ</b>	<b>9.172</b>	<b>11.274</b>	<b>13.027</b>	<b>14.775</b>	<b>16.342</b>
<b>8. ŞANS OYUNLARI VERGİSİ</b>	<b>842</b>	<b>919</b>	<b>1.029</b>	<b>1.149</b>	<b>1.278</b>
<b>9. ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ</b>	<b>4.732</b>	<b>4.725</b>	<b>4.796</b>	<b>4.868</b>	<b>4.941</b>
<b>ULUSLARARASI TİC. VE MUAM. AL. VERGİLER</b>	<b>83.166</b>	<b>84.812</b>	<b>96.765</b>	<b>111.692</b>	<b>127.193</b>
<b>10. GÜMRÜK VERGİLERİ</b>	<b>8.280</b>	<b>9.176</b>	<b>12.600</b>	<b>14.569</b>	<b>16.647</b>
<b>11. İTHALATTA ALINAN KATMA DEĞER VERGİSİ</b>	<b>74.646</b>	<b>75.246</b>	<b>83.716</b>	<b>96.602</b>	<b>109.951</b>
<b>12. DİĞER DİŞ TİCARET GELİRLERİ</b>	<b>240</b>	<b>390</b>	<b>450</b>	<b>520</b>	<b>595</b>
<b>13. DAMGA VERGİSİ</b>	<b>12.045</b>	<b>13.472</b>	<b>15.194</b>	<b>17.019</b>	<b>18.948</b>
<b>14. HARÇLAR</b>	<b>16.985</b>	<b>17.334</b>	<b>19.831</b>	<b>22.241</b>	<b>24.778</b>
<b>15. BAŞKA YERDE SINIFLANDIRILMAYAN DİĞER VERGİLER</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>

Kaynak: Maliye Bakanlığı

### 4.3. Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa Eklenen Vergi Harcaması Tahminleri

Vergi harcaması tahminleri, 2007 yılında kamuoyuna açıklanan Vergi Harcamaları Raporunun eki liste kapsamında yayınlanmıştır. Bu raporda oluşturulan metodoloji kullanılarak tahmin edilen vergi harcaması kalemlerinin tutarları yıllar itibarıyla nominal makro büyüklüklere göre artırılmıştır. Her yıl listeye eklenen yeni vergi harcaması niteliğindeki uygulama için bir önceki yıl gerçekleşme tutarları tespit edilmeye çalışılmış, sonraki yıllar aynı şekilde makro büyüklüklerdeki değişikliklere paralel olarak tahminler yapılmıştır.

2007 yılı raporu baz alınarak ve yıllar itibarıyla makroekonomik büyüklüklere göre tahmin edilen 2015 ve 2016 yıllarına ilişkin vergi harcamaları aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

**Tablo 4 4** 2015-2016 Dönemi Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa Eklenen Vergi Harcaması Tahminleri

<b>KANUN ADI (Milyon TL)</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
GELİR VERGİSİ KANUNU	18.097	20.494
KURUMLAR VERGİSİ KANUNU	4.131	4.448
KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU	1.805	2.280
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU	463	525
DİĞER KANUNLAR	1.616	2.215
<b>TOPLAM</b>	<b>26.113</b>	<b>29.963</b>

**Tablo 4 5** 2015-2016 Dönemi Vergi Harcaması Tahminlerinin GSYH'ye Oranı (%)

<b>KANUN ADI / YILLAR</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
GELİR VERGİSİ KANUNU	0,93	0,95
KURUMLAR VERGİSİ KANUNU	0,21	0,21
KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU	0,09	0,11
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU	0,02	0,02
DİĞER KANUNLAR	0,08	0,1
<b>TOPLAM</b>	<b>1,34</b>	<b>1,39</b>

**Tablo 4 6** 2015-2016 Dönemi Vergi Harcaması Tahminlerinin Genel Bütçe Vergi Gelirlerine Oranı (%)

<b>KANUN ADI / YILLAR</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
GELİR VERGİSİ KANUNU	4,44	4,55
KURUMLAR VERGİSİ KANUNU	1,01	0,99
KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU	0,44	0,51
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU	0,11	0,12
DİĞER KANUNLAR	0,40	0,49
<b>TOPLAM</b>	<b>6,40</b>	<b>6,66</b>

Vergi harcaması tutarları 2016 dönemi için her bir yıl nominal makro büyüklüklerdeki artışa bağlı olarak artırılmış olduğundan, genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı da artış göstermiştir. Vergi harcaması tahminlerin merkezi yönetim bütçe giderlerine oranı ise aşağıdaki gibidir.

**Tablo 4 7** 2015-2016 Dönemi Vergi Harcaması Tahminlerinin Merkezi Yönetim Bütçe Giderlerine Oranı (%)

<b>KANUN ADI / YILLAR</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
GELİR VERGİSİ KANUNU	3,58	3,59
KURUMLAR VERGİSİ KANUNU	0,82	0,78
KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU	0,36	0,40
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU	0,09	0,09
DİĞER KANUNLAR	0,32	0,39
<b>TOPLAM</b>	<b>5,16</b>	<b>5,25</b>

Vergi harcaması tahminlerinin 2015 yılı için gerçekleşen ve 2016 yılı için tahmin edilen merkezi yönetim bütçe giderlerine oranı, değişen oranlarda artış eğilimi göstermektedir. İlgili yıl merkezi yönetim bütçe kanunlarına eklenen vergi harcaması sayısı aşağıdaki gibidir.

**Tablo 4 8** 2015-2016 Dönemi Vergi Harcaması Tahmin Edilen Kalem Sayısı

<b>KANUN ADI / YILLAR</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
GELİR VERGİSİ KANUNU	58	58
KURUMLAR VERGİSİ KANUNU	28	28
KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU	17	17
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU	11	11
DİĞER KANUNLAR	13	15
<b>TOPLAM</b>	<b>127</b>	<b>130</b>

Vergi kanunları, kanun hükmünde kararnameler ile ilgili kanunların vergi düzenlemeleri nedeniyle, 2015 yılı için 127 adet, 2016 yılı için ise toplam 130 kalem düzenleme vergi harcaması olarak belirlenmiş ve 2016 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa eklenmiştir. 2017 ve 2018 yılları 2016 yılı için yapılan tespitlere göre tahmin edildiğinden, vergi harcaması kalemi sayısında değişiklik olmamıştır.

#### 4.4. Vergi Harcaması Çalışması Sonucunda Yapılan Tespitler

Bu raporda belirlenen metodoloji kapsamında, ana vergi kanunları olan 193 sayılı GVK, 5520 sayılı KVK, 3065 sayılı KDV Kanunu ve 4760 sayılı ÖTV Kanunu ile ilgili diğer önemli kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde yapılan düzenlemelere göre, vergi harcaması olarak değerlendirilen uygulamalara raporumuz içeriğinde ve ekinde yer verilmiş ve buna göre 2015 yılı gerçekleşme rakamları tespit edilmeye çalışılmıştır.

Yapılan çalışmalarda, veri gizliliği ve güvenliğini sağlamak ve vergi mahremiyeti esaslarına uyulmak koşuluyla, Gelir İdaresi Başkanlığı başta olmak üzere, Dışişleri Bakanlığı, Ekonomi Bakanlığı, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Ulaştırma, Denizcilik Ve Haberleşme Bakanlığı, Gençlik ve Spor Bakanlığı, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, Adalet Bakanlığı Ceza İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumu, İçişleri Bakanlığı Dernekler Dairesi Başkanlığı, Hazine Müsteşarlığı, TÜİK, Sosyal Güvenlik Kurumu, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Sermaye Piyasası Kurumu, Yüksek Seçim Kurumu, Ordu Yardımlaşma Kurumu, Türkiye Bankalar Birliği, Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Kredi ve Kefalet Kooperatifleri Birlikleri Merkez Birliği, Türkiye Sigorta Reasürans ve Emeklilik Şirketleri Birliği, T.C. Ziraat Bankası A.Ş., T. Halkbankası A.Ş., Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O, Ziraat Bankası A.Ş. ile T. Halk Bankası A.Ş. Emekli ve Yardım Sandığı Vakfı, Türkiye İş Bankası A.Ş. Mensupları Emekli Sandığı Vakfı, Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O. Memur ve Hizmetlileri Emekli ve Sağlık Yardım Sandığı Vakfı, Türkiye Odalar Borsalar ve Birlik Personeli Sigorta ve Emekli Sandığı Vakfı ve Akbank T.A.Ş. Mensupları Tekaüt Sandığı Vakfı, Türkiye Jokey Kulübü, Spor Toto Teşkilat Başkanlığı, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Kredi Garanti Fonu, Türk Hava Kurumu gibi Bakanlık, kurum ve kuruluşlardan resmi yazıyla bilgi talep edilmiştir. Talep edilen ve gelen bilgiler toplulaştırılmış bilgi ve rakamlar olup, kişisel bilgi talebi istenmemiş, gelmemiş ve kullanılmamıştır.

Diğer taraftan ilgili kurum ve kuruluşlardan veri istenmekle birlikte, gelen verinin teyidi ve yine ilave bilgiye ulaşmak amacıyla kamuoyuyla paylaşılmış olan, ilgili Bakanlıkların, Sermaye Piyasası Kurumu, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, Borsa İstanbul A.Ş., Türkiye Bankalar Birliği, TÜİK, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu gibi kurum ve kuruluşların, birçok özel sektör birlikleri ve derneklerinin

sektör raporları, faaliyet raporları, istatistiki bilgileri, çalışma ve araştırma raporları, vb. incelenmiş, araştırılmış ve temin edilen bilgiler çalışmalarda kullanılmıştır.

Bu çalışmalarımız neticesinde aşağıdaki tabloda da belirtildiği üzere toplam 142 kalem vergi harcaması olarak değerlendirilmiştir.

**Tablo 4 9** 2015 Dönemi Yeni Belirlemeye Göre Vergi Harcaması Kalemi Sayısı

<b>KANUN ADI/YIL</b>	<b>2015</b>
GELİR VERGİSİ KANUNU	57
KURUMLAR VERGİSİ KANUNU	33
KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU	34
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU	18
<b>TOPLAM</b>	<b>142</b>

Her bir vergi türü itibarıyla vergi harcaması olduğu belirlenen kalemlerin, vergi harcamaları tutarının tespitinde ideal olan hesaplama metodolojisi açıklanmıştır. Ancak elde edilebilen verilerin kalitesi ve kullanılabilirliği konusunda yaşanan sıkıntılar nedeniyle, bazı harcama kalemlerinin tutarının hesaplanmasında ideal hesaplama yöntemi kullanılmadığından, uygulanabilir en iyi hesaplama yönteminin kullanılması benimsenmiştir.

Örneğin GVK' da tanımlı olan bir vergi harcaması kaleminin tutarının hesaplanmasında, mükellef bazlı dikkate alındığında bir kişinin hangi dilimden ve orandan vergilendirileceği rahatlıkla belirlenebilirken, toplulaştırılmış beyanname bilgilerinde bunu belirlemek mümkün olamamaktadır. Bu gibi durumlarda artan oranlı gelir vergisi tarifesi yerine efektif vergi oranı kullanılmıştır.

Yine beyana konu olmayan kazanç ve iratların bazısı için tevkif usulüyle vergilendirme nihai vergi olmaktadır. Bunlar için vergi harcaması tutarı belirlenirken, yapılan tevkifat tutarından ödemenin brüt tutarına ulaşılmıştır. Buradan gelirin niteliği, konu, sektör,



kapsam gibi kriterlere göre varsayımsal olarak belirlenen gider tutarı ve buna göre oluşan bir kar payı dikkate alınarak, bu kar payı kazanç ve irat kabul edilmiş ve bunun üzerinden efektif orana göre hesaplanan gelir vergisinden, tevkifat usulüyle kesilen vergi mahsup edilmek suretiyle vergi harcaması tutarı belirlenmiştir.

Diğer taraftan kurumlar vergisinde, yurt dışı istisna kazançlar için beyanname bilgilerinde mahsup edilecek bir vergi beyan edilmemiş olsa bile, istisna kazanç için vergi harcaması tutarı belirlenirken yurt dışında bu kazançla ilişkin belirli bir tutarda vergi ödendiği kabul edilmiş ve hesaplanan kurumlar vergisinden bu mahsup edilmiştir.

Yine örneğin katma değer vergisinde, teslim ve hizmet bedeline uygulanacak oran işlem bazında belirlenemiyorsa, bunlar için efektif vergi oranı kullanılmıştır. Diğer taraftan kısmi istisna olarak değerlendirilen istisnalarda, işlemin niteliği gereği yüklenilecek KDV var ve bu birebir tespit edilemiyorsa, vergi harcaması tutarının belirlenmesinde teslim ve hizmet tutarına uygulanan efektif vergi oranına göre hesaplanan KDV'den yüklenimlerin düşülmesi yerine, teslim ve hizmet tutarı üzerinden, işlemin niteliği, yapıldığı sektör, hacmi gibi kriterler dikkate alınarak, varsayımsal olarak belirlenen brüt kar tutarına işlemin tabi olduğu oran veya efektif vergi oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan tutar vergi harcaması olarak kabul edilmiştir.

Buna göre yapılan çalışma ve değerlendirmeler sonucunda ana vergi kanunları ve kararnamele ilgili kanunlar uyarınca tespit edilebilen vergi harcaması tutarları aşağıdaki gibi olmuştur.

**Tablo 4 10** 2015-2019 Dönemi Yeni Belirlemeye Göre Vergi Harcaması Gerçekleşmesi ve Tahminleri

<b>KANUN ADI / YILLAR (Milyon TL)</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>
GELİR VERGİSİ	30.353	33.699	37.714	42.134	46.851
KURUMLAR VERGİSİ	12.298	13.529	15.110	16.881	18.771
KATMA DEĞER VERGİSİ	16.865	20.992	23.493	26.247	29.185
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	10.980	12.444	14.711	16.504	17.879
MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ	534	588	658	735	817
BANKA VE SİGORTA M. V.	8.521	9.374	10.491	11.721	13.033
ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ	31	34	38	42	47
<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>79.582</b>	<b>90.660</b>	<b>102.216</b>	<b>114.264</b>	<b>126.584</b>

Raporda ve raporun 1 nolu eki tabloda diğer kanunlar şeklinde belirtilen vergi harcaması kalemleri ilgili ana kanunlar içerisinde hesaplanmıştır. Hesaplama da 2015 yılı için yapılan çalışma ve değerlendirmeler sonucunda tespit edilebilen vergi harcaması tutarları, yani gerçekleşme rakamları kullanılmış, 2016-2019 yılları ise 2015 gerçekleşme rakamları nominal GSYH artışı oranında artırılarak belirlenmiştir.

Vergi harcaması gerçekleşme ve tahminlerinin GSYH'ye oranları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

**Tablo 4 11** 2015-2019 Dönemi Yeni Belirlemeye Göre Vergi Harcaması Gerçekleşmesi ve Tahminlerinin GSYH'ye Oranı (%)

KANUN ADI / YILLAR	2015	2016	2017	2018	2019
GELİR VERGİSİ	1,55	1,57	1,57	1,57	1,57
KURUMLAR VERGİSİ	0,63	0,63	0,63	0,63	0,63
KATMA DEĞER VERGİSİ	0,86	0,98	0,98	0,98	0,98
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	0,56	0,58	0,61	0,61	0,60
MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03
BANKA VE SİGORTA M. V.	0,44	0,44	0,44	0,44	0,44
ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ	0,002	0,002	0,002	0,002	0,002
<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>4,08</b>	<b>4,22</b>	<b>4,25</b>	<b>4,25</b>	<b>4,24</b>

2015 yılı toplam vergi harcamasının tespit edilebilen gerçekleşme rakamlarının GSYH oranı % 4,08 olmaktadır. Vergi harcaması tutarları, nominal GSYH'nin artış oranına paralel olarak artırılmıştır. Bu dönemde bilinen bir uygulama değişikliği olmadığı sürece ilgili harcama tahminlerinin 2016-2019 yılları için GSYH'ye oranında değişiklik olmayacaktır.

Vergi harcaması gerçekleşme ve tahminlerinin genel bütçe vergi gelirlerine oranı ise aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

**Tablo 4 12** 2015-2019 Dönemi Yeni Belirlemeye Göre Vergi Harcaması Gerçekleşmesi ve Tahminlerinin Vergi Gelirlerine Oranı (%)

<b>KANUN ADI / YILLAR</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>
GELİR VERGİSİ	7,44	7,49	7,38	7,43	7,51
KURUMLAR VERGİSİ	3,02	3,01	2,96	2,98	3,01
KATMA DEĞER VERGİSİ	4,14	4,67	4,60	4,63	4,68
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	2,69	2,77	2,88	2,91	2,86
MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ	0,13	0,13	0,13	0,13	0,13
BANKA VE SİGORTA M. V.	2,09	2,08	2,05	2,07	2,09
ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>19,51</b>	<b>20,15</b>	<b>20,00</b>	<b>20,15</b>	<b>20,28</b>

2015 yılı toplam vergi harcamasının tespit edilebilen gerçekleşme rakamlarının genel bütçe vergi gelirlerine oranı %19,5'e ulaşmaktadır. Vergi harcaması tutarları sonraki yıllar için nominal makro büyüklüklerdeki artışa bağlı olarak artırılmış olduğundan, 2016-2019 döneminde genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı da söz konusu yıllar için artış göstermiştir.

2015 yılı vergi harcaması gerçekleşme tutarlarının, aynı yıl aynı vergi türü itibarıyla tahsil edilen tutarlara oranı ise aşağıdaki gibidir.

**Tablo 4 13** 2015 Yılı Vergi Harcaması Gerçekleşmesinin Aynı Vergi Türünden Tahsilata Oranı

<b>KANUN ADI</b>	<b>Vergi Harcaması Tutarı (Gerçekleşme) Milyon TL</b>	<b>Vergi Tahsilat Tutarı (Gerçekleşme) Milyon TL</b>	<b>Vergi Harcaması / Tahsilat (%)</b>
GELİR VERGİSİ	30.353	85.756	35,40
KURUMLAR VERGİSİ	12.298	33.388	36,83
KATMA DEĞER VERGİSİ	16.865	121.070	13,93
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	10.980	105.923	10,37
MOTORLU TAŞITLAR VER.	534	8.949	5,97
BANKA VE SİGORTA M. V.	8.521	9.172	92,91
ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ	31	4.732	0,65
<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>79.582</b>	<b>368.989</b>	<b>21,57</b>

2015 yılı için aynı vergi türleri itibarıyla tahsil edilen toplam verginin % 21,57'si oranında vergi harcaması oluşmuştur. Tahsilata göre en yüksek oranda vergi harcamasının olduğu kalemler banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kurumlar vergisidir. Vergi harcamalarının toplam vergi tahsilatına oranı ise  $(79.582/407.818=)$  % 19,5'dir.

Vergi harcaması gerçekleşme ve tahminlerinin merkezi yönetim bütçe giderlerine oranı ise aşağıdaki gibidir.

**Tablo 4 14** 2015-2019 Dönemi Yeni Belirlemeye Göre Vergi Harcaması Gerçekleşmesi ve Tahmininin Bütçe Giderlerine Oranı(%)

<b>KANUN ADI / YILLAR (Milyon TL)</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>
GELİR VERGİSİ	6,00	5,80	5,85	6,07	6,24
KURUMLAR VERGİSİ	2,43	2,33	2,34	2,43	2,50
KATMA DEĞER VERGİSİ	3,33	3,61	3,64	3,78	3,89
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	2,17	2,14	2,28	2,38	2,38
MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ	0,11	0,10	0,10	0,11	0,11
BANKA VE SİGORTA M. V.	1,68	1,61	1,63	1,69	1,74
ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>15,72</b>	<b>15,60</b>	<b>15,84</b>	<b>16,45</b>	<b>16,86</b>

2015 yılı toplam vergi harcamasının tespit edilebilen gerçekleşme rakamlarının merkezi y6netim b6te giderleri içindeki payı %15,72'dir. Vergi harcaması tutarları sonraki yıllar için nominal makro b6y6kl6klerdeki artışa bağlı olarak artırılmış olduğundan, 2016-2019 d6neminde merkezi y6netim b6te giderleri içindeki payı da s6z konusu yıllar için artış g6stermiştir.

## SONUÇ

Vergi harcaması en geniş anlamda “Standart Vergi Sistemi” nden (benchmark) sapmalar olarak bilinmektedir. Standart vergi sistemine ilişkin varsayımlara ve yorumlara göre vergi harcamaları ya da benchmark kabul edilecek hükümler değişebilmektedir. Vergi harcamalarında asli iki unsur ön plana çıkmaktadır. Bunlardan birincisi belirli ekonomik ve sosyal amacın varlığı, ikincisi ise bu amaçları gerçekleştirmek üzere vazgeçilen gelirdir. Buna göre kamu harcamalarının doğrudan kullanımı yoluyla gerçekleştirilmek istenen sosyal ve ekonomik amaç, kamu harcamalarını finanse eden vergilerin tahsil edilmemesi şeklinde gerçekleştirilmektedir.

Bir ülkenin mevcut vergi kaynaklarının ne kadarından vergi topladığı, ne kadarını vergi dışı bıraktığı, vergi dışı kalan kısımlardan kimlerin yararlandığı, vergi dışı bırakmış olduğu bir kaynağın vergilendirilmesi halinde ne kadar ek vergi tahsil edeceği, uygulanan sosyo-ekonomik politikalar açısından önem arz etmektedir. Bu nedenle vergi harcamalarının neler olduğu, bu vergi harcamalarının maliyetinin ne kadar olduğunun bilinmesine yönelik çalışmalar yapılmaktadır. Ülkemizde kanuni düzenleme olarak vergi harcaması tanımına uygun ifade ilk defa 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mevzuatımızda yerini almıştır.

2007 yılında Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü tarafından kanunlarda yer alan vergi istisna, muafiyet ve indirimleri nedeniyle oluşacak vergi harcamalarının tahmin edilmesine yönelik olarak bir çalışma yapılmıştır. Aradan geçen dönem itibarıyla, ulusal ve uluslararası alanda vergi sistemleri ve mevzuatında meydana gelen değişiklikler, vergi harcaması konusunda yapılan çalışmalar, bilgiye daha rahat ulaşma ve veri temininde yaşanan kolaylıklar nedeniyle raporun güncellenmesi ve daha detaylı bir vergi harcaması raporu hazırlanması, vergi harcaması tutarlarının yeniden belirlenmesi ihtiyacı doğmuştur. Yapılan bu çalışmada bazı OECD ve Avrupa ülkeleri uygulamaları da dikkate alınarak, vergi ve diğer kanunlarda yer alan vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar vergi harcaması ya da standart vergi sisteminin bir parçası olup olmadığı yönünden inceleme, araştırma ve değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

Böylece, uygulanan maliye politikalarının şeffaflığı ve hesap verebilirliği artırılarak, karar alma sürecine katkıda bulunmanın yanı sıra, vergi sistemi ve vergi uygulamalarının daha etkin ve verimli bir şekilde değerlendirilmesine imkân sağlanması ve kamuoyunun bilgilendirilmesi hedeflenmiştir.

## KAYNAKÇA

- Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, 2005, Ankara: Gazi Kitabevi
- Bilici, Nurettin, *Kamu Maliyesi*, 2014, Ankara, Seçkin Yayıncılık
- Burman, E. L. *Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?*, 2003, National Tax Journal, 1-20
- Devlet Planlama Teşkilatı, *Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001 – 2005)*, 2000, Ankara, DPT Yayını.
- Devlet Planlama Teşkilatı, *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu.2007*, Ankara, DPT Yayını.
- Devlet Planlama Teşkilatı, *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 2000, Ankara, DPT Yayını
- Edizdoğan, Nihat, *Kamu Maliyesi*, 2013, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım
- Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, *Vergi Harcaması Raporu*, 2007 Ankara, GEP Yayını.
- Giray, Filiz, *Vergi Harcamaları*, 2002, Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi s. 29-40
- IMF, *Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How?*, 2014, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2014/wp1407.pdf>
- Kalkınma Bakanlığı, *Onuncu Kalkınma Planı*, 2013, Ankara, Kalkınma Bakanlığı Yayını.
- Kalkınma Bakanlığı, *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu. 2014*, Ankara, Kalkınma Bakanlığı Yayını.
- Kayalıdere, Gül ve Mastar Özcan, Pelin, *Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Analizi: Türkiye ve Bazı OECD Ülke Örnekleri*, 2012, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi s. 341-366
- Mcdonald, Hayal, *Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamalarının Etkinlik ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi*, 2010, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi, Doktora Tezi
- OECD, *Tax Expenditures in OECD Countries*, 2010
- Pedük, Türkben, *Vergi Harcamaları*, 2006, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık
- Köse, Serdar Murat, *Bir Kamu Harcaması Olarak Vergi Harcaması: Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi*, 2015, Ankara, Maliye Bakanlığı, Uzmanlık Tezi



T.C. Başbakanlık Resmi Gazete, (1953), 6183 sayılı *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, 28 Temmuz 1953 gün, 8469 sayı.

T.C. Başbakanlık Resmi Gazete, (1956), 6802 sayılı *Gider Vergileri Kanunu*, 23 Temmuz 1956 gün, 9362 sayı.

T.C. Başbakanlık Resmi Gazete, (1959), 7338 sayılı *Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu*, 15 Haziran 1959 gün, 10231 sayı.

T.C. Başbakanlık Resmi Gazete, (1961), 193 sayılı *Gelir Vergisi Kanunu*, 6 Ocak 1961 gün, 10700 sayı.

T.C. Başbakanlık Resmi Gazete, (1961), 213 sayılı *Vergi Usul Kanunu*, 10 Ocak 1961 gün, 10703 sayı.

T.C. Başbakanlık Resmi Gazete, (1963), 197 sayılı *Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu*, 23 Şubat 1963 gün, 11342 sayı.

T.C. Başbakanlık Resmi Gazete, (1964), 488 sayılı *Damga Vergisi Kanunu*, 11 Temmuz 1964 gün, 11751 sayı.

T.C. Başbakanlık Resmi Gazete, (1964), 492 sayılı *Harçlar Kanunu*, 17 Temmuz 1964 gün, 11756 sayı.

T.C. Başbakanlık Resmi Gazete, (1970), 1319 sayılı *Emlak Vergisi Kanunu*, 11 Ağustos 1970 gün, 13576 sayı.

T.C. Başbakanlık Resmi Gazete, (1981), 2464 sayılı *Belediye Gelirleri Kanunu*, 29 Mayıs 1981 gün, 17354 sayı.

T.C. Başbakanlık Resmi Gazete, (1982), *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*, 20 Ekim 1982 gün, 17844 sayı.

T.C. Başbakanlık Resmi Gazete, (1984), 3065 sayılı *Katma Değer Vergisi Kanunu*, 2 Kasım 1984 gün, 18563 sayı.

T.C. Başbakanlık Resmi Gazete, (1985), 3218 sayılı *Serbest Bölgeler Kanunu*, 15 Haziran 1985 gün, 18785 sayı.

T.C. Başbakanlık Resmi Gazete, (1999), 4490 sayılı *Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*, 21 Aralık 1999 gün, 23913 sayı.

T.C. Başbakanlık Resmi Gazete, (2001), 4691 sayılı *Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu*, 06 Temmuz 2001 gün, 24454 sayı.

T.C. Başbakanlık Resmi Gazete, (2002), 4760 sayılı *Özel Tüketim Vergisi Kanunu*, 12 Haziran 2002 gün, 24783 sayı.

T.C. Başbakanlık Resmi Gazete, (2006), 5520 sayılı *Kurumlar Vergisi Kanunu*, 21 Haziran 2006 gün, 26205 sayı.

T.C. Başbakanlık Resmi Gazete, (2008), 5746 sayılı *Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun*, 12 Mart 2008 gün, 26814 sayı.

World Bank, *Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending through the Tax System*, 2004,

<https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/15067/275830PAPER0Tax0expenditures.pdf?sequence=1>

# **EKLER**

# EK I-1 Gelir Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi

(Bin TL)

1- Gelir Vergisi Kanunu			Tahmin					Tahminin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019	
<b>GENEL TOPLAM</b>			<b>29.565.518</b>	<b>32.832.281</b>	<b>36.743.978</b>	<b>41.050.372</b>	<b>45.645.962</b>	
1	Madde 9	Vergiden muaf esnaf	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Yaklaşık
2	Madde 18	Serbest meslek kazançlarında istisna	19.877	21.867	24.473	27.341	30.402	İyi
3	Mükerrer Madde 18	PTT acentalarında kazanç istisnası	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	İyi
4	Madde 20	Eğitim öğretim işletmelerinde kazanç istisnası	3.652	4.017	4.496	5.023	5.585	Çok İyi
5	Mükerrer Madde 20	Genç girişimcilerde kazanç istisnası	Yeni uygulama	18.900	21.152	23.631	26.277	
6	Madde 21	Gayrimenkul sermaye iradı istisnası	675.932	743.600	832.214	929.749	1.033.835	İyi
7	Madde 22/1	Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin istisnası	10.176	11.194	12.528	13.997	15.564	İyi

(Bin TL)

1- Gelir Vergisi Kanunu			Tahmin					Tahminin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019	
8	Madde 22/2	75 inci maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (b) alt bendi ile aynı fıkranın (16) numaralı bendinin (c) alt bendi kapsamında yapılan ödemelerin gelir vergisinden istisna olması	Yeni uygulama	Yeni uygulama	Yeni uygulama	Yeni uygulama	Yeni uygulama	
9	Madde 22/3	Kar payı istisnası	1.918.906	2.111.011	2.362.576	2.639.470	2.934.959	İyi
10	Madde 23/1	Köylerde halı ve kilim dokuma faaliyetinde çalışanlar	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
11	Madde 23/2	GVK'dan muaf olan ve tevkifat yoluyla vergilendirilen çiftçilerin yanında çalışanlar	64.937	71.438	79.951	89.321	99.321	Yaklaşık
12	Madde 23/3	Yeraltı işletmelerinde çalışanlar	118.546	130.414	145.955	163.061	181.316	İyi
13	Madde 23/5	Köy bütçesinden maaş alanlar	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
14	Madde 23/6	Hizmetçi ücretleri	92.214	101.446	113.535	126.841	141.041	Yaklaşık
15	Madde 23/7	Sanat okulu ve ceza tutukevinde çalışanlar	2.969	3.266	3.656	4.084	4.541	Çok İyi

(Bin TL)

1- Gelir Vergisi Kanunu			Tahmin					Tahminin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019	
16	Madde 23/8	Hizmet erbabına ödenen yemek bedelleri	1.412.936	1.554.388	1.739.621	1.943.505	2.161.080	İyi
17	Madde 23/9	Aydınlatma ve barınma giderleri	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
18	Madde 23/10	Hizmet erbabının taşıma giderleri	566.136	622.813	697.033	778.725	865.903	İyi
19	Madde 23/12	Çırakların ücretleri	19.220	21.144	23.664	26.437	29.397	Çok İyi
20	Madde 23/14	Dar mükellef işverenlerden döviz olarak alınan ücretler	13.005	14.307	16.012	17.889	19.891	Yaklaşık
21	Madde 23/15	Amatör sporcu ücretleri	1.420	1.563	1.749	1.954	2.173	Yaklaşık
22	Madde 25/3	Emekli sandıkları ile Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde yer alan sandıklar tarafından verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar	467.995	514.847	576.200	643.731	715.797	Yaklaşık
23	Madde 25/5	Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar	24.642	27.109	30.340	33.896	37.690	Yaklaşık

(Bin TL)

1- Gelir Vergisi Kanunu			Tahmin					Tahminin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019	
24	Madde 25/9	Yardım sandıkları tarafından, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar	15.393	16.934	18.952	21.173	23.543	Yaklaşık
25	Madde 25/10	Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri ve bunlara toptan ödenen tazminat ve yardımlar	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
26	Madde 29/1	İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlar	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
27	Madde 29/2	Uçuş ve dalış tazminatları	272.960	300.286	336.071	375.458	417.491	Çok İyi
28	Madde 29/3	Amatör sporculara verilen ödül ve ikramiyeler	975	1.072	1.200	1.341	1.491	Çok İyi
29	Madde 29/4	Hakemlere ödenen ücretler	6.092	6.702	7.501	8.380	9.318	Çok İyi
30	Madde 30/1	Hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırılarda yapılan ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	

(Bin TL)

1- Gelir Vergisi Kanunu			Tahmin					Tahminin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019	
31	Madde 30/2	Hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırılarda yapılan serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
32	Madde 31	Engellilik indirimi	8.442	9.287	10.394	11.612	12.912	Çok İyi
33	Madde 32	Asgari geçim indirimi	17.256.048	18.983.585	21.245.821	23.735.832	26.393.058	Çok İyi
34	Madde 33	Yurt dışına hizmet veren işletmelerde indirim	Yeni uygulama	Yeni uygulama	Yeni uygulama	Yeni uygulama	Yeni uygulama	
35	Madde 63/1	Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler	114.029	125.444	140.393	156.847	174.406	Çok İyi
36	Madde 64	Diğer ücretler	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	
37	Madde 66/5	Ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlara ilişkin istisna	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
38	Mük. Madde 80	Değer artışı kazançları	149.089	164.015	183.560	205.073	228.031	İyi



(Bin TL)

1- Gelir Vergisi Kanunu			Tahmin					Tahminin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019	
39	Madde 86/1-a Zirai Kazanç	Toplama yapılmayan haller - Zirai kazanç	2.559.449	2.815.681	3.151.220	3.520.543	3.914.668	İyi
40	Madde 86/1-a MSİ	Toplama yapılmayan haller - MSİ	222.928	245.246	274.471	306.640	340.968	İyi
41	Madde 86/1-b	Toplama yapılmayan haller - Ücretler	499.936	549.986	615.527	687.666	764.651	İyi
42	Madde 86/1-c	Toplama yapılmayan haller - Ücretler, MSİ,GMSİ	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	İyi
43	Madde 86/1-d	Toplama yapılmayan haller - MSİ, GMSİ	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
44	Madde 86/2	Toplama yapılmayan haller - Dar Mükellefiyet	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
45	Madde 89/3	Diğer indirimler	106.497	117.159	131.121	146.488	162.887	Çok İyi
46	Madde 89/8	Sponsorluk harcaması indirimi	302	332	372	415	462	Çok İyi
47	Madde 89/9	Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları	698	768	Madde yürürlükten kaldırdı	Madde yürürlükten kaldırdı	Madde yürürlükten kaldırdı	Çok İyi

(Bin TL)

1- Gelir Vergisi Kanunu			Tahmin					Tahminin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019	
		tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi"						
48	Madde 89/12	Girişim sermayesi fonu	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Çok İyi
49	Madde 89/13	Madde metninde sayılan yurt dışı faaliyetlerden elde edilen kazanç indirimi	2.702	2.972	3.326	3.716	4.132	Çok İyi
50	Madde 89/14	Korumalı iş yeri indirimi	2	2	2	3	3	Çok İyi
51	Madde 89/15	Basit usulde elde edilen kazanç indirimi	Yeni uygulama	288.000	322.320	360.096	400.409	
52	Geçici Madde 67	Bazı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının vergilendirilmesi	2.236.733	2.460.657	2.753.889	3.076.645	3.421.075	Yaklaşık
53	Geçici Madde 68	Jokey, jokey yamakları ve bunların antrenörlerine ödenen ücretler	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	İyi
54	Geçici Madde 69	Yatırım indirimi	345.210	379.770	425.026	474.839	527.998	Çok İyi
55	Geçici Madde 72	Sporculara yapılan ücret ödemeleri	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
56	Geçici Madde 75	Hizmet erbabına AR-GE desteği	346.800	381.519	426.984	477.026	530.429	Çok İyi

(Bin TL)

1- Gelir Vergisi Kanunu			Tahmin					Tahminin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019	
57	Geçici Madde 76	Tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetleri	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
58	Geçici Madde 80	Yatırım Teşvik Belgesi gelir vergisi stopajı desteği	8.628	9.492	10.623	11.868	13.196	İyi
59	Geçici Madde 82	Bireysel katılım yatırımcısı desteği	41	45	51	57	63	İyi

(Bin TL)

2- Diğer Kanunlar			Tahmin					Tahminin Kalitesi
Sıra No:	Kanun Adı	Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019	
<b>GENEL TOPLAM</b>			<b>787.941</b>	<b>866.823</b>	<b>970.120</b>	<b>1.083.819</b>	<b>1.205.152</b>	
1	205 Sayılı Ordu Yardımlaşma Kurumu Kanunu	OYAK üyelerine yardım muafiyeti	129.739	142.727	159.736	178.457	198.435	İyi
2	205 Sayılı Ordu Yardımlaşma Kurumu Kanunu	OYAK üyelerine aidat muafiyeti	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	

(Bin TL)

2- Diğer Kanunlar			Tahmin					Tahminin Kalitesi
Sıra No:	Kanun Adı	Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019	
3	5746 Sayılı Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun	AR-GE personeli için gelir stopaj teşviği	GVK Geçici 75 kapsamında dikkate alınmıştır.	GVK Geçici 75 kapsamında dikkate alınmıştır.	GVK Geçici 75 kapsamında dikkate alınmıştır.	GVK Geçici 75 kapsamında dikkate alınmıştır.	GVK Geçici 75 kapsamında dikkate alınmıştır.	
4	4632 Sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf Ve Yatırım Sistemi Kanunu	Bireysel emeklilik sistemine aktarılan tutar istisnası	8.140	8.955	10.022	11.196	12.450	İyi
5	3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu	Serbest bölgeler için Gelir vergisi stopaj desteği	3.593	3.953	4.424	4.942	5.495	İyi
6	4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu	Bölgede çalışan AR-GE personeli için stopaj teşviği	277.510	305.292	341.673	381.718	424.451	İyi
7	4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu İle 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	Gemilerde ve yatlarda çalışan personel için stopaj teşviği	368.370	405.249	453.541	506.697	563.421	Yaklaşık

(Bin TL)

2- Diğer Kanunlar

2- Diğer Kanunlar			Tahmin					Tahminin Kalitesi
Sıra No:	Kanun Adı	Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019	
8	5225 Sayılı Kültür Yatırımlarını Ve Girişimlerini Teşvik Kanunu	Kültür yatırımlarının teşvik amacıyla gelir vergisi stopaj indirimi	588	647	724	809	900	Çok İyi

# EK I-2 Kurumlar Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi

(Bin TL)

1- Kurumlar Vergisi Kanunu			Tahmin					Tahminin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019	
<b>GENEL TOPLAM</b>			<b>10.122.293</b>	<b>11.135.656</b>	<b>12.431.693</b>	<b>13.888.688</b>	<b>15.443.526</b>	
1	4/1-b	Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen kuruluşlar (Vakıf hastaneleri)	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
2	4/1-ç	Kamu idare ve kuruluşları tarafından açılan sergiler, fuarlar ve panayırılar	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
3	4/1-d	Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait kreş ve konukevleri ile askerî kışlalardaki kantinler	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Yaklaşık
4	4/1-g	Toplu Konut İdaresi Başkanlığı	619.836	681.889	763.148	852.589	948.037	Çok İyi
5	4/1-ı	İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen işletmeler	836.912	920.697	1.030.415	1.151.179	1.280.054	Yaklaşık
6	4/1-i	Köyler veya köy birlikleri tarafından işletilen işletmeler	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
7	4/1-j	Spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler	8.434	9.279	10.384	11.601	12.900	Yaklaşık
8	4/1-k	Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere madde metninde sayılan kooperatifler	58.210	64.037	71.668	80.068	89.031	Yaklaşık

(Bin TL)

1- Kurumlar Vergisi Kanunu			Tahmin					Tahminin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019	
9	4/1-l	KOBİ'lere kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olan kurumlar (KGF)	1.097	1.206	1.350	1.509	1.677	İyi
10	4/1-m	Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	İyi
11	4/1-n	Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerine ait iktisadi işletmeler	72.827	80.118	89.665	100.174	111.389	Yaklaşık
12	4/1-ö	Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezleri	Yeni uygulama	Yeni uygulama	Yeni uygulama	Yeni uygulama	Yeni uygulama	
13	5/1-b	Yurtdışı iştirak kazançları	294.678	324.179	362.811	405.332	450.709	Çok İyi
14	5/1-c	Tam mükellef A.Ş.'lerin yurtdışı iştirak hisseleri satış karı	9.879	10.868	12.163	13.589	15.110	Çok İyi
15	5/1-ç	Halka açılmayı da teşvik etmek amacıyla emisyon primlerinin istisnası	735.469	809.098	905.517	1.011.643	1.124.897	Çok İyi
16	5/1-d	Portföy işletmeciliği kazancı	1.063.837	1.170.340	1.309.807	1.463.317	1.627.135	Çok İyi
17	5/1-e	Taşınmazlar ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnası	3.360.825	3.697.284	4.137.882	4.622.841	5.140.368	Çok İyi
18	5/1-f	Bankaların veya TMSF ye borçlu durumda olan kurumların satış kazancı	121.577	133.748	149.686	167.230	185.951	Çok İyi

(Bin TL)

1- Kurumlar Vergisi Kanunu			Tahmin					Tahminin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019	
19	5/1-g	Yurtdışı şube kazançları	27.340	30.077	33.661	37.606	41.816	Çok İyi
20	5/1-h	Yurtdışı inşaat onarma, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar	567.401	624.205	698.590	780.465	867.838	Çok İyi
21	5/1-ı	Eğitim ve öğretim kurumları ile rehabilitasyon merkezlerinin kazançları	60.457	66.509	74.435	83.159	92.468	Çok İyi
22	5/1-j	Her türlü taşınır ve taşınmaz malların kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar	Yeni uygulama	Yeni uygulama	Yeni uygulama	Yeni uygulama	Yeni uygulama	
23	5/1-k	Her türlü varlık ve hakların varlık kiralama şirketlerine satışı	Yeni uygulama	Yeni uygulama	Yeni uygulama	Yeni uygulama	Yeni uygulama	
24	5/A	Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesi	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Çok İyi
25	5/B	Sınai mülkiyet haklarında istisna	8.810	9.692	10.847	12.119	13.475	Çok İyi
26	10/1-a	Ar-ge indirimi	25.159	27.678	Madde Yürürlükten Kaldırdı.	Madde Yürürlükten Kaldırdı.	Madde Yürürlükten Kaldırdı.	Çok İyi
27	10/1-b	Sponsorluk harcamaları	15.317	16.850	18.858	21.069	23.427	Çok İyi



(Bin TL)

1- Kurumlar Vergisi Kanunu			Tahmin					Tahminin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019	
28	10/1-g	Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar	3.400	3.741	4.187	4.677	5.201	Çok İyi
29	10/1-ğ	Sağlık, eğitim ve diğer hizmetlere ilişkin indirim	21.886	24.077	26.947	30.105	33.475	Çok İyi
30	10/1-h	Korumalı işyeri indirimi	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3	Çok İyi
31	10/1-ı	Faiz indirimi	16.499	18.151	20.314	22.694	25.235	
32	32/A	İndirimli kurumlar vergisi desteği	2.174.681	2.392.393	2.677.490	2.991.291	3.326.167	Çok İyi
33	Geçici Madde 2	İktisadi işletme oluşturmeyan madde metninde sayılan özellikli durumlar	5.677	6.245	6.989	7.808	8.682	Çok İyi
34	Geçici Madde 4	Madde kapsamında indirimli kurumlar vergisi desteği	12.084	13.294	14.878	16.622	18.483	Çok İyi

2- Diğer Kanunlar			Tahmin (Bin TL)					Tahminin Kalitesi
Sıra No:	Kanun Adı	Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019	
<b>GENEL TOPLAM</b>			<b>2.175.537</b>	<b>2.393.335</b>	<b>2.678.544</b>	<b>2.992.469</b>	<b>3.327.476</b>	
1	6305 Sayılı Afet Sigortaları Kanunu	Doğal Afet Sigortaları Kurumu için kurumlar vergisi muafiyeti	77.991	85.798	96.023	107.277	119.286	Çok iyi
2	132 Sayılı Türk Standardları Enstitüsü Kuruluş Kanunu	Türk Standartları Enstitüsü için kurumlar vergisi muafiyeti	1.790	1.970	2.204	2.463	2.738	İyi
3	2813 Sayılı Bilgi Teknolojileri Ve İletişim Kurumunun Kurulmasına İlişkin Kanun	Bilgi Teknolojileri Kurumu kurumlar vergisi muafiyeti	85.201	93.731	104.901	117.195	130.315	İyi
4	205 Sayılı Ordu Yardımlaşma Kurumu Kanunu	OYAK için kurumlar vergisi muafiyeti	235.190	258.735	289.568	323.505	359.722	Çok İyi
5	4054 Sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun	Rekabet Kurumu kurumlar vergisi muafiyeti	2.120	2.332	2.610	2.916	3.243	İyi
6	4628 Sayılı Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun	EPDK için kurumlar vergisi muafiyeti	12.545	13.801	15.446	17.256	19.188	İyi
7	5894 Sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun	TFF için kurumlar vergisi muafiyeti	15.753	17.330	19.395	21.668	24.094	İyi
8	4457 Sayılı Türk Akreditasyon Kurumu Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun	Akreditasyon Kurumu için kurumlar vergisi muafiyeti	1.941	2.136	2.390	2.670	2.969	İyi

2- Diğer Kanunlar			Tahmin (Bin TL)					Tahminin Kalitesi
Sıra No:	Kanun Adı	Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019	
9	6569 Sayılı Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı Kurulması İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	TUSEB (TÜRKİYE SAĞLIK ENSTİTÜLERİ BAŞKANLIĞI) için kurumlar vergisi muafiyeti	Yeni uygulama	Yeni uygulama	Yeni uygulama	Yeni uygulama	Yeni uygulama	
10	6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu	Yatırım Tazmin Fonu için kurumlar vergisi muafiyeti	6.769	7.447	8.334	9.311	10.353	İyi
11	5746 Sayılı Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun	5746 sayılı Kanundaki AR-GE indirimi	630.306	693.407	776.039	866.991	964.050	Çok İyi
12	4632 Sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf Ve Yatırım Sistemi Kanunu	Bireysel emeklilik sistemine aktarılan tutar istisnası	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	İyi
13	3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu	Serbest bölge imalatçılar için kurumlar vergisi istisnası	477.839	525.677	588.321	657.272	730.854	Çok İyi
14	4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu	4691 sayılı kanundaki kazanç istisnası	278.407	306.279	342.778	382.952	425.823	Çok İyi
15	4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu İle 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	Gemi siciline kayıtlı gemiler ve yatlar için kazanç istisnası	349.684	384.692	430.535	480.993	534.840	Çok İyi

## EK I-3 Katma Değer Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi

(Bin TL)

1- Katma Değer Vergisi Kanunu			Tahmin					Tahminin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019	
<b>GENEL TOPLAM</b>			<b>16.809.691</b>	<b>20.931.543</b>	<b>23.425.913</b>	<b>26.171.430</b>	<b>29.101.322</b>	
1	13/a	Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri ve bu araçların tadil, onarım ve bakımına yönelik istisna	586.960	645.721	722.671	807.368	897.753	Çok İyi
2	13/b	Deniz ve hava taşıma araçlarına yönelik liman ve hava meydanlarındaki hizmetler	3.169.478	3.486.781	3.902.293	4.359.642	4.847.704	Çok İyi
3	13/c	Petrol ve kıymetli maden aramalarına yönelik istisna	327.195	359.951	402.846	450.059	500.444	Çok İyi
4	13/d	Teşvik belgeli yatırımlarda istisna	1.792.247	1.971.672	2.206.633	2.465.250	2.741.235	Çok İyi
5	13/e	Demiryolu ulaşım sisteminin geliştirilmesine yönelik istisna	996.186	1.095.917	1.226.515	1.370.262	1.523.663	Çok İyi
6	13/g	Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan malların, Başbakanlık merkez teşkilatına teslimi	590	649	726	812	902	Çok İyi
7	13/ğ	Tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik istisna	4.177	4.595	5.143	5.746	6.389	Çok İyi

(Bin TL)

1- Katma Değer Vergisi Kanunu			Tahmin					Tahminin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019	
8	13/ı	Tarım ve hayvancılık sektörünün geliştirilmesi ve desteklenmesi	0	2.439.000	2.729.651	3.049.566	3.390.965	Çok İyi
9	16-1/a	İthalat istisnası	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
10	17-2/d	Kültür ve tabiat varlıklarının korunmasına yönelik istisna	1.080	1.188	1.330	1.486	1.652	İyi
11	17-3/a	Askeri amaç taşıyan istisna	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
12	17-4/a	Vergiden muaf esnaf ile basit usulde vergilendirilen mükelleflere yönelik istisna	97.992	107.802	120.649	134.789	149.878	İyi
13	17-4/b	Vergiden muaf esnaf ve küçük çiftçiye yönelik istisna	950.205	1.045.331	1.169.902	1.307.014	1.453.334	İyi
14	17-4/d	İktisadi işletmelere dahil olmayan taşınmazların kiralanması	2.885.576	3.174.457	3.552.750	3.969.133	4.413.477	İyi
15	17-4/g	Külçe altın külçe gümüş teslimleri ve sermaye piyasası araçları ile hurda ve atıkların teslimleri	3.215.980	3.537.938	3.959.547	4.423.606	4.918.829	İyi
16	17-4/h	Zirai amaçlı teslim ve hizmetler	73	81	90	101	112	İyi
17	17-4/k	Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri	7.139	7.853	8.789	9.819	10.919	İyi

(Bin TL)

1- Katma Değer Vergisi Kanunu			Tahmin					Tahminin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019	
18	17-4/l	Banka alacaklarının etkin ve hızlı sağlanmasına yönelik istisna	9.063	9.970	11.159	12.466	13.862	Çok İyi
19	17-4/m	Fonun tahsilat etkinliğinin artırılmasına yönelik istisna	711	782	875	978	1.087	Çok İyi
20	17-4/n	Basın, Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğüne verilen haber hizmetleri	32	35	39	44	49	İyi
21	17-4/p	Hazinece yapılan taşınmazların teslim ve kiralanması ile TOKİ başkanlığınca yapılan arsa ve arazi teslimleri	109	120	134	150	167	İyi
22	17-4/r	Taşınmaz ve iştirak satış istisnası	2.044.287	2.248.945	2.516.947	2.811.933	3.126.729	Çok İyi
23	17-4/s	Engellilerin eğitim, meslekleri ve günlük yaşamlarında kullanmaları için üretilmiş araç gereçler	64.888	71.384	79.891	89.254	99.246	Çok İyi
24	17-4/ş	İpotekli konutlara ilişkin teslimler	462	509	569	636	707	Çok İyi
25	17-4/t	Lisanslı depoculuk faaliyetlerinin geliştirilmesi amacıyla borsada yapılan işlemler	1.128	1.241	1.389	1.552	1.726	Çok İyi
26	17-4/u	Kira sertifikasının geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması	20.162	22.181	24.824	27.733	30.838	Çok İyi

(Bin TL)

1- Katma Değer Vergisi Kanunu			Tahmin					Tahminin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019	
27	17-4/v	Sigorta tahkim komisyonu tarafından uyuşmazlık çözümüne ilişkin verilen hizmetler	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
28	17-4/y	Sat geri kirala işlemleri	81.990	90.198	100.947	112.778	125.403	İyi
29	17-4/z	AR-GE yenilik ve yazılım faaliyetlerine ilişkin istisna	120	132	148	165	183	Çok İyi
30	Geçici Madde 20	Teknoloji ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerindeki mükelleflere yönelik teşvik	36.750	40.429	45.247	50.550	56.209	İyi
31	Geçici Madde 28	2009 tarihinden önce ruhsat almış konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacağı konut teslimleri	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
32	Geçici Madde 29	Yap-işlet-devret projesi kapsamında gerçekleştirilecek projeler	325.759	358.371	401.077	448.084	498.247	Çok İyi
33	Geçici Madde 30	Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılacak olan yatırımlara yönelik teşvik	8.065	8.873	9.930	11.094	12.336	Çok İyi
34	Geçici Madde 31	Bireysel emeklilik sistemine aktarım amacıyla yapılacak olan taşınmaz ve iştirak hissesi	181.286	199.435	223.201	249.360	277.276	Çok İyi
35	Geçici Madde 33	Sosyal güvenlik kurumunun alacaklarının tahsilinin hızlandırılmasına yönelik KDV istisnası	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	

2- Diğer Kanunlar			Tahmin (Bin TL)					Tahminin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019	
<b>GENEL TOPLAM</b>			<b>54.829</b>	<b>60.318</b>	<b>67.506</b>	<b>75.418</b>	<b>83.861</b>	
1	6111 sayılı Kanun Geçici Madde 16	İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) kapsamında, İstanbul İl Özel İdaresine bağlı olarak faaliyet gösteren İstanbul Proje Koordinasyon birimine yapılacak teslim ve hizmetler, finansmanı yabancı devletler, uluslar arası kurum ve kuruluşlarca karşılanmak şartıyla 31/12/2020 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır.	54.829	60.318	67.506	75.418	83.861	Çok İyi



## EK I-4 Özel Tüketim Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	Tahmin (Bin TL)					Tahminin Kalitesi
			2015	2016	2017	2018	2019	
<b>GENEL TOPLAM</b>			<b>10.980.132</b>	<b>12.444.375</b>	<b>14.711.310</b>	<b>16.504.179</b>	<b>17.879.269</b>	
1	Madde 7 – 1/b	Petrol arama ve üretim faaliyetleri istisnası	74.329	81.771	91.515	102.241	113.687	Çok İyi
2	Madde 7 – 2	Engellilere yönelik araç alım istisnası	870.792	957.969	1.072.128	1.197.781	1.331.873	Çok İyi
3	Madde 7–3/a	Türk Hava Kurumu'nun hava taşıtı alım istisnası	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
4	Madde 7–3/b	Başbakanlık merkez teşkilatı araç alım istisnası	9.361	10.298	11.525	12.876	14.317	İyi
5	Madde 7–3/c	Petrol arama faaliyetlerinde kullanılacak araçlar için istisna	38	41	46	52	57	İyi
6	Madde 7/A	İhraç malı taşıyan araçların kullandığı akaryakıt	257.592	283.380	317.150	354.320	393.986	Çok İyi
7	Madde 8-1	Tecil-Terkin uygulaması (1/B Cetveli)	21.364	23.502	26.303	29.386	32.675	Çok İyi
8	Geçici Madde 5	Elektrik üretiminde kullanılacak olan fuel oil ve motorin için getirilen istisna	202.902	223.215	249.815	279.093	310.337	Çok İyi
9	Geçici Madde 7	Ticari amaçlı yolcu veya yük taşımacılığında kullanılan taşıtların yenilenmesine ilişkin istisna	Yeni uygulama	365.000	1.094.000	1.094.000	547.000	
10	Madde 12 BKK 2002/4482	Havayolu taşımacılığında kullanılan yakıtların ÖTV tutarlarına ilişkin istisna	3.344.591	3.679.424	4.117.894	4.600.511	5.115.538	Çok İyi

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	Tahmin (Bin TL)					Tahminin Kalitesi
			2015	2016	2017	2018	2019	
11	Madde 12 BKK 2003/5868	Denizyolu taşımacılığı istisnası	609.202	670.190	750.055	837.962	931.771	Çok İyi
12	Madde 12 BKK 2005/8704	Benzin üretiminde girdi olarak kullanılacak biyoetanol için getirilen istisna	105.248	115.784	129.582	144.769	160.976	Çok İyi
13	Madde 12 BKK 2006/10798	İhraç kaydıyla üretilen elektrikte girdi olarak kullanılan fuel oil için getirilen istisna	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
14	Madde 12 BKK 2008/14061	Etilen üretiminde girdi olarak kullanılan L.P.G için getirilen istisna	54.893	60.389	67.585	75.506	83.959	Çok İyi
15	Madde 12 BKK 2011/1435	Nafta, petrol koku ve petrol bitümeni gibi ürünlere ilişkin ÖTV istisnası	4.217.188	4.639.379	5.192.244	5.800.775	6.450.172	Yaklaşık
16	Madde 12 BKK 2013/5595	Biodizel harmanlanmasıyla üretilen motorin için getirilen istisna	211.072	232.203	259.874	290.331	322.834	Çok İyi
17	Madde 12 BKK 2014/6881	Aerosol üretiminde kullanılacak olan L.P.G için getirilen istisna	87.980	96.788	108.322	121.018	134.566	Çok İyi
18	ÖTV'den kaynaklı KDV kaybı	ÖTV'den kaynaklı KDV kaybı	913.582	1.005.043	1.223.271	1.563.559	1.935.519	Çok İyi

## EK I-5 Diğer vergi kanunlarındaki vergi harcamaları hükümleri

(Bin TL)

1- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi			Tahmin					Tahminin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019	
<b>GENEL TOPLAM</b>			<b>1.656.482</b>	<b>1.822.316</b>	<b>2.039.477</b>	<b>2.278.504</b>	<b>2.533.583</b>	
1	29/i	Emeklilik sözleşmeleri, hayat sigortaları ve sağlık sigortaları ile madde metninde sayılan diğer işlemler	814.685	896.245	1.003.049	1.120.606	1.246.058	İyi
2	29/j	Mükerrer sigorta ve retrosesyon işlemleri	89.244	98.178	109.878	122.755	136.498	İyi
3	29/k	Biçilmemiş veya toplanmamış her türlü tarım mahsulleri ile tarım hayvanları için akdolunan zirai sigortalar dolayısıyla alınan paralar	66.868	73.562	82.328	91.977	102.274	İyi
4	29/l	Nükleer rizikolarda sigorta	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
5	29/m	Esnaf ve sanatkarlar ile küçük ve orta ölçekli sanayi işletmelerine ilişkin işlemler	136.137	149.765	167.613	187.257	208.220	İyi
6	29/n	Mevduat toplamayan bankaların yatırım kredileri	25.897	28.490	31.885	35.622	39.610	İyi

(Bin TL)

1- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi			Tahmin					Tahminin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019	
7	29/p	Arbitraj işlemleri ve borsalarda yapılan vadeli işlemler	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
8	29/r	Kooperatifler aracılığı ile Başbakanlık Toplu Konut İdaresi ve bankalar tarafından açılan konut kredileri	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
9	29/t	Emeklilik, menkul kıymet, girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıkların para ve sermaye piyasası işlemleri	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
10	29/u	Bankalar, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri ve ipotek finansmanı kuruluşlarının kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibarî değerlerinin üzerinde elden çıkarılması sonucu kendi lehlerine kalan paralar	157.181	172.917	193.523	216.204	240.408	İyi
11	29/v	Gayrimenkul ve iştirak hisse satış işlemleri	56.777	62.461	69.904	78.097	86.840	İyi
12	29/y	Konut finansmanı kapsamında yapılan işlemler	309.693	340.697	381.297	425.986	473.675	İyi

(Bin TL)

1- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi			Tahmin					Tahminin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019	
13	29/z	Makine ve teçhizatın finansmanı kapsamında yapılan işlemler	Yeni uygulama	Yeni uygulama	Yeni uygulama	Yeni uygulama	Yeni uygulama	

2- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi ile ilgili diğer kanunlar			Tahmin (Bin TL)					Tahminin Kalitesi
Sıra No:	Kanun Adı	Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019	
<b>GENEL TOPLAM</b>			<b>6.864.716</b>	<b>7.551.956</b>	<b>8.451.908</b>	<b>9.442.472</b>	<b>10.499.556</b>	
1	İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim Ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ (İhracat: 2008/6)	İhracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
2	4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda Yer Alan Vergisel Teşvikler	Gemi siciline kaydedilecek gemilere ve yatlarla ilişkin işlemler	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
3	4749 Sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun	Devlet iç borçlanma senetleri	6.672.674	7.340.689	8.215.464	9.178.316	10.205.829	İyi

## 2- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi ile ilgili diğer kanunlar

Sıra No:	Kanun Adı	Açıklama	Tahmin (Bin TL)					Tahminin Kalitesi
			2015	2016	2017	2018	2019	
4	5569 Sayılı Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Malî Sektöre Olan Borçlarının Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun	KOBİ'ler çerçeve anlaşmaları ve sözleşmeleri	3.404	3.744	4.191	4.682	5.206	İyi
5	5411 Sayılı Bankacılık Kanunu	Varlık yönetim şirketlerinin yaptıkları işlemler	188.638	207.523	232.253	259.473	288.522	İyi

## 3- Damga Vergisi

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama
1	Madde 6	Pey akçesi, cayma tazminatı, ücret tevkifi, cezai şart gibi bir sözleşmenin müeyyidesi mahiyetinde olan taahhütlerden, başlı başına bir sözleşmeye konu olmadıkça damga vergisi alınmaz.
2	Madde 9	Bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisinden müstesnadır.
3	Madde 14	Birinci fıkraya göre azami tutardan vergi alınan mukavelenamelerin, diğer hükümlerinde değişiklik olmaksızın sadece bedelinin artması durumunda, artan bedele ilişkin bu hüküm uygulanmaz.
4	Ek Madde 1	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarına dayanılarak yapılacak ödemeler ile dostane çözüm bağlamında yapılacak ödemelere ilişkin olarak düzenlenecek kâğıtlar damga vergisinden istisnadır.
5	Ek Madde 2	1. İhracat ve ihracata ilişkin olduğunun tevsiki kaydıyla aşağıda sayılan işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlar (gümrük idarelerine verilen beyannameler dahil) damga vergisinden müstesnadır. a) İhracat karşılığı yapılacak ödemeler (ihracatın finansmanında kullanıldığına tevsiki kaydıyla prefinansman, Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu çerçevesinde yapılan ödemelere ilişkin taahhütnameler ile temliknameler ve Sosyal Güvenlik Kurumu prim borçları ile genel bütçeli idarelere olan borçların mahsubu dahil).
6		b) İhracattan doğan alacağın ihracatçı tarafından temliki

### 3- Damga Vergisi

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama
7		c) İhracat bağlantıları için düzenlenecek anlaşmalar
8		ç) Transit ticarete konu malın satın alınması ve satılması
9		d) Tedarik edildikleri şekliyle ihraç edilmek üzere mal alımı
10		e) 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 131 inci 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
11		f) Dahilde işleme izni kapsamında iznin geçerli olduğu süre içerisinde yapılan ithalat
12		g) Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında belgenin geçerli olduğu süre içerisinde yapılan ithalat veya yurtiçi alımlar
13		ğ) Gerçekleştirilen mamul ürün ihracatı karşılığı olarak bu ürünlerin üretiminde kullanılan girdilerin Toprak Mahsulleri Ofisinden veya Şeker Kurumunca tespit edilen şeker fabrikalarından alımı
14		<p>2. Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesine bağlanan aşağıda sayılan diğer döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemler nedeniyle, belgenin geçerlilik süresi içerisinde belgede yer alan tutarla sınırlı olmak kaydıyla, düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır.</p> <p>a) Kalkınma Bakanlığınca yayımlanan cari yıl yatırım programında yer alan yatırımlardan ve Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığının bu programda yer almayan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye çıkarılanların ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen ana yüklenici firmaların (alt yükleniciler hariç);</p> <p>i) Tam mükellef olması halinde, uluslararası ihalelerde tamamı üzerinden, yabancı para ile finanse edilenlerde ise yabancı paraya isabet eden oranda yapacakları teslim, hizmet ve faaliyetler ile tam mükellef imalatçı firmaların, bahse konu işte kullanılmak üzere bu işin yapımını yüklenen firmaya üreterek yapacakları mal ve malzeme ile hizmet satış ve teslimleri,</p> <p>ii) Dar mükellef olması halinde, söz konusu firmanın bu işte kullanacağı mal ve malzemeyi üreten tam mükellef imalatçı firmaların (iş taahhüt eden firmalar dahil) yapacakları satış ve teslimleri,</p> <p>iii) Tam ve dar mükellef firmaların ortaklığı halinde, tam mükellef firmaya kendi faaliyeti oranında, diğer firmaya ise (ii) alt bendi çerçevesinde tam mükellef firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,</p> <p>iv) Yukarıda belirtilen (i), (ii) ve (iii) alt bentleri çerçevesinde proje sahibi kamu kurumları ile bu projeleri üstlenen</p>

### 3- Damga Vergisi

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama
		firmalara proje süresince yapılacak teknik müşavirlik, mühendislik ve benzeri hizmet satışları.
15		b) i) Savunma Sanayii Müsteşarlığınca onaylanan savunma, güvenlik veya istihbarat alanları ile ilişkili projeleri üstlenmiş tam mükellef imalatçı firmalar ile savunma, güvenlik veya istihbarat alanlarında yapılacak araştırma ve geliştirme projelerini üstlenen tam mükellef imalatçı firmaların yapacakları satış ve teslimler ile bu satış ve teslimler sonrası doğan bakım ve onarım hizmetleri, ii) Savunma Sanayii Müsteşarlığınca savunma, güvenlik veya istihbarat alanları açısından önem arz ettiği belirtilen savunma, güvenlik ve istihbarata yönelik her türlü platform, sistem, yazılım, araç ve gereçlerini üreten tam mükellef imalatçı firmalar ile savunma, güvenlik veya istihbarat alanlarında yapılacak araştırma ve geliştirme projelerini üstlenen tam mükellef imalatçı firmaların ülkenin savunma, güvenlik veya istihbaratı ile ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına yapacakları satış ve teslimler ile bu satış ve teslimler sonrası doğan bakım ve onarım hizmetleri, iii) Bu bendin (i) ve (ii) alt bentlerinde belirtilen firmalara, tam mükellef imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri, iv) Bu bendin (i) ve (ii) alt bentlerinde belirtilen işleri yüklenen firmanın dar mükellef firma olması halinde, tam mükellef imalatçı firmaların bu firmaya üreterek yapacakları satış ve teslimleri.
16		c) Tam mükellef imalatçı firmaların, Ekonomi Bakanlığınca belirlenen yatırım malları listesinde belirtilen malları üreterek yapacakları satış ve teslimleri.
17		ç) Tam mükellef imalatçı firmaların, Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında monte edilmemiş haldeki aksam ve parçaları ithal edebilecek firmalara, ithal edebilecekleri bu aksam ve parçaları üreterek yapacakları satış ve teslimleri.
18		d) Yap-İşlet Modeli çerçevesinde yapılacak yatırım projelerini üstlenen tam mükellef firmaların yapacakları hizmet ve faaliyetleri.
19		e) Kamu kurum ve kuruluşları tarafından uluslararası ihaleye çıkarılmış yurtiçi veya yurtdışı münhasıran yük taşıma işlerini yüklenen tam mükellef firmaların bu faaliyetleri.
20		f) Uluslararası yük taşımacılığında döviz olarak kazanılan navlun bedellerinin yurda getirilmesi kaydıyla kara, deniz veya hava ulaştırma hizmet ve faaliyetleri.
21		g) Yurtdışına yönelik olarak gerçekleştirilecek müteahhitlik, müşavirlik, yazılım ve mühendislik hizmetleri.
22		ğ) Yabancı uyruklulara (diplomatik temsilcilikler ve mensupları dahil), turistlere veya yurtdışında çalışan Türk vatandaşlarına ülkemizde buldukları sürede, döviz karşılığı verilecek sağlık hizmetleri.



### 3- Damga Vergisi

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama
23		h) Turizm müesseseleri ile seyahat acentelerinin yurtiçindeki ve yurtdışındaki turizm faaliyetleri sırasında yaptıkları döviz karşılığı hizmet satışları
24		i) Bedelleri döviz olarak alınmak kaydıyla yurtdışında yerleşik firmalar adına gerçekleştirilen bakım ve onarım hizmetiyle, dış sefere çıkan Türk ve yabancı bayraklı gemi, uçak veya tırların bakımı ve onarımı, yenileme ve dönüşüm ile bakım, onarım, yenileme ve dönüşüm kapsamında gerçekleştirilen mal (yakıt ve madeni yağlar hariç) ve hizmet satışları.
25		i) Tam mükellef firmalarca, ihraç ürünlerimizin pazarlanması amacıyla yurtdışında mağaza açılması veya işletilmesi.
26		j) Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye çıkarılan maden havzalarından rödövens karşılığında maden çıkarımı ve işletmesiyle ilgili üretim faaliyetleri
27		k) Yurtiçinde yerleşik haber ajanslarınca, yurtdışındaki yayın organlarına görüntülü veya görüntüsüz haber satışları.
28		l) Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye çıkarılan ve Ekonomi Bakanlığı tarafından belirlenen yatırım malları, sınai mamuller ve yazılım hizmetlerine yönelik ihaleleri kazanan tam mükellef imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri
29		m) 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
30		n) 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 dahil) tarafından proje kapsamında verilen yapım ve teslim işlerini yüklenen firmaların (alt yükleniciler hariç); i) Tam mükellef olması halinde, bunların yapacakları teslim ve hizmetleri ile tam mükellef imalatçı firmaların bu firmalara üreterek yapacakları satış ve teslimleri, ii) Tam ve dar mükellef firmaların ortaklığı şeklinde olması halinde, tam mükellef firmanın ortaklığı oranında gerçekleştireceği teslim ve hizmetleri ile tam mükellef imalatçı firmaların bu firmalara üreterek yapacakları satış ve teslimleri
31		o) Kamu özel işbirliği kapsamında tesis yapımı ve yenilenmesi işlerini üstlenen tam mükellef firmaların yapacakları hizmet ve faaliyetleri.

### 3- Damga Vergisi

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama
32		3. Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi almak amacıyla proje formu ekinde verilecek taahhütnameler ile bu maddenin (2) numaralı fıkrasının (a), (b), (d), (e), (g), (j), (l) ve (o) bentlerinde sayılan işlem ve faaliyetlere ilişkin sözleşme safhasından önceki teminatlar ve ihale kararlarına belge aranmaksızın re'sen damga vergisi istisnası uygulanır.

### 4- Harçlar Kanunu

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama
1	Madde 13	a) Değeri 50 Yeni Türk Lirasını geçmeyen dava ve takipler (Ticari senetlere ait takipler hariç)
2		b) Vasi tayini ve azli, hakimin reddi talebinin kabulü ve hakimin istinkafına ait kararlar
3		c) Ayda 100 Yeni Türk Lirasını geçmeyen nafakalara ait dava ve takipler, "Birden fazla kişiler lehine nafakaya hükmedilmesine dair ilamlarda her kişi lehine hükmedilen miktar müstakil olarak nazara alınır.,
4		d) İcra ve iflas dairelerinin kusuru yüzünden yanlış yapılmış olan işlemlerin ıslahı ve iptaline dair tetkik mercileri kararlarıyla, bu iptal veya ıslah dolayısıyla yeniden yapılacak işlemler,
5		e) Ticaret sicilinde re'sen yapılan düzeltmeler,
6		f) İcra tetkik mercilerinin cezaya mütedair kararlarıyla bu kararların temyizi işlemleri.
7		g) İcra ve İflas Kanununun 270 nci maddesine göre yapılacak defter tutma işlemleri,
8		h) Yetkili makamların isteyecekleri ilam ve sair evrak suretleri,
9		i) Kamu adına C. savcılar tarafından Hukuk mahkemelerine açılan davalar ve kanun yolu başvuruları ile ceza mahkemelerinden verilen kararlara karşı kanun yolu başvuruları,
10		j) Genel Bütçeye dahil idarelerin bu Kanunun 1 ve 3 sayılı tarifelerine giren bütün işlemleri.

#### 4- Harçlar Kanunu

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama
11	Madde 14	Erler ve ihtiyaçları Devlet tarafından deruhde ve temin olunan onbaşı ve çavuşlar adliye işlemlerinden ötürü harçtan muaftırlar.
12	Madde 38	Pey akçesi, zamanı rücu, ücret tevkifi, cezai şart gibi bir akdin müeyyidesi kabilinden olan taahhütlerden, başlı başına bir akde konu olmayanlar. Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş muameleleriyle bu vakıflara yapılacak bağışlamalar
13	Madde 59	a) Genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köylerin iktisap edecekleri gayrimenkullerin vesair aynı hakların tescili, şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinleri
14		b) Kamu menfaatlerine yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleriyle bu dernek ve vakıflara ait tesislerin ve bu tesislerin sonradan iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinleri.
15		c) İlgililerin kusurları olmaksızın tapu ve kadastro idareleri tarafından yapılacak hataların tashihi,
16		d) Mahkemeler, icra ve iflas daireleri ve diğer resmi dairelerce istenecek kayıt ve belge suretleri,
17		e) Karşılıklı olmak şartıyla yabancı devletlerin diplomatik veya konsolosluk ihtiyaçları için iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri, şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinleri,
18		f) Arkeolojik araştırmalar için yapılan iktisaplar ile ilgili tescil, şerh ve terkinler (Bu istisna hükmünün uygulanması şartları Milli Eğitim Bakanlığının görüşü alınarak Maliye Bakanlığınca tespit ve Resmi Gazete ilk ilan olunur),
19		g) 7269 sayılı Kanuna göre yaptırılacak meskenlere, 4753 sayılı Kanuna göre yapılan iktisaplara ve 3202 sayılı Kanun uyarınca T. C. Ziraat Bankası kredilerinden istifade suretiyle yapılmış bulunan hayvan barınak yerlerine ilişkin tescil, şerh ve terkinler,
20		h) Deprem, su basması, yangın gibi tabii afetlerin vuku bulduğu bölgelerde (Bu bölgeler Maliye ve İmar ve İskan Bakanlıklarınca müştereken tespit olunur) bu afetlerin vuku bulduğu yılı izleyen yıldan itibaren en çok beş yıl içinde arsa üzerinde inşa veya binaya ilave suretiyle meydana getirilen binalar, bağımsız bölümler veya katlar için yapılan tescil, şerh ve terkinler,

#### 4- Harçlar Kanunu

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama
21		i) Tersane yapımı için Devlet Planlama Teşkilatınca verilmiş Teşvik Belgesini haiz tüzel kişilerce bu maksatla iktisap edilen gayrimenkuller ve bu yerlerde inşa veya binaya ilave suretiyle meydana getirilen binalar için yapılan tescil, şerh ve terkinler,
22		j) a, e ve f bentlerinde belirtilen şekilde iktisap olunan gayrimenkullerin herhangi bir şekilde başkalarına devir ve ferağı,
23		k) Beden Terbiyesi Teşkilatına dahil derneklerin münhasıran sporla uğraşmak üzere kurulan anonim şirketlere sermaye olarak koydukları gayrimenkuller ile bu şirketlere devrettikleri gayrimenkullerle ilgili devir ve iktisap işlemleri.
24		l) 2985 sayılı Toplu Konut Kanununa 10.5.1990 tarihli ve 3645 sayılı Kanunla eklenen ek 2 nci maddesi kapsamında kullanılacak kredilerle ilgili ipotekler ile bu konutların hak sahipleri adına tapuya tescili.
25		m) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının devir ve iktisabına ilişkin işlemler.
26		n) Organize sanayi, endüstri veya teknoloji geliştirme bölgelerinde yer alan gayrimenkullerin ifraz veya taksim veya birleştirme işlemleri.
27		o) Konut finansmanı kuruluşları ve ipotek finansmanı kuruluşları tarafından 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 38/A maddesinde tanımlanan konut finansmanı kapsamında tesis olunacak ipotek işlemleri,
28		p) 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde, kiralanın taşınmazın finansal kiralama sözleşmesinin süresi sonunda kiracıya devri.
29		Özel kanunlarda yer alan muafiyet ve istisnalara ilişkin hükümler
30		Madde 74
31	b) Yabancı memleketlerde öğrenim ve inceleme için bulunan öğrencilerle, resmi bir göreve veya Devletçe tedavi veya hava değişimine gönderilmesi sebebiyle, bulunduğu sırada ölen Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Hükümet üyeleri, askeri ve sivil memurlar, subaylar ve erlerin ve Türk mürettebatının terekeleriyle ilgili bütün işlemler,	
32	c) Doğum ve ölüm ilmuhaberleri,	
33	d) Konsoloslukların yetkilerine giren askeri işlemlere ait her türlü kağıtların düzenlenmesi veya onaylanması,	
34	e) Öğrenci müfettişliği bulunmayan yerlerde müfettişlik görevi yapan konsoloslukların bu işlere ilişkin olarak düzenleyecekleri ve onaylayacakları kağıtlar	

#### 4- Harçlar Kanunu

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama
35		f) Türkiye'deki kurum ve kuruluşlara hibe olarak yardım amacıyla gönderilecek mal, malzeme, araç ve gereçler için konsolosluklarda düzenlenecek hibe senetleri
36	Madde 85	a) Diplomatik pasaportlar, hususi pasaportlar ve hizmet pasaportları
37		b) Yabancı memleketlere münhasıran öğrenim için gideceklere gerek Türkiye'den çıkarken ve gerekse yabancı memleketlerde öğrenimlerini tamamlayıncaya kadar verilecek pasaportlar
38		c) Yabancı memleketlerde yoksul kalmış oldukları sabit olan Türk vatandaşlarına, Türkiye Cumhuriyeti konsoloslukları tarafından münhasıran Türkiye'ye dönüş yolculuğu için muteber olmak ve verilmiş tarihinden itibaren en fazla üç ay içinde kullanılmak üzere verilecek pasaportlar
39		d) Seyahatleri Türkiye için kültürel, ticari veya sosyal bir fayda sağlayacak mahiyette bulunduğu sabit olanlarla, Milli Eğitim Bakanlığının izni ile ilmi incelemelerde bulunmak veya yabancı memleketlerde yapılacak, spor temas ve müsabakalarına katılmak üzere toplu halde gezi yapacak öğretmen, öğrenci ve sporculara verilecek pasaportlar
40		e) Yabancı memleketlerde, Türk konsoloslukları tarafından düzenlenen veya tasdik olunan evrakın Dışişleri Bakanlığınca tasdiki
41		f) Türkiye'deki yabancı konsolosluk müstahdemleriyle, bu konsoloslukların meslekten olan memurları yanında ikamet etmek suretiyle hizmetlerinde bulunan yabancılara verilecek ikamet tezkereleri (Karşılıklı olmak şartıyla)
42		g) Dışişleri Bakanlığınca müteakabiliyet esaslı göz önünde tutularak belirlenecek ülkeler uyruklarına verilecek ikamet tezkereleri
43		h) Tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış olanlara verilecek pasaportlar
44	Madde 86	İş ve İşçi Bulma Kurumu aracılığı ile çalışmak üzere yabancı memleketlere giden işçilere yalnız iki yıllık süre için verilen pasaportlar ile aynı süre içinde bu pasaportların refakat hanesinde kayıtlı olanlar veya kayıt edilecekler pasaport harcından muaftır.
45	Madde 87	Milli veya Milletlerarası tarih, kültür ve güzel sanatlar şenlikleri ve festivalleri, spor müsabakaları kongreler ve konferanslar, sergi ve panayırılar münasebetiyle, Türkiye'ye gelecek veya başka memleketlerde vuku bulacak aynı mahiyetteki milletlerarası gösterilerde bulunmak veya bunlara katılmak için, Türkiye'den transit geçeceklere harçsız vize verilir. Bakanlar Kurulunca belli edilecek yerlere turizm tedavi veya hava değişimi maksadıyla geleceklere de, tesbit edilen

#### 4- Harçlar Kanunu

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama
		şartlara bağlı olmak üzere harçsız vize verilir.
46	Madde 88	Aşağıda yazılı yabancılara ikamet tezkeresi harçsız olarak verilir: a) Türk okullarında veya fakültelerinde okuyan öğrenciler
47		b) Münhasıran basın ve yayın kuruluşları için muhabirlik yapanlar
48		c) Devlet, il özel idareleri, belediyeler, İktisadi Devlet Teşekkülleri ve bunlara bağlı resmi müesseseler tarafından istihdam edilen profesör ve uzmanlarla, iş sahibi olmayan eşleri ve çocukları
49		d) Mali durumlarının bozuk olduğuna ikamet tezkeresi vermeye yetkili makamlarca kanaat getirilen yoksullar
50		e) Türk aslından olup Türk kültürüne bağlı ecnebi uyruklular
51		f) Uzun dönem ikamet izni bulunanlar
52		g) İnsan ticareti suçunun mağduru olanlar
53		h) Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığında çalışma izni veya çalışma izni muafiyeti alanlara verilen ikamet tezkereleri
54		i) Turkuaz Kart sahibi yabancılar ile bunların yabancı eşi, kendisinin ve eşinin ergin olmayan veya bağımlı yabancı çocuğuna verilen ikamet tezkereleri
55		Madde 98
56	b) Mücbir sebeplerden dolayı limana uğrayan ticaret gemileri ile her nevi deniz ürünleri avında kullanıldıkları müddetçe av, havuz, depo gibi özel tertibatı bulunan milli balık ve sünger gemilerine verilecek yola elverişlilik belgeleri	
57	c) Turist nakleden ve başkaca ticari işlemde bulunmayan turist gemileriyle, ilmi mevzularda kullanılan gemilerin yola elverişlilik belgeleri	
58	Madde 119	Askeri ehliyetnameyi haiz askeri şoförlerden muayene ve imtihan komisyonlarınca yapılacak imtihanı müteakip kazananların, askeri şoför ehliyetnameleri, imtihanları ve ehliyetname vizeleri, harçtan muaftır.

#### 4- Harçlar Kanunu

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama
59	Madde 123/3	Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin kuruluş, pay devri, sermaye artırım, birleşme, devir, bölünme ve nev'i değişiklikleri nedeniyle yapılacak işlemler ile Esnaf ve Sanatkarlar Kredi ve Kefalet Kooperatifleri (Bu kooperatifler tarafından bankalardan kullanılacak krediler için verilecek kefaletler ile Kredi Garanti Fonu İşletme ve Araştırma Anonim Şirketi tarafından verilecek kefaletler dâhil) bankalar, finansman şirketleri, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilere, bunların teminatlarına ve geri ödenmelerine ilişkin işlemler (yargı harçları hariç)
60	Madde 123/4	Kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden her türlü varlık ve hakların, devri, alımı, satımı, kiralanması, vekaleten yönetimi, kira sertifikası ihracı amacıyla bir ortak girişime ortak olunması, iş sahibi sıfatıyla bir eser veya işin yaptırılması ve bu iş veya eserin kiralanması veya satılması ile bu işlemlere bağlı olarak yapılan her türlü teminat, ipotek ve benzeri işlemler, bu Kanunda yazılı harçlardan müstesnadır.
61	Madde 123/5	Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yer alan yatırım mallarına ilişkin olarak Yatırım Teşvik Belgesi sahibi yatırımcılarla bu malların üreticileri ve tedarikçileri arasında düzenlenen kâğıtlar, münhasıran yatırım döneminde belge kapsamındaki yatırıma yönelik gayri maddi hakların kiralanması ve satın alınmasına ilişkin düzenlenen kâğıtlar, belge kapsamında sabit kıymet yatırımlarının imal ve inşasına yönelik düzenlenen sözleşmeler, taahhütnameler, teminatlar ve bu mahiyetteki kâğıtlar ile söz konusu yatırımlara yönelik danışmanlık ve teknik müşavirlik hizmetlerine ilişkin düzenlenen kâğıtlarla ilgili işlemler bu Kanunda yazılı harçlardan müstesnadır.
62	Madde 123/6	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 kâğıtlarla ilgili işlemler bu Kanunda yazılı harçlardan müstesnadır.
63	Madde 123/7	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 kâğıtlarla ilgili işlemler bu Kanunda yazılı harçlardan müstesnadır.
64	Madde 123/8	Binalarda ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik olarak yapılan işlemler ile 17/4/1957 tarihli ve 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununa göre sanayi sicil belgesini haiz sanayi işletmelerince münhasıran imalat sanayinde kullanılmak üzere yeni makine ve teçhizat alımına yönelik olarak yapılan işlemler bu Kanunda yazılı harçlardan müstesnadır.
65	Madde 123/9	Ürünlerin yurt dışında tanıtım ve pazarlamasını sağlamak amacıyla, miktarı ticari teamüllere uygun örnek ürünler, tanıtım malzemeleri veya promosyon amaçlı ürünlerin bedelsiz ihracatına ilişkin yapılan işlemler ile yurt dışındaki

#### 4- Harçlar Kanunu

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama
		fuarlara katılım amacıyla yapılan işlemler bu Kanunda yazılı harçlardan müstesnadır.
66	Madde 123/10	Her türlü gemi, yat ve diğer su araçlarının inşası, yenileme ve dönüşümü ile bakım ve onarımına yönelik olarak düzenlenen kâğıtlarla ilgili işlemler bu Kanunda yazılı harçlardan müstesnadır.
67	Madde 123/11	Öğrencilerin burs veya öğrenim kredisi almak ve okula veya öğrenci yurduna girebilmek için düzenledikleri sözleşme, taahhütname, kefaletname ve benzeri kâğıtlara ilişkin işlemler bu Kanunda yazılı harçlardan müstesnadır.
68	Madde 124	Yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklarına mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları ve Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenlerin bu sıfatlarından dolayı yapacakları harca mevzu işlemler, karşılıklı olmak şartıyla bu kanunda yazılı harçlardan muaftır.
69	Ek Madde1	1. İhracat ve ihracata ilişkin olduğunun tevsiki kaydıyla aşağıda sayılan işlemler harçlardan müstesnadır. a) İhracat karşılığı yapılacak ödemeler (İhracatın finansmanında kullanıldığına tevsiki kaydıyla prefinansman, Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu çerçevesinde yapılan ödemelere ilişkin taahhütnameler ile temliknameler ve Sosyal Güvenlik Kurumu prim borçları ile genel bütçeli idarelere olan borçların mahsubu dahil).
70		b) İhracattan doğan alacağın ihracatçı tarafından temliki
71		c) İhracat bağlantıları için düzenlenecek anlaşmalar
72		ç) Transit ticarete konu malın satın alınması ve satılması
73		d) Tedarik edildikleri şekliyle ihraç edilmek üzere mal alımı
74		e) 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 131 inci 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
75		f) Dahilde işleme izni kapsamında iznin geçerli olduğu süre içerisinde yapılan ithalat
76		g) Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında belgenin geçerli olduğu süre içerisinde yapılan ithalat veya yurtiçi alımlar



#### 4- Harçlar Kanunu

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama
77		ğ) Gerçekleştirilen mamul ürün ihracatı karşılığı olarak bu ürünlerin üretiminde kullanılan girdilerin Toprak Mahsulleri Ofisinden veya Şeker Kurumunca tespit edilen şeker fabrikalarından alımı
78		<p>2. Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesine bağlanan aşağıda sayılan diğer döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemler, belgenin geçerlilik süresi içerisinde belgede yer alan tutarla sınırlı olmak kaydıyla, harçtan müstesnadır.</p> <p>a) Kalkınma Bakanlığınca yayımlanan cari yıl yatırım programında yer alan yatırımlardan ve Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığının bu programda yer almayan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye çıkarılanların ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen ana yüklenici firmaların (alt yükleniciler hariç).</p> <p>i) Tam mükellef olması halinde, uluslararası ihalelerde tamamı üzerinden, yabancı para ile finanse edilenlerde ise yabancı paraya isabet eden oranda yapacakları teslim, hizmet ve faaliyetler ile tam mükellef imalatçı firmaların, bahse konu işte kullanılmak üzere bu işin yapımını yüklenen firmaya üreterek yapacakları mal ve malzeme ile hizmet satış ve teslimleri,</p> <p>ii) Dar mükellef olması halinde, söz konusu firmanın bu işte kullanacağı mal ve malzemeyi üreten tam mükellef imalatçı firmaların (iş taahhüt eden firmalar dahil) yapacakları satış ve teslimleri,</p> <p>iii) Tam ve dar mükellef firmaların ortaklığı halinde, tam mükellef firmaya kendi faaliyeti oranında, diğer firmaya ise (ii) alt bendi çerçevesinde tam mükellef firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri</p> <p>iv) Yukarıda belirtilen (i), (ii) ve (iii) alt bentleri çerçevesinde proje sahibi kamu kurumları ile bu projeleri üstlenen firmalara proje süresince yapılacak teknik müşavirlik, mühendislik vb. hizmet satışları.</p>
79		<p>b) i) Savunma Sanayii Müsteşarlığınca onaylanan savunma, güvenlik veya istihbarat alanları ile ilişkili projeleri üstlenmiş tam mükellef imalatçı firmalar ile savunma, güvenlik veya istihbarat alanlarında yapılacak araştırma ve geliştirme projelerini üstlenen tam mükellef imalatçı firmaların yapacakları satış ve teslimler ile bu satış ve teslimler sonrası doğan bakım ve onarım hizmetleri,</p> <p>ii) Savunma Sanayii Müsteşarlığınca savunma, güvenlik veya istihbarat alanları açısından önem arz ettiği belirtilen savunma, güvenlik ve istihbarata yönelik her türlü platform, sistem, yazılım, araç ve gereçlerini üreten tam mükellef imalatçı firmalar ile savunma, güvenlik veya istihbarat alanlarında yapılacak araştırma ve geliştirme projelerini üstlenen tam mükellef imalatçı firmaların ülkenin savunma, güvenlik veya istihbaratı ile ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına yapacakları satış ve teslimler ile bu satış ve teslimler sonrası doğan bakım ve onarım hizmetleri,</p> <p>iii) Bu bendin (i) ve (ii) alt bentlerinde belirtilen firmalara, tam mükellef imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve</p>

#### 4- Harçlar Kanunu

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama
		teslimleri, iv) Bu bendin (i) ve (ii) alt bentlerinde belirtilen işleri yüklenen firmanın dar mükellef firma olması halinde, tam mükellef imalatçı firmaların bu firmaya üreterek yapacakları satış ve teslimleri.
80		c) Tam mükellef imalatçı firmaların, Ekonomi Bakanlığınca belirlenen yatırım malları listesinde belirtilen malları üreterek yapacakları satış ve teslimleri
81		ç) Tam mükellef imalatçı firmaların, Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında monte edilmemiş haldeki aksam ve parçaları ithal edebilecek firmalara, ithal edebilecekleri bu aksam ve parçaları üreterek yapacakları satış ve teslimleri
82		d) Yap-İşlet Modeli çerçevesinde yapılacak yatırım projelerini üstlenen tam mükellef firmaların yapacakları hizmet ve faaliyetleri
83		e) Kamu kurum ve kuruluşları tarafından uluslararası ihaleye çıkarılmış yurtiçi veya yurt dışı münhasıran yük taşıma işlerini yüklenen tam mükellef firmaların bu faaliyetleri
84		f) Uluslararası yük taşımacılığında döviz olarak kazanılan navlun bedellerinin yurda getirilmesi kaydıyla kara, deniz veya hava ulaştırma hizmet ve faaliyetleri
85		g) Yurt dışına yönelik olarak gerçekleştirilecek müteahhitlik, müşavirlik, yazılım ve mühendislik hizmetleri
86		ğ) Yabancı uyruklulara (diplomatik temsilcilikler ve mensupları dahil), turistlere veya yurt dışında çalışan Türk vatandaşlarına ülkemizde buldukları sürede, döviz karşılığı verilecek sağlık hizmetleri
87		h) Turizm müesseseleri ile seyahat acentelerinin yurtiçindeki ve yurt dışındaki turizm faaliyetleri sırasında yaptıkları döviz karşılığı hizmet satışları
88		ı) 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 tırların bakımı ve onarımı, yenileme ve dönüşüm ile bakım, onarım, yenileme ve dönüşüm kapsamında gerçekleştirilen mal (yakıt ve madeni yağlar hariç) ve hizmet satışları
89		i) Tam mükellef firmalarca, ihraç ürünlerimizin pazarlanması amacıyla yurt dışında mağaza açılması veya işletilmesi
90		j) Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye çıkarılan maden havzalarından rödövens karşılığında maden çıkarımı ve işletmesiyle ilgili üretim faaliyetleri

#### 4- Harçlar Kanunu

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama
91		k) Yurtiçinde yerleşik haber ajanslarınca, yurt dışındaki yayın organlarına görüntülü veya görüntüsüz haber satışları
92		l) Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye çıkarılan ve Ekonomi Bakanlığı tarafından belirlenen yatırım malları, sınai mamuller ve yazılım hizmetlerine yönelik ihaleleri kazanan tam mükellef imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri
93		m) 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
94		n) 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 dahil) tarafından proje kapsamında verilen yapım ve teslim işlerini yüklenen firmaların (alt yükleniciler hariç); i) Tam mükellef olması halinde, bunların yapacakları teslim ve hizmetleri ile tam mükellef imalatçı firmaların bu firmalara üreterek yapacakları satış ve teslimleri, ii) Tam ve dar mükellef firmaların ortaklığı şeklinde olması halinde, tam mükellef firmanın ortaklığı oranında gerçekleştireceği teslim ve hizmetleri ile tam mükellef imalatçı firmaların bu firmalara üreterek yapacakları satış ve teslimleri.
95		o) Kamu özel işbirliği kapsamında tesis yapımı ve yenilenmesi işlerini üstlenen tam mükellef firmaların yapacakları hizmet ve faaliyetleri (1) 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Kanunun 76 ncı maddesiyle, bu bendin hükümlerinin 6728 sayılı Kanunun yayımı tarihi olan 9/8/2016’ dan sonra yapılan proje ve işlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği hüküm altına alınmıştır.
96		3. Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi almak amacıyla proje formu ekinde verilecek taahhütnameler ile bu maddenin (2) numaralı fıkrasının (a), (b), (d), (e), (g), (j), (l) ve (o) bentlerinde sayılan işlem ve faaliyetlere ilişkin sözleşme safhasından önceki teminatlar ve ihale kararlarına belge aranmaksızın resen harç istisnası uygulanır
97	Geçici Madde 6	EXPO 2016 Antalya Ajansı ya da EXPO 2016 Antalya resmî katılımcıları tarafından çalıştırılacak yabancı personel ile resmî katılımcıların temsilcileri, ekli (6) sayılı tarifede belirlenen vize, ikamet tezkeresi ve Dışişleri Bakanlığı tasdik ve süreli çalışma izin belgesi harçlarından muaftır.

#### 4- Harçlar Kanunu

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama
98	1 Sayılı Tarife A-III/1-a	Tahkim yargılamasında harç alınmaz.
99	4 Sayılı Tarife I/7	Tacirler arası ipotek tesis işlemlerinde bu fıkra göre hesaplanan harçların yüzde ellisi

#### 5- Motorlu Taşıtlar Vergisi

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	Tahmin (Bin TL)				
			2015	2016	2017	2018	2019
1	Madde 4	Aşağıda yazılı motorlu taşıtlar vergiden müstesnadır. a) Genel ve özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ile il özel idareleri, belediyeler, köy tüzel kişilikleri (6360 sayılı Kanununun 32 inci maddesiyle eklenen ibare, Yürürlük: 06.12.2012) ile bunların üyesi oldukları mahalli idare birlikleri 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),	534.124	587.596	657.619	734.692	816.941
2		b) Karşılıklı olmak şartıyla, yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçilik ve konsolosluklarıyla, elçi, maslahatgüzar ve konsoloslarına (Fahri konsoloslar hariç) ve o devletin uyruğunda bulunan elçilik ve konsolosluk memurlarına ve merkezi Türkiye'de bulunan uluslararası kurullar ile bu kurulların yabancı uyruklu memurlarına ve resmi bir görev için yurda gelen delege ve heyetlere ve bu heyetlere					

## 5- Motorlu Taşıtlar Vergisi

			Tahmin (Bin TL)				
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019
		mensup yabancı uyruklu kişilere ait taşıtlar					
3		c) 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					
4		d) 18.6.1999 tarihli ve 4389 sayılı 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					

## 6- Veraset ve İntikal Vergisi

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama
1	Madde 3	Aşağıda yazılı şahıslar Veraset ve İntikal Vergisinden muaftır:
2		a) Amme İdareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaata hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden Kurumlar Vergisine tabi olmayanlar;
3		b) Yukarı ki fıkra da sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküller
		c) Yabancı Devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o Devletin tabiiyetinde bulunun memurları ve Türkiye'de resmi bir vazifeye memur edilenler ile bu sayılanların aileleri efradı (Mütekabiliyet şartıyla) (Türk tabiiyetinde bulunan şahıslardan veraset tarikiyle veya sair suretle mal iktisabedenlerle yukarıda sayılanların dışında kalıp da Türkiye'de ikamet eden şahısların Türkiye'de bulunan mallarını veraset tarikiyle veya sair suretle iktisabedenler hariç)
4	Madde 4	Aşağıda gösterilen intikaller Veraset ve İntikal Vergisinden müstesnadır:
5		a) Veraset tariki ile intikal eden ev eşyası ile murise ait zat eşyası ve aile hatırası olarak muhafaza edilen tablo, kılıç, madalya gibi eşya
6		b) Değerleri 10 uncu maddeye göre belirlenen menkul ve gayrimenkul mallardan evlatlıklar da dahil olmak üzere furuğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin 400 000 000 lirası (170.086 TL) (furuğ bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinin 800 000 000 lirası (340.381 TL) )
7		c) Örf ve adete göre verilmesi mutad bulunan hediye, cihaz, yüzgörümlüğü ve drahomalar (Gayrimenkuller hariç)
8		ç) Bilümum sadakalar
9		d) İvazsız suretle vaki intikallerin 10 000 000 lirası (3.918 TL)
10		e) Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişler ile 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunda tanımlanan şans oyunlarında kazanılan ikramiyelerin 10 000 000 lirası (3.918 TL)
	f) Üçüncü maddenin (a) ve (b) fıkraları şumulüne giren şahısların statüleri gereğince maksatları içinde usulüne uygun olarak yaptıkları yardımlar	

## 6- Veraset ve İntikal Vergisi

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama
11		g) Amme idare ve müesseseleri ve 3659 sayılı kanuna tabi müesseseler ve amme menfaatlerine hadim cemiyetlerden veya emekli sandıklarından (Veya bu mahiyetteki kurumlardan) dul ve yetimlere bağlanan aylıklarla bu aylıklar dışında verilen emekli ikramiyeleri ile dul ve yetim evlenme ikramiyeleri ve hizmet müddetlerini doldurmamış bulunanların dul ve yetimlerine aylık yerine toptan yapılan ödemeler ve harb malulleriyle şehit yetimlerine tekel bey'iyelerinden ödenen paralar
12		h) Harbde veya eşkiya müsademelerinde, manevra ve talimler esnasında veyahut bunlarda aldığı yaralar neticesinde ölen subay, astsubay ve erlerin (Jandarma dahil) kezaik vazife esnasında ölen emniyet mensuplarının füru ve eşlerine ve ana ve babalarına intikal eden bütün mallar kıymetinden (b) fıkrasında kabul olunan miktarın bir misli
13		i) Borçlar Kanununun 242 nci maddesine göre rücu şartı ile yapılan hibelerde bağışlananın bağışlayandan evvel vefatı halinde bağışlayana rücu eden hibe edilmiş mallar
14		j) Sağlar arasında ivazsız bir tarzda vuku bulan intikaller hariç olmak üzere kuru mülkiyet halinde intikal eden mallar (kuru mülkiyet halinde kaldığı müddetçe.)
15		k) Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar
16		l) Plaka tahdidi uygulanan illerde Bakanlar Kurulu Kararı ile yetkili kılınan trafik komisyonlarınca ticari plaka satışından elde edilen paralardan, ticari, plakalı taşıt sahiplerine dağıtılan miktarlar
17		m) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının veraset ve intikal yoluyla devir ve iktisabına ilişkin işlemler
18		n) Genel bütçeye dahil dairelerle katma bütçeli idareler bütçelerinden kamu iktisadi teşebbüslerine yapılacak iktisadi transferler ve yardımlar
19		o) 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının hak kazanılan kısımları. (Ek: 6/6/1985 - 3219/1 md.; Değişik: 24/6/1994 - 4008/36 md.) (b), (d) ve (e) bentlerine göre, her bir takvim yılında uygulanacak istisna hadleri, önceki yılda uygulanan istisna hadlerine bu yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artış yapılmak suretiyle tespit olunur. Artırım sırasında 1 milyon liraya kadar olan tutarlar dikkate alınmaz

## 7- Özel İletişim Vergisi

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	Tahmin (Bin TL)				
			2015	2016	2017	2018	2019
1	6802 sayılı Kanun 39. madde 3. fıkra	Mobil telefon aboneliğinin ilk tesisinde iş ve hizmetlerin merkezi bir sunucu tarafından uzaktan izlenmesi ve yürütülmesine yönelik makineler arası veri aktarımına mahsus olan ve bunların yürütülmesi için zorunlu olanlar dışında sesli görsel iletişim veya genel amaçlı internet erişimi için kullanılmayan mobil telefon aboneliğinin ilk tesisi	30.800	33.883	37.921	42.366	47.108

## 8- Emlak Vergisi

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama
1	4/a	Özel bütçeli idarelere (Mazbut vakıflar dahil), il özel idarelerine, belediyelere, köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ve Devlete ait binalar
2	4/b	İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseselere ait aa) Su, elektrik, havagazı, mezbaha ve soğuk hava işletme binaları bb) Belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işletme binaları ve kapalı durak yerleri
3	4/c	Köylere ve köy birliklerine ait tarım işletme binaları, soğuk hava depoları, içmeler ve kaplıcalar ile bunlar tarafından köylünün umumi ve müşterek ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmenler ve köy odaları
4	4/d	Ordu evleri, askeri gazino ve kantinler ile bunların müstemilatı
5	4/e	Kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait binalar (Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla)



## 8- Emlak Vergisi

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama
6	4/f	Kazanç gayesi olmamak şartıyla işletilen hastane, dispanser, sağlık, rehabilitasyon, teşhis ve tedavi merkezleri, sanatoryum, prevantoryum, öğrenci yurtları, düşkünler evi, yetimhaneler, revirler, kreşler, kütüphaneler ve korunmaya muhtaç çocukları koruma birliklerine ait yurtlar ve işyerleri ile benzerleri
7	4/g	Dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma açık bulunan ibadethaneler ve bunların müştemilatı
8	4/h	Zirai istihsalde kullanılmak şartıyla makina ve alet depoları, zahire ambarları, samanlıklar, arabalıklar, ağıllar, ahırlar, kümesler, kurutma mahalleri, böcekhaneler, serler(seralar) ve benzeri binalarla, işçi ve bekçi bina, kulübe ve barakaları
9	4/i	Su ürünleri müstahsallarının istihsalde kullandıkları ağ ve alet depoları, kayıkhaneler, denizlerde ve göllerdeki işçi ve balıkçı kulübe ve barakaları
10	4/j	Umuma tahsis edildiği Maliye ve Gümrük Bakanlığınca kabul edilen rıhtım, iskele, dalgakıran ve bunların mütemmimleri ile, demiryolları ve köprü, rampa ve tünel, yeraltı ve yerüstü geçitleri, peron, alimantasyon tesisleri, iskele ve istasyon binaları ile yolcu salonları, cer ve malzeme depoları gibi demiryolu mütemmimleri, Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğüne ait hava liman ve meydanlarındaki terminal binaları, teknik blok, hangar, sistemlere ait depo; elektronik, elektrik ve mekanik sistemlere ait laboratuvar ve bakım tesisleri, pist taksirut ve apron sahası ile ısı ve enerji santralleri, hidrofor tesisleri, gerek hava liman ve meydanlarda ve gerekse uçuş yolları üzerindeki seyrüsefer yardımcı (radar, ILS, VOR, DME, NDB gibi) tesisleri ile hava yer ve yer yer muhabere sistemleri (VHF, UHF, HF) ve yukarıda belirtilen sistem ve tesislerin mütemmimleri, (Diğer depolar, antrepolar, müstakil lojman ve müstakil idarehane binaları mütemmim sayılmaz.)
11	4/k	Her nevi su bentleri, baraj, sulama ve kurutma tesisleri
12	4/l	Yabancı devletlere ait olup elçilik ve konsolosluk olarak kullanılan binalar ile elçilerin ikametine mahsus binalar ve bunların müştemilatı (Karşılıklı olmak şartıyla) ve merkezi Türkiye'de bulunan milletlerarası kuruluşlara, milletlerarası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait binalar
13	4/m	Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binalar (Vakıf senedindeki cihete tahsis edilmek şartıyla)
14	4/n	Enerji nakil hatları ve direkleri
15	4/o	Gençlik ve Spor Bakanlığı Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğüne tescil edilmiş amatör spor kulüplerine ait binalar (Gelir veya Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmemeleri şartıyla)

## 8- Emlak Vergisi

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama
16	4/p	Tarım kredi, tarım satış kooperatifleri, 1163 sayılı Kanuna uygun olarak teşekkül eden kooperatifler ve bu kooperatiflerin kuracağı kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin ve Türk Kooperatifçilik Kurumunun sahip oldukları kendi hizmet binaları
17	4/r	Karşılıklı olmak şartıyla Uluslararası Andlaşmalar hükümlerine göre azınlık sayılan cemaatlara ait özel okul binaları
18	4/s	Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait binalar
19	4/t	Tersane binaları (müstakil büro ve müstakil lojman binaları hariç.)
20	4/u	Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binalar (Gelir Vergisinden muaf esnaf ile basit usulde Gelir Vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılan binalar hariç olmak üzere, ticarî, sınaî ve turistik faaliyetlerde kullanılan binalar ile muayyen zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılan binalar için bu muafiyet uygulanmaz.)
21	4/v	Doğalgaz, ham petrol ve bunların ürünlerinin nakli ve dağıtımını amacıyla kullanılan boru hatları ile bunların ayrılmaz parçası olan istasyonlar (Pompa, kompresör, basınç düşürme ve ölçüm, hat vana grupları, haberleşme, pik, katodik koruma gibi)
22	4/y	18.6.1999 tarihli ve 4389 sayılı 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 binalar
23	4/z	28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 7/A maddesi kapsamında kira sertifikası ihracı işlemine konu olan binalar
24	5/a	Mesken olarak kullanılan bina veya apartman dairelerinin 2.500 Yeni Türk Lirasından az olmamak üzere vergi değerinin 1/4'ü, inşalarının sona erdiği yılı takibeden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır.
25	5/b	Turizm Endüstrisini Teşvik Kanunu hükümleri dairesinde turizm müessesesi belgesi almış olan Gelir veya Kurumlar Vergisi mükelleflerinin adı geçen kanunda yazılı maksatlara tahsis ettikleri ve işletmelerine dahil binaları, inşalarının sona erdiği veya mevcut binaların bu maksada tahsisi halinde turizm müessesesi belgesinin alındığı yılı takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır.

## 8- Emlak Vergisi

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama
26	5/c	Deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler sebebiyle binaları yanan, yıkılan veya kullanılmaz hale gelen veya yangın, su baskını, yer kayması, kaya düşmesi, çığ ve benzeri (deprem hariç) afetlerle zarar görmesi muhtemel yerlerdeki binaların vergi mükellefleri tarafından afetin vukubulduğu veya afete maruz bulunduğu yetkili kuruluşça tebliği tarihinden itibaren en geç 5 yıl içinde afetin vukubulduğu yerde veya kamu kuruluşlarınca gösterilen yerlerde inşa edilen binalar inşalarının sona erdiği yılı, kamu kuruluşlarınca ilgili kanunlarına göre inşa olup hak sahiplerine teslim edilen binalar devredildikleri yılı takibeden bütçe yılından itibaren 10 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır. (Bu halde, bu maddenin (a) fıkrası hükmü uygulanmaz.)
27	5/d	Fuar, sergi ve panayır yerlerinde inşa edilen binalar (bu yerlerin açık bulunmadığı zamanlarda da kullanılanlar hariç), bu maksada tahsis edildikleri süre için vergiden muaftır.
28	5/e	Planlama teşkilatınca tespit ve tayin edilen geri kalmış bölgelerde inşa edilen sınaî tesisler, inşalarının sona erdiği yılı takibeden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır.
29	5/f	Organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat sitelerindeki binalar, inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır.
30	5/g	Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında inşa edilen binalar, inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren beş yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır (1) 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Kanunun 76 ncı maddesiyle, bu fıkranın 1/1/2017 tarihinde yürürlüğe gireceği hüküm altına alınmıştır.
31	14/a	Özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere ve köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ve Devlete ait arazi
32	14/b	İl Özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen aa) Su, elektrik, havagazı, mezbaha ve soğuk hava işletmelerine ait arazi bb) Belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işletmelerine ait arazi
33	14/c	Kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait arazi (Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla)
34	14/d	Yabancı devletlere ait olup gerek elçilik ve konsolosluk binaları, gerekse elçilerin ikametlerine mahsus binalar yapılmak üzere sahip olunan arazi ve arsalar ile bu çeşit binalardan yanan, yıkılanların arsaları (karşılıklı olmak şartıyla) ve merkezi Türkiye'de bulunan milletlerarası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait arazi ve arsalar

## 8- Emlak Vergisi

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama
35	14/e	Mezarlıklar
36	14/f	Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait arazi ve arsalar
37	14/g	Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan arazi. (Gelir Vergisinden muaf esnaf ile basit usulde Gelir Vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılan arsa ve arazi hariç olmak üzere, ticarî, sınaî ve turistik faaliyetlerde kullanılan arazi ile arsalar ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazi için bu muafiyet uygulanmaz.)
38	14/h	Petrolün boru hatları ile transit geçişi ile ilgili projeler kapsamında; kamulaştırma ile görevlendirilen kamu kurum veya kuruluşunun maliki veya irtifak hakkı sahibi olduğu ve ilgili proje yatırımcıları lehine irtifak hakkı tesis edilmiş gayrimenkuller.
39	14/ı	4389 sayılı 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 arazi ve arsalar
40	14/i	Toplu Konut İdaresi Başkanlığına ait arazi ve arsalar
41	14/j	4749 sayılı Kanunun 7/A maddesi kapsamında kira sertifikası ihracı işlemine konu olan arazi ve arsalar
42	15/a	Özel kanunlarına göre, Devlet ormanları dışında insan emeğiyle yeniden orman haline getirilmek üzere ağaçlandırılan arazi 50 yıl
43	15/b	Toprak ve topoğrafik özellikleri ve erozyon gibi sınırlayıcı faktörler sebebiyle kültür bitkilerinin yetiştirmelerini engelleyen araziden; bataklık, turbiyer, çorak, makilik, çalılık, taşlık ve sair haller dolayısıyla üzerinde tarım yapılamayan sahaların, ıslah tedbirleriyle yeniden tarıma elverişli hale getirilmesinde 10 yıl
44	15/c	Teknik, ekonomik ve ekolojik bakımlardan gerekli şartları haiz olan arazide yeniden fidanla dikim veya aşılama veya yeniden yetiştirme suretiyle ağaçlık, meyvalık, bağ ve bahçe meydana getirilmesinde asgari 2 yıl, azami 15 yıl
45	15/d	Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca, organize sanayi bölgeleri için iktisap olunduğu veya bu bölgelere tahsis edildiği kabul edilen arazi (Sanayici lehine tapudaki tescilin yapılacağı tarihe kadar)
46	15/e	Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yapılan yatırımlar için iktisap olunan veya tahsis edilen araziler Yatırım Teşvik Belgesi süresince

## 8- Emlak Vergisi

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama
47	16	Mükelleflerin bir belediye ve bu belediyenin mücavir alan sınırları içinde bulunan arazisinin (arsalar hariç) toplam vergi değerinin 10.000 Türk Lirası Arazi Vergisinden müstesnadır.

## 9- Belediye Gelirleri Kanunu

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama
1	14/1	Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu tarafından yayınlanan ve yapılan ilan ve reklamlar
2	14/2	Her türlü gazete, dergi ve kitaplarda yapılan ilan ve reklamlar
3	14/3	Gerçek kişilerin ikametgahlarının iç veya dış kapılarına konan ve kimliklerini gösteren levhalar
4	14/4	İşletmelerin iştigal veya imal konusu maddelerinin ambalajları üzerinde bulunan ve kendi işlerine ait ilan ve reklamları ile ambalaj muhtevasından olan prospektüs ve tarifnameler
5	14/5	Gerçek veya tüzel kişilere ait işyerlerinin içine veya dışına asılan iş sahibinin kimliği ile işin mahiyetini gösteren ve alanı 1/2 metre kareyi aşmayan ışsız levhalar (Alanı 1/2 metre kareyi aşan levhalar, aşan kısım üzerinden vergiye tabidir.)
6	14/6	Genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idarelerinin, belediyelerin, köylerin ve bunların kuracakları birliklerin ve Posta-Telgraf-Telefon ve T.C. Devlet Demiryolları İşletmelerinin yapacakları her türlü ilan ve reklamlar
7	14/7	Siyasi Partiler Kanununa göre, siyasi partilerin siyasi faaliyet sınırları içinde yapacakları ilan ve reklamlar
8	14/8	Altıncı bentte yazılı idarelerle, kooperatifler ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından ülke ürünlerinin ve turizminin reklamını yapmak ve herhangi bir ticari ve sınai kuruluşa ait olmamak üzere hazırlanan her türlü levha ve afişlerle, aynı kuruluşlar tarafından Türkiye'deki ticaret, sanayi, tarım ve mesleki müesseselerinin isim ve ticaret unvanları ile ad ve adreslerini ihtiva etmek üzere yayınlanacak kitap, broşür, katalog ve dergiler
9	14/9	Umumi mahallere reklam amacı ile konulacak sıra, bank ve benzeri gereçler üzerindeki ilan ve reklamlar

## 9- Belediye Gelirleri Kanunu

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama
10	14/10	Sinema ve tiyatroların kendi programlarına ilişkin olarak gösterinin yapıldığı binanın içinde ve dış yüzünde yaptıkları ilan ve reklamlar
11	19/1	Ulusal bayramlar veya tarihi özellik taşıyan günler nedeniyle genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idareleri, belediyeler, köyler ve bunların kurdukları birlikleri tarafından düzenlenen ve kazanç amacı gütmeyen tören, şenlik, müsabaka ve gösterilerle balo, temsil ve benzeri faaliyetler
12	19/2	Genel ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve köyler tarafından kültürel, sosyal, turistik ve ekonomik amaçlarla düzenlenen kongre, konferans, fuar, festival, şenlik, sergi ve benzeri faaliyetler ile tertip edilen eğlenceler ve konserler
13	19/3	Eğitim ve öğretim kuruluşları ile okul dernekleri, kamu yararına çalışan dernekler, orduevleri, askeri gazinolar ve askeri dinlenme tesislerinde tertiplenen eğlenceler
14	19/4	Spor Toto Teşkilat Başkanlığı tarafından düzenlenen müşterek bahis oynanması
15	19/5	Bira, alkollü içki içilmeyen, satılmayan ve ruhsatnamelerde kahvehane, kiraathane, çayhane ve çay ocakları olduğu belirtilen yerler
16	36/1	Kazanç amacı gütmemek şartıyla işletilen; hastane, dispanser, klinik, sağlık ocağı ve merkezleri rehabilitasyon, teşhis ve tedavi merkez ve kurumları, doğum ve çocuk bakımevleri, kreşler, sanatoryum, prevantoryum gibi sağlık kuruluşları ile düşkünler evi, yetimhaneler, Çocuk Esirgeme Kurumu ve korunmaya muhtaç çocukları koruma birliklerine ait çocuk yurtları ve bunlara bağlı işyerleri gibi sosyal yardım kuruluşlarında tüketilen elektrik ve havagazı
17	36/2	Dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma açık bulunan cami, mescit, kilise ve havra gibi ibadethanelerde tüketilen elektrik ve havagazı
18	36/3	Milletlerarası panayır, sergi ve fuarlarda, bunların giriş yerlerinde, mal teşhir edilen ve satılan pavyonlarda tüketilen elektrik ve havagazı
19	36/4	Doğrudan doğruya elektrik ve havagazı üreten dağıtım ve istihsal müesseselerinde tüketilen elektrik ve havagazı
20	Mükerrer Madde 44	Genel ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların kuracakları birlikler, darülaceze ve benzeri kuruluşlar ve üniversiteler tarafından münhasıran hizmetlerinde kullanılan binalar, Kızılay Genel Merkezi ile şubeleri ve kampları, Kredi ve Yurtlar Kurumuna ait öğrenci yurtları, korumalı işyerleri ile umuma açık ibadet yerleri, karşılıklı olmak şartıyla elçilik ve konsolosluk hizmetlerinde kullanılanlarla elçilerin ikametine mahsus olan binalar, milletlerarası kuruluşlar ve bunların temsilcilikleri tarafından kullanılan binalar ile bunların

## 9- Belediye Gelirleri Kanunu

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama
		müştemilatının Çevre ve Temizlik Vergisinden müstesna olması
21	54/1	Genel ve Katma Bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediye ve köylerin ve bunların teşkil ettikleri birliklerin kara taşıtlarının işgallerinin İşgal Harcından müstesna olması
22	54/2	İlgili mevzuata uygun olarak kara ticari taşıtlarının beklemelerine tahsis edilen yerlerin bu taşıtlarla işgallerinin İşgal Harcından müstesna olması
23	72	2678 sayılı kanuna göre kurulan resmi ve özel kombinalar Hayvan Kesimi Muayene ve Denetleme Harcından muaf olması
24	Ek Madde 2/a	İnşaat giderleri genel ve katma bütçeler ile il özel idareleri ve belediye bütçelerinden karşılanan her türlü binalar bina inşaat harcından müstesna olması
25	Ek Madde 2/b	Hastane, prevantoryum, sanatoryum, dispanser ve benzeri sağlık kuruluşları bina inşaat harcından müstesna olması
26	Ek Madde 2/c	Her türlü fabrika, değirmen, sınai nitelikteki imalathaneler ve tersaneler, organize sanayi bölgelerinde yapılan her türlü bina inşaatı ile sera ve benzeri örtü altı tarım yapılan tesisler, ahır, samanlık, kümes, su ürünleri ve hayvan barınağı ile yemlik gibi yapı ve tesis inşaatı bina inşaat harcından müstesna olması
27	Ek Madde 2/d	Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında inşa edilen binalar, Kültür ve Turizm Bakanlığı ile Devlet Planlama Teşkilatınca teşviki karara bağlanmış otel, motel ve benzeri turistik tesisler bina inşaat harcından istisna olması
28	Ek Madde 2/e	Kooperatifler eliyle, ana sözleşmelerine uygun olarak, yapılan sanayi ve küçük sanat siteleri ile esnaf çarşıları bina inşaat harcından müstesna olması
29	Ek Madde 2/f	Dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma açık bulunan ibadethaneler, bunların müştemilatı
30	Ek Madde 2/g	Karşılık gözetmeksizin Devlete devrolunmak şartıyla inşa edilen okullar ve öğrenci yurtları binaların bina inşaat harcından müstesna olması
31	Ek Madde 2/h	Deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler sebebiyle binaları yanan, yıkılan ve kullanılmaz hale gelen kişiler tarafından, afetin vuku bulduğu tarihten itibaren en geç 5 yıl içinde, afetin vuku bulduğu yerlerde veya kamu kuruluşlarınca gösterilen yerlerde inşa edilen binaların bina inşaat harcından müstesna olması
32	Ek Madde 2/i	Yangın, su basması, kaya düşmesi, çığ ve benzeri afetlerden zarar görmesi muhtemel yerlerdeki binaların sahipleri tarafından, afete maruz kalınacağına yetkili kuruluşlarca tebliğ tarihinden itibaren en geç 5 yıl içinde, kamu kuruluşlarınca gösterilen yerlerde inşa edilen binaların bina inşaat harcından müstesna olması

## 9- Belediye Gelirleri Kanunu

Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama
33	Ek Madde 2/j	Bina inşaat harcı ödemek veya istisnadan yararlanmak suretiyle inşaat ruhsatı alınmış olup da İmar Kanununun 10 uncu maddesi gereğince, ruhsatları yenilenen binaların bina inşaat harcından müstesna olması
34	80	Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında inşa edilen yapı ve tesisler, 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun Hükümleri uyarınca yapılan yapı ve tesisler ile belediye ve mücavir alan sınırları içinde veya dışında inşa edilecek sera ve benzeri örtü altı tarım faaliyetinde kullanılmak üzere inşa edilen tesisler, ahır, samanlık, kümes ve hayvan barınakları ile yemlik gibi yapı ve tesisler 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu uyarınca alınacak ücretler ile Bina İnşaat Harcı dahil yukarıda sayılan Harçlardan müstesna olması



## EK II-1 Vergi harcaması kalemlerinin fonksiyonel sınıflandırılması

No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	Tutar (Bin TL)	
			2015	2016
<b>İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılması</b>			<b>14.956.716</b>	<b>16.760.962</b>
<b>Gelir Vergisi</b>			<b>3.349.267</b>	<b>3.991.468</b>
1	GVK Madde 9	Vergiden muaf esnaf	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır
2	GVK Madde 18	Serbest meslek kazançlarında istisna	19.877	21.867
3	GVK Mük.Mad.18	PTT acentalarında kazanç istisnası	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır
4	GVK Mük.Mad.20	Genç girişimcilerde kazanç istisnası	Yeni uygulama	18.900
5	GVK Madde 22/3	Kar payı istisnası	1.918.906	2.111.011

No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	Tutar (Bin TL)	
			2015	2016
6	GVK Madde 23/3	Yeraltı işletmelerinde çalışanlar	118.546	130.414
7	GVK Madde 23/9	Aydınlatma ve barınma giderleri	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir
8	GVK Madde 23/10	Hizmet erbabının taşıma giderleri	566.136	622.813
9	GVK Madde 30/1-2	Hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırlarda yapılan ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir
10	GVK Madde 33	Yurt dışına hizmet veren işletmelerde indirim	Yeni uygulama	Yeni uygulama
11	GVK Madde 89/12	Girişim sermayesi fonu	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır
12	GVK Madde 89/15	Basit usulde elde edilen kazanç indirimi	Yeni Uygulama	288.000
13	GVK Geçici Madde 69	Yatırım indirimi	345.210	379.770

No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	Tutar (Bin TL)	
			2015	2016
14	GVK Geçici Madde 80	Yatırım Teşvik Belgeli gelir vergisi stopajı desteği	8.628	9.492
15	3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Geçici Madde 3	Serbest bölgeler için gelir vergisi stopaj desteği	3.593	3.953
16	4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu İle 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Madde 12-D	Gemilerde ve yatlarda çalışan personel için stopaj teşviği	368.370	405.249
<b>Kurumlar Vergisi</b>			<b>7.033.438</b>	<b>7.737.569</b>
1	KVK Madde 4/1-ç	Kamu idare ve kuruluşları tarafından açılan sergiler, fuarlar ve panayırılar	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir
2	KVK Madde 4/1-k	Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere madde metninde sayılan kooperatifler	58.210	64.037
3	KVK Madde 4/1-l	KOBİ'lere kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olan kurumlar (KGF)	1.097	1.206
4	KVK Madde 4/1-ö	Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezleri	Yeni Uygulama	Yeni Uygulama

No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	Tutar (Bin TL)	
			2015	2016
5	KVK Madde 5/1-b	Yurtdışı iştirak kazançları	294.678	324.179
6	KVK Madde 5/1-c	Tam mükellef A.Ş'lerin yurtdışı iştirak hisseleri satış karı	9.879	10.868
7	KVK Madde 5/1-e	Taşınmazlar ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnası	3.360.825	3.697.284
8	KVK Madde 5/1-g	Yurtdışı şube kazançları	27.340	30.077
9	KVK Madde 5/1-h	Yurtdışı inşaat onarma, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar	567.401	624.205
10	KVK Madde 10/1-g	Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar	3.400	3.741
11	KVK Madde 10/1-ğ	Sağlık, eğitim ve diğer hizmetlere ilişkin indirim	21.886	24.077
12	KVK Madde 10/1-ı	Faiz indirimi	16.499	18.151

No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	Tutar (Bin TL)	
			2015	2016
13	KVK Madde 32/A	İndirimli kurumlar vergisi desteği	2.174.681	2.392.393
14	KVK Geçici Madde 2	İktisadi işletme oluşturmeyan madde metninde sayılan özellikli durumlar	5.677	6.245
15	KVK Geçici Madde 4	Madde kapsamında indirimli kurumlar vergisi desteği	12.084	13.294
16	3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Geçici Madde 3/2	Serbest bölge imalatçılar için kurumlar vergisi istisnası	477.839	525.677
17	4457 Sayılı Türk Akreditasyon Kurumu Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun	Akreditasyon Kurumu için kurumlar vergisi muafiyeti	1.941	2.136
<b>Katma Değer Vergisi</b>			<b>4.268.350</b>	<b>4.695.663</b>
1	KDVK Madde 13/d	Teşvik belgeli yatırımlarda istisna	1.792.247	1.971.672
2	KDVK Madde 17-4/a	Vergiden muaf esnaf ile basit usulde vergilendirilen mükelleflere yönelik istisna	97.992	107.802
3	KDVK Madde 17-4/r	Taşınmaz ve iştirak satış istisnası	2.044.287	2.248.945

No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	Tutar (Bin TL)	
			2015	2016
4	KDVK Geçici Madde 29	Yap-işlet-devret projesi kapsamında gerçekleştirilecek projeler	325.759	358.371
5	KDVK Geçici Madde 30	Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılacak olan yatırımlara yönelik teşvik	8.065	8.873
<b>Özel Tüketim Vergisi</b>			<b>109.344</b>	<b>120.291</b>
1	ÖTVK 8/1	Tecil-Terkin uygulaması (1/B Cetveli)	21.364	23.502
2	ÖTVK Madde 12 BKK 2014/6881	Aerosol üretiminde kullanılacak olan L.P.G için getirilen istisna	87.980	96.788
<b>Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi</b>			<b>196.317</b>	<b>215.971</b>
1	Gider VK Madde 29/m	Esnaf ve sanatkarlar ile küçük ve orta ölçekli sanayi işletmelerine ilişkin işlemler	136.137	149.765
2	Gider VK Madde 29/v	Gayrimenkul ve iştirak hisse satış işlemleri	56.777	62.461
3	Gider VK Madde 29/z	Makine ve teçhizatın finansmanı kapsamında yapılan işlemler	Yeni uygulama	Yeni uygulama

No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	Tutar (Bin TL)	
			2015	2016
4	İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim Ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ (İhracat: 2008/6)	İhracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir
5	5569 Sayılı Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Malî Sektöre Olan Borçlarının Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun	KOBİ'ler çerçeve anlaşmaları ve sözleşmeleri	3.404	3.744
<b>İşgücü Piyasasının Geliştirilmesi, Ücretler ve İstihdam</b>			<b>19.590.835</b>	<b>21.552.113</b>
<b>Gelir Vergisi</b>			<b>19.590.835</b>	<b>21.552.113</b>
1	GVK Madde 23/8	Hizmet erbabına ödenen yemek bedelleri	1.412.936	1.554.388
2	GVK Madde 23/12	Çırakların ücretleri	19.220	21.144
3	GVK Madde 23/14	Dar mükellef işverenlerden döviz olarak alınan ücretler	13.005	14.307
4	GVK Madde 29/2	Uçuş ve dalış tazminatları	272.960	300.286
5	GVK Madde 32	Asgari geçim indirimi	17.256.048	18.983.585

No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	Tutar (Bin TL)	
			2015	2016
6	GVK Madde 63/1	Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler	114.029	125.444
7	GVK Madde 64	Diğer ücretler	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır
8	GVK Madde 86/1-b	Toplama yapılmayan haller - Ücretler	499.936	549.986
9	GVK Madde 89/13	Madde metninde sayılan yurt dışı faaliyetlerden elde edilen kazanç indirimi	2.702	2.972
<b>Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat</b>			<b>117.039</b>	<b>128.756</b>
<b>Gelir Vergisi</b>			<b>15.998</b>	<b>17.600</b>
1	GVK Madde 20	Eğitim öğretim işletmelerinde kazanç istisnası	3.652	4.017
2	GVK Madde 23/7	Sanat okulu ve ceza tutukevinde çalışanlar	2.969	3.266
3	GVK Madde 23/15	Amatör sporcu ücretleri	1.420	1.563



No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	Tutar (Bin TL)	
			2015	2016
4	GVK Madde 29/1	İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlar	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir
5	GVK Madde 29/3	Amatör sporculara verilen ödül ve ikramiyeler	975	1.072
6	GVK Madde 29/4	Hakemlere ödenen ücretler	6.092	6.702
7	GVK Madde 89/8	Sponsorluk harcaması indirimi	302	332
8	GVK Geçici Madde 68	Jokey, jokey yamakları ve bunların antrenörlerine ödenen ücretler	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır
9	GVK Geçici Madde 72	Sporculara yapılan ücret ödemeleri	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir
10	5225 Sayılı Kültür Yatırımlarını Ve Girişimlerini Teşvik Kanunu	Kültür yatırımlarının teşvik amacıyla gelir vergisi stopaj indirimi	588	647
<b>Kurumlar Vergisi</b>			<b>99.961</b>	<b>109.968</b>

No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	Tutar (Bin TL)	
			2015	2016
1	KVK Madde 4/1-j	Spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler	8.434	9.279
2	KVK Madde 5/1-ı	Eğitim ve öğretim kurumları ile rehabilitasyon merkezlerinin kazançları	60.457	66.509
3	KVK Madde 10/1-b	Sponsorluk harcamaları	15.317	16.850
4	5894 Sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun	TFF için kurumlar vergisi muafiyeti	15.753	17.330
<b>Katma Değer Vergisi</b>			<b>1.080</b>	<b>1.188</b>
1	KDVK Madde 17-2/d	Kültür ve tabiat varlıklarının korunmasına yönelik istisna	1.080	1.188
<b>Sağlık ve Sosyal Amaçlı (Engelli, Yaşlı, Emekli, Şehit Dul ve Yetimleri gibi Dezavantajlı Kesimlere Sağlanan) Vergi Harcamaları</b>			<b>7.321.979</b>	<b>8.054.997</b>
<b>Gelir Vergisi</b>			<b>1.520.856</b>	<b>1.673.112</b>
1	GVK Madde 21	Gayrimenkul sermaye iradı istisnası	675.932	743.600

No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	Tutar (Bin TL)	
			2015	2016
2	GVK Madde 23/1	Köylerde halı ve kilim dokuma faaliyetinde çalışanlar	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir
3	GVK Madde 23/5	Köy bütçesinden maaş alanlar	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir
4	GVK Madde 23/6	Hizmetçi ücretleri	92.214	101.446
5	GVK Madde 25/3	Emekli sandıkları ile Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde yer alan sandıklar tarafından verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar	467.995	514.847
6	GVK Madde 25/5	Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar	24.642	27.109
7	GVK Madde 25/9	Yardım sandıkları tarafından, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar	15.393	16.934
8	GVK Madde 25/10	Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri ve bunlara toptan ödenen tazminat ve yardımlar	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir
9	GVK Madde 31	Engellilik indirimi	8.442	9.287
10	GVK Madde 66/5	Ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlara ilişkin istisna	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir

No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	Tutar (Bin TL)	
			2015	2016
11	GVK Madde 89/3	Diğer indirimler	106.497	117.159
12	GVK Madde 89/14	Korumalı iş yeri indirimi	2	2
13	205 Sayılı Ordu Yardımlaşma Kurumu Kanunu	OYAK üyelerine yardım muafiyeti	129.739	142.727
14	205 Sayılı Ordu Yardımlaşma Kurumu Kanunu	OYAK üyelerine aidat muafiyeti	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir
<b>Kurumlar Vergisi</b>			<b>855.026</b>	<b>940.624</b>
1	KVK Madde 4/1-b	Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen kuruluşlar (Vakıf hastaneleri)	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir
2	KVK Madde 4/1-d	Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait kreş ve konukevleri ile askerî kışlalardaki kantinler	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır
3	KVK Madde 4/1-g	Toplu Konut İdaresi Başkanlığı	619.836	681.889
4	KVK Madde 4/1-i	Köyler veya köy birlikleri tarafından işletilen işletmeler	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir

No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	Tutar (Bin TL)	
			2015	2016
5	KVK Madde 10/1-h	Korumalı işyeri indirimi	0,2	0,2
6	205 Sayılı Ordu Yardımlaşma Kurumu Kanunu	OYAK için kurumlar vergisi muafiyeti	235.190	258.735
7	6569 Sayılı Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı Kurulması İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	TUSEB (TÜRKİYE SAĞLIK ENSTITÜLERİ BAŞKANLIĞI) için kurumlar vergisi muafiyeti	Yeni uygulama	Yeni uygulama
<b>Katma Değer Vergisi</b>			<b>2.950.927</b>	<b>3.246.350</b>
1	KDVK Madde 17-4/d	İktisadi işletmelere dahil olmayan taşınmazların kiralanması	2.885.576	3.174.457
2	KDVK Madde 17-4/s	Engellilerin eğitim, meslekleri ve günlük yaşamlarında kullanmaları için üretilmiş araç gereçler	64.888	71.384
3	KDVK Madde 17-4/ş	İpotekli konutlara ilişkin teslimler	462	509
<b>Özel Tüketim Vergisi</b>			<b>870.792</b>	<b>957.969</b>
1	ÖTVK Madde 7/2	Engellilere yönelik araç alım istisnası	870.792	957.969

No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	Tutar (Bin TL)	
			2015	2016
<b>Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi</b>			<b>1.124.378</b>	<b>1.236.942</b>
1	Gider VK Madde 29/i	Emeklilik sözleşmeleri, hayat sigortaları ve sağlık sigortaları ile madde metninde sayılan diğer işlemler	814.685	896.245
2	Gider VK Madde 29/r	Kooperatifler aracılığı ile Başbakanlık Toplu Konut İdaresi ve bankalar tarafından açılan konut kredileri	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir
3	Gider VK Madde 29/y	Konut finansmanı kapsamında yapılan işlemler	309.693	340.697
<b>Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetleri</b>			<b>1.604.562</b>	<b>1.765.198</b>
<b>Gelir Vergisi</b>			<b>625.008</b>	<b>687.579</b>
1	GVK Madde 89/9 <sup>29</sup>	Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi"	698	768
2	GVK Geçici Madde 75	Hizmet erbabına AR-GE desteği	346.800	381.519

<sup>29</sup> 6728 sayılı Kanun ile 09.08.2016 tarihinden itibaren 5746 sayılı Kanuna eklenmiştir.

No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	Tutar (Bin TL)	
			2015	2016
3	4691 Geçici Madde 2/2	Bölgede çalışan AR-GE personeli için stopaj teşviği	277.510	305.292
4	5746 Sayılı Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun	AR-GE personeli için gelir stopaj teşviği	GVK Geçici 75 kapsamında dikkate alınmıştır.	GVK Geçici 75 kapsamında dikkate alınmıştır.
<b>Kurumlar Vergisi</b>			<b>942.683</b>	<b>1.037.057</b>
1	KVK Madde 4/1-m	Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır
2	KVK Madde 5/B	Sınai mülkiyet haklarında istisna	8.810	9.692
3	KVK Madde 10/1-a <sup>30</sup>	Ar-ge indirimi	25.159	27.678
4	4691 Geçici Madde 2/1	4691 sayılı kanundaki kazanç istisnası	278.407	306.279

<sup>30</sup> 6728 sayılı Kanun ile 09.08.2016 tarihinden itibaren 5746 sayılı Kanuna eklenmiştir.

No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	Tutar (Bin TL)	
			2015	2016
5	5746 Sayılı Kanunun Madde 3/1	5746 sayılı Kanundaki AR-GE indirimi	630.306	693.407
<b>Katma Değer Vergisi</b>			<b>36.870</b>	<b>40.561</b>
1	KDVK Madde 17-4/z	AR-GE yenilik ve yazılım faaliyetlerine ilişkin istisna	120	132
2	KDVK Geçici Madde 20	Teknoloji ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerindeki mükelleflere yönelik teşvik	36.750	40.429
<b>Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesi</b>			<b>14.759.625</b>	<b>16.237.240</b>
<b>Gelir Vergisi</b>			<b>2.627.107</b>	<b>2.890.112</b>
1	GVK Madde 22/1	Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin istisnası	10.176	11.194
2	GVK Madde 22/2	75 inci maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (b) alt bendi ile aynı fıkranın (16) numaralı bendinin (c) alt bendi kapsamında yapılan ödemelerin gelir vergisinden istisna olması	Yeni uygulama	Yeni uygulama
3	GVK Mük.Mad.80	Değer artışı kazançları	149.089	164.015



No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	Tutar (Bin TL)	
			2015	2016
4	GVK Madde 86/1-a	Toplama yapılmayan haller - MSİ	222.928	245.246
5	GVK Geçici Madde 67	Bazı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının vergilendirilmesi	2.236.733	2.460.657
6	GVK Geçici Madde 82	Bireysel katılım yatırımcısı desteği	41	45
7	4632 Sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf Ve Yatırım Sistemi Kanunu	Bireysel emeklilik sistemine aktarılan tutar istisnası	8.140	8.955
<b>Kurumlar Vergisi</b>			<b>1.927.652</b>	<b>2.120.633</b>
1	5/1-ç	Halka açılmayı da teşvik etmek amacıyla emisyon primlerinin istisnası	735.469	809.098
2	5/1-d	Portföy işletmeciliği kazancı	1.063.837	1.170.340
3	5/1-f	Bankaların veya TMSF ye borçlu durumda olan kurumların satış kazancı	121.577	133.748
4	5/1-j	Her türlü taşınır ve taşınmaz malların kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar	Yeni Uygulama	Yeni Uygulama

No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	Tutar (Bin TL)	
			2015	2016
5	5/1-k	Her türlü varlık ve hakların varlık kiralama şirketlerine satışı	Yeni Uygulama	Yeni Uygulama
6	5/A	Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesi	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır
7	6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu	Yatırım Tazmin Fonu için kurumlar vergisi muafiyeti	6.769	7.447
8	4632 Sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf Ve Yatırım Sistemi Kanunu	Bireysel emeklilik sistemine aktarılan tutar istisnası	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir
<b>Katma Değer Vergisi</b>			<b>3.071.231</b>	<b>3.378.698</b>
1	KDVK Madde 17-4/g	Külçe altın külçe gümüş teslimleri ve sermaye piyasası araçları ile hurda ve atıkların teslimleri	2.778.018	3.056.131
2	KDVK Madde 17-4/l	Banka alacaklarının etkin ve hızlı sağlanmasına yönelik istisna	9.063	9.970
3	KDVK Madde 17-4/m	Fonun tahsilat etkinliğinin artırılmasına yönelik istisna	711	782
4	KDVK Madde 17-4/u	Kira sertifikasının geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması	20.162	22.181

No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	Tutar (Bin TL)	
			2015	2016
5	KDVK Madde 17-4/y	Sat geri kirala işlemleri	81.990	90.198
6	KDVK Geçici Madde 31	Bireysel emeklilik sistemine aktarım amacıyla yapılacak olan taşınmaz ve iştirak hissesi	181.286	199.435
<b>Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi</b>			<b>7.133.635</b>	<b>7.847.797</b>
1	Gider VK Madde 29/j	Mükerrer sigorta ve retrosesyon işlemleri	89.244	98.178
2	Gider VK Madde 29/n	Mevduat toplamayan bankaların yatırım kredileri	25.897	28.490
3	Gider VK Madde 29/p	Arbitraj işlemleri ve borsalarda yapılan vadeli işlemler	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir
4	Gider VK Madde 29/t	Emeklilik, menkul kıymet, girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıkların para ve sermaye piyasası işlemleri	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir
5	Gider VK Madde 29/u	Bankalar, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri ve ipotek finansmanı kuruluşlarının kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibarî değerlerinin üzerinde elden çıkarılması sonucu kendi lehlerine kalan paralar	157.181	172.917

No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	Tutar (Bin TL)	
			2015	2016
6	4749 Sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun	Devlet iç borçlanma senetleri	6.672.674	7.340.689
7	5411 Sayılı Bankacılık Kanunu	Varlık yönetim şirketlerinin yaptıkları işlemler	188.638	207.523
<b>Altyapı, Enerji ve Ulaştırma</b>			<b>15.556.363</b>	<b>17.478.742</b>
<b>Kurumlar Vergisi</b>			<b>1.337.414</b>	<b>1.471.305</b>
1	KVK Madde 4/1-ı	İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen işletmeler	836.912	920.697
2	KVK Madde 4/1-n	Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerine ait iktisadi işletmeler	72.827	80.118
3	6305 Sayılı Afet Sigortaları Kanunu	Doğal Afet Sigortaları Kurumu için kurumlar vergisi muafiyeti	77.991	85.798
4	4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu İle 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	Gemi siciline kayıtlı gemiler ve yatlar için kazanç istisnası	349.684	384.692

No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	Tutar (Bin TL)	
			2015	2016
<b>Katma Değer Vergisi</b>			<b>5.141.896</b>	<b>5.656.662</b>
<b>1</b>	KDVK Madde 13/a	Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri ve bu araçların tadil,onarımve bakımına yönelik istisna	586.960	645.721
<b>2</b>	KDVK Madde 13/b	Deniz ve hava taşıma araçlarına yönelik liman ve hava meydanlarındaki hizmetler	3.169.478	3.486.781
<b>3</b>	KDVK Madde 13/c	Petrol ve kıymetli maden aramalarına yönelik istisna	327.195	359.951
<b>4</b>	KDVK Madde 13/e	Demiryolu ulaşım sisteminin geliştirilmesine yönelik istisna	996.186	1.095.917
<b>5</b>	KDVK Madde 17/4-k	Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri	7.139	7.853
<b>6</b>	KDVK Madde 17/4-p	Hazinece yapılan taşınmazların teslim ve kiralanması ile TOKİ başkanlığınca yapılan arsa ve arazi teslimleri	109	120
<b>7</b>	6111 sayılı Kanun Geçici Madde 16	İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) kapsamında, İstanbul İl Özel İdaresine bağlı olarak faaliyet gösteren İstanbul Proje Koordinasyon birimine yapılacak teslim ve hizmetler, finansmanı yabancı devletler, uluslar arası kurum ve kuruluşlarca karşılanmak şartıyla 31/12/2020 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır.	54.829	60.318

No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	Tutar (Bin TL)	
			2015	2016
<b>Özel Tüketim Vergisi</b>			<b>9.077.053</b>	<b>10.350.775</b>
<b>1</b>	ÖTVK 7/1-b	Petrol arama ve üretim faaliyetleri istisnası	74.329	81.771
<b>2</b>	ÖTVK 7/3-a	Türk Hava Kurumu'nun hava taşıtı alım istisnası	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir
<b>3</b>	ÖTVK 7/3-c	Petrol arama faaliyetlerinde kullanılacak araçlar için istisna	38	41
<b>4</b>	ÖTVK 7/A	İhraç malı taşıyan araçların kullandığı akaryakıt	257.592	283.380
<b>5</b>	ÖTVK Geçici Madde 5	Elektrik üretiminde kullanılacak olan fuel oil ve motorin için getirilen istisna	202.902	223.215
<b>6</b>	ÖTVK Geçici Madde 7	Ticari amaçlı yolcu veya yük taşımacılığında kullanılan taşıtların yenilenmesine ilişkin istisna	Yeni uygulama	365.000

No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	Tutar (Bin TL)	
			2015	2016
7	ÖTVK Madde 12 BKK 2002/4482	Havayolu taşımacılığında kullanılan yakıtların ÖTV tutarlarına ilişkin istisna	3.344.591	3.679.424
8	ÖTVK Madde 12 BKK 2003/5868	Denizyolu taşımacılığı istisnası	609.202	670.190
9	ÖTVK Madde 12 BKK 2005/8704	Benzin üretiminde girdi olarak kullanılacak biyoetanol için getirilen istisna	105.248	115.784
10	ÖTVK Madde 12 BKK 2008/14061	Etilen üretiminde girdi olarak kullanılan L.P.G için getirilen istisna	54.893	60.389
11	ÖTVK Madde 12 BKK 2011/1435	Nafta, petrol koku ve petrol bitümeni gibi ürünlere ilişkin ÖTV istisnası	4.217.188	4.639.379
12	ÖTVK Madde 12 BKK 2013/5595	Biodizel harmanlanmasıyla üretilen motorin için getirilen istisna	211.072	232.203
<b>Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi</b>				
1	Gider VK Madde 29/l	Nükleer rizikolarda sigorta	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir

No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	Tutar (Bin TL)	
			2015	2016
2	4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda Yer Alan Vergisel Teşvikler	Gemi sicilne kaydedilecek gemilere ve yatlarla ilişkin işlemler	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir
<b>Tarım</b>			<b>3.646.837</b>	<b>6.450.929</b>
<b>Gelir Vergisi</b>			<b>2.624.386</b>	<b>2.887.119</b>
1	GVK Madde 23/2	GVK'dan muaf olan ve tevkifat yoluyla vergilendirilen çiftçilerin yanında çalışanlar	64.937	71.438
2	GVK Madde 86/1-a	Toplama yapılmayan haller - Zirai kazanç	2.559.449	2.815.681
3	GVK Geçici Madde 76	Tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetleri	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir
<b>Katma Değer Vergisi</b>			<b>955.583</b>	<b>3.490.249</b>
1	KDVK Madde 13/ğ	Tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik istisna	4.177	4.595



No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	Tutar (Bin TL)	
			2015	2016
2	KDVK Madde 13/ı	Tarım ve hayvancılık sektörünün geliştirilmesi ve desteklenmesi	Yeni Düzenleme	2.439.000
3	KDVK Madde 17/4-b	Vergiden muaf esnaf ve küçük çiftçiye yönelik istisna	950.205	1.045.331
4	KDVK Madde 17/4-h	Zirai amaçlı teslim ve hizmetler	73	81
5	KDVK Madde 17/4-t	Lisanslı depoculuk faaliyetlerinin geliştirilmesi amacıyla borsada yapılan işlemler	1.128	1.241
<b>Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi</b>			<b>66.868</b>	<b>73.562</b>
1	Gider VK Madde 29/k	Biçilmemiş veya toplanmamış her türlü tarım mahsulleri ile tarım hayvanları için akt olunan zirai sigortalar dolayısıyla alınan paralar	66.868	73.562

## EK II-2 Vergi harcaması kalemlerinin hesaplama yöntemleri ile kısıtlar tablosu

VERGİ HARCAMASI TÜRÜ	VERİ KAYNAKLARI	VARSAYIMLAR	HESAPLAMA YÖNTEMİ	KISITLAR
<b>GELİR VERGİSİ</b>				
Ücretlere yönelik olanlar	Dışişleri Bakanlığı, Ekonomi Bakanlığı, Gençlik ve Spor Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, Milli Savunma Bakanlığı, Gümrük Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü Adalet Bakanlığı Ceza ve İnfaz Kurumu, Muhasebat Genel Müdürlüğü, TÜİK, TÜİK,SGK,DHMI Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü Türkiye Jokey Kulübü, OYAK, Türkiye Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketleri Birliği, Ziraat Bankası A.Ş., T. Halk Bankası A.Ş., Emekli ve Yardım Sandığı Vakfı, Türkiye İş Bankası A.Ş., Emekli Sandığı Vakfı, Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O., Memur ve Hizmetlileri Emekli ve Sağlık Yardım Sandığı Vakfı, Türkiye Odalar, Borsalar ve Birlik Personeli Sigorta ve Emekli Sandığı Vakfı, Akbank T.A.Ş. Mensupları Tekaüt Sandığı Vakfının Gelir-Gider tabloları, Özel havayolu şirketleri	Yıllık ödenen ücret gayrisafi tutarlarından %15 oranında SGK primi düşülmek suretiyle istisna uygulanacak tutar hesaplanmıştır.	Varsayımlar çerçevesinde bulunan tutara GV tarifesinde yer alan oranlar uygulanmak suretiyle ödenmesi gereken vergi hesaplanmıştır. Bu tutar üzerinden ücretlerin mahiyetine göre hesaplanan asgari geçim indirimleri düşülerek vergi harcaması tutarına ulaşılmıştır.	Hesaplamalarda kullanılacak bazı verilere ilgili kurumlardan talep edildiği halde ulaşılamamıştır.
Serbest meslek kazançlarına yönelik olanlar	GİB Beyanname Özetleri	Yıllık serbest meslek kazanç tutarlarından %25 oranında götürü gider düşülmek suretiyle istisna uygulanacak tutar hesaplanmıştır.	Varsayımlar çerçevesinde bulunan tutara %25 oranı uygulanmış olup, bu tutardan da muhtasar beyanname özetlerinde yer alan kesinti tutarları düşülmek suretiyle vazgeçilen vergi hesaplanmıştır.	

Ticari kazançlara yönelik olanlar	GİB Beyanname Özetleri	Yıllık ticari kazanç tutarlarından kazancın niteliğine göre götürü gider düşülmek suretiyle istisnaya uygulanan tutar hesaplanmıştır.	1-Varsayımlar çerçevesinde bulunan tutarlara GV tarifesinde yer alan oranlar uygulanmış olup, bu tutarlardan da muhtasar beyanname özetlerinde yer alan kesinti tutarları düşülmek suretiyle vazgeçilen vergi hesaplanmıştır.	
			2-GİB beyanname özetlerinden alınan tutara GV tarifesinde yer alan oranlar uygulanmak suretiyle ödenmesi gereken vergi hesaplanmıştır. (Md.20)	
MSİ'ye yönelik olanlar	Hazine Müsteşarlığı	Hazine Müsteşarlığından temin edilen tutarların %30' unun irat olduğu varsayılarak istisna uygulanacak tutar bulunmuştur.	1-Varsayımlar çerçevesinde bulunan tutarlara GV tarifesinde yer alan oranlar uygulanmak suretiyle ödenmesi gereken vergi hesaplanmıştır.	
	GİB Beyanname Özetleri		2- GİB beyanname özetlerinden alınan tutarlara GV tarifesinde yer alan oranlar uygulanmış olup, bu tutarlardan da muhtasar beyanname özetlerinde yer alan kesinti tutarları düşülmek suretiyle vazgeçilen vergi hesaplanmıştır.	

GMSİ'ye yönelik olanlar	GİB Beyanname Özetleri	1- GMSİ faal mükelleflerinin %60'ının gayrimenkulünü mesken olarak kiraladığı varsayımı altında kişi sayısı bulunmuştur. 2- Yıllar itibarıyla belirlenmiş olan istisna tutarları, bulunan kişi sayıları ile çarpılarak ulaşılan GMSİ kazanç tutarlarından %25 oranında götürü gider düşülmek suretiyle istisna uygulanacak tutar hesaplanmıştır.	Varsayımlar çerçevesinde bulunan tutara GV tarifesinde yer alan oranlar uygulanmak suretiyle ödenmesi gereken vergi hesaplanmıştır.	GİB İnternet sitesinde GMSİ mükellef sayıları işyeri ve mesken ayırımı yapılmaksızın toplam olarak yer almaktadır.
Zirai kazançlara yönelik olanlar				
Diğer kazanç ve iratlara yönelik olanlar	GİB Beyanname Özetleri	Türkiye Geneli Beyanname Özetlerindeki diğer kazanç ve iratlar kısmındaki mükellef sayısının %80'i değer artışı kazancı ve %20'si arazi kazanç elde edenler olarak varsayılarak bulunan mükellef sayıları ile istisna hadlerinin çarpılması sonucu istisna uygulanacak tutar hesaplanmıştır.	Varsayımlar çerçevesinde bulunan tutara GV tarifesinde yer alan oranlar uygulanmak suretiyle ödenmesi gereken vergi hesaplanmıştır.	Diğer Kazanç ve İratlar kısmında belirtilen mükellef sayıları değer artışı kazancı ve arazi kazanç elde eden mükelleflerin toplamıdır. Mükellef sayıları ayrı ayrı belirtilmemektedir.
Tüm gelir unsurlarını ilgilendiren indirimlere yönelik olanlar (Md.89)	GİB beyanname Özetleri		Varsayımlar çerçevesinde bulunan tutarlara GV tarifesinde yer alan oranlar uygulanmak suretiyle vazgeçilen vergi hesaplanmıştır.	
<b>KURUMLAR VERGİSİ</b>				

Muafiyetler	Hazine Müsteşarlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Adalet Bakanlığına Bağlı Ceza ve İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumu (Faaliyet Raporları), Vakıflar Genel Müdürlüğü, SGK (Mali İstatistikler), Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü (Faaliyet Raporları), Spor Toto Teşkilat Başkanlığı (Resmi Yazı), TOKİ (Resmi Yazı), İETT, ESHOT, EGO (Faaliyet Raporları), Dernekler Dairesi Başkanlığı, GİB (Faaliyet Raporları, İnternet Sitesi Ortalama Kazanç İstatistikleri), Kooperatifçilik Genel Müdürlüğü (Türkiye Kooperatifçilik Raporu), Kredi Garanti Fonu (Resmi Yazı), Organize Sanayi Bölgeleri Üst Kuruluşu (Resmi Yazı),	Vergi harcaması matrahına ulaşabilmek için temel olarak 2 yöntem kullanılmıştır:	Varsayımlar çerçevesinde bulunan tutara %20 oranı uygulanmak suretiyle vazgeçilen vergi hesaplanmıştır	-Muhasebat Genel Müdürlüğünden bazı detaylarda veri çekilememektedir. Bu nedenle;
		1. Dönem net karı hesabı kullanan kurumlar için bu hesap tutarı vergi harcaması matrahı kabul edilmiştir.		-Döner sermayelere ilişkin rakamlar o kurumların döner sermaye <u>toplamlarını</u> göstermektedir. Örneğin; okullar, okul atölyeleri vb. detayında veri sağlanamadığından, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı tüm döner sermayeli işletmeler <u>toplamı</u> , çalışmada dikkate alınmıştır. <u>Bu nedenle rakamlar daha geniş bir kapsamı ifade edebilmektedir.</u> Döner sermaye işletmelerinden bir kısmının zararda olabileceği de göz önüne alınırsa, zararların karlardan mahsup edilmiş olabileceği olasıdır.
		2. Dönem net karı hesabını kullanmayan kurumlar için; ulaşılabilir ise dönem olumlu faaliyet sonucu hesabı, ulaşamıyor ise dönem gelirleri (600)-dönem giderleri (630) hesap tutarları farkı vergi harcaması matrahı olarak kabul edilmiştir.		-Muhasebat Genel Müdürlüğü sistemi ile Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan düzenleme tam olarak birbirleriyle uyumamaktadır. Bu nedenle istenilen detayda veri buralardan sağlanamamaktadır.

		<p>Kooperatifler için Türkiye Kooperatifçilik Raporundan alınan Türkiye kooperatif sayısından, GİB' e beyanname veren kooperatifler çıkarılmıştır. Bu kooperatiflerin muafiyet kapsamında olduğu kabul edilmiştir. Muaf olduğu kabul edilen kooperatif sayısı ise GİB internet sitesinden alınan ortalama kooperatif kazancı olduğu kabul edilen tutarla çarpılarak, muafiyet kapsamındaki kooperatiflerin vergi harcaması tutarına ulaşılmıştır.</p>	<p>-Kamu kurumlarının muhasebe sistemi, özel sektörden farklıdır. Kamu muhasebesinde kullanılan; bütçe hesapları tahsil esasını, faaliyet hesapları ise tahakkuk esasını benimsediğinden, kurum sonuç hesapları tahakkuk esasında anlamsızlaşabilmektedir.</p> <p>-Köyler ve köy birlikleri tarafından işletilen hamam, çamaşırhane gibi kuruluşlar, veri teminindeki zorluklar göz önünde bulundurularak Genel Müdürlüğümüzce yapılan değerlendirmede kapsam dışında tutulmuştur.</p> <p>-Muafiyet kapsamında bulunan kurumlar beyanname vermemektedir. Bu nedenle bunlara ait mali bilgilere birçok durumda ulaşamamaktadır. Yapılan hesaplamalarda birçok varsayımda kullanılmaktadır. Buna yönelik olarak vergi harcamasının kapsamının tam olarak tespit edilebilmesi amacıyla, bu kurumların mali bilgilerinin ortak bir sisteme girileceği bir yapının oluşturulmasının, çalışmalarımız açısından daha doğru sonuçlar ortaya çıkaracağı değerlendirilmektedir.</p>
--	--	---	---

İstisnalar	GİB beyanname özetleri Muhasebat Genel Müdürlüğü, OYAK, Yatırımcı Tazmin Merkezi, Emeklilik Gözetim Merkezi	İlgili dönem matrah tutarları beyanname özetlerinden temin edildi.	1-Ulaşılan matrah tutarına %20 oranı uygulanmak suretiyle vazgeçilen vergi hesaplanmıştır	
			2-Kurumların gelirlerinden giderleri düşülmek suretiyle matrah tespit edilmiş ve bulunan matraha kurumlar vergisi oranı uygulanmak suretiyle vazgeçilen vergi hesaplanmıştır	
<b>KATMA DEĞER VERGİSİ</b>				
Tam İstisnalar	- GİB yıllık beyanname özetleri-Gümrük ve Ticaret Bakanlığı-Ulaştırma Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı-Hazine Müsteşarlığı	İndirim ve iade hakkı olduğu için istisnaya konu mal ve hizmet tutarının tamamı matrah olarak değerlendirilmiştir.	Varsayımlar çerçevesinde bulunan tutara efektif KDV oranı uygulanmak suretiyle vazgeçilen vergi hesaplanmıştır	
Kısmi İstisnalar	GİB yıllık beyanname özetleri, Hazine Müsteşarlığı (Sigortacılık Genel Müdürlüğü)	İndirim ve iade hakkı olmadığından, teslim ve hizmetin tabi olduğu oran üzerinden hesaplanacak vergiden imalinde yüklenen vergilerin mahsup edilmesi gerekir. Yüklenen KDV'nin tespit edilemediği takdirde, bu işlemler nedeniyle yüklenen vergiler indirim ve iadeye konu edilemediğinden sadece brüt kar üzerinden hesaplanması gereken KDV vergi harcamasına konu edilecektir.	Varsayımlar çerçevesinde teslim ve hizmet bedeli içerisindeki brüt kar efektif KDV oranıyla çarpılmak suretiyle vazgeçilen vergi hesaplanmıştır.	Verinin KDV beyannamesinde yer almamasından ötürü ilgili kurumdan yazı ile veri talep edilmiştir. Fakat verilen hizmete yönelik fiyatlandırma yapılamamıştır. Bu nedenle veri temin edilememiştir.
-İndirim hakkı tanınmayanlar				

Kısmi İstisnalar		İndirim hakkı olduğu için istisnaya konu mal ve hizmet tutarının tamamı matrah olarak değerlendirilmiştir.	Varsayımlar çerçevesinde bulunan tutara efektif KDV oranı uygulanmak suretiyle vazgeçilen vergi hesaplanmıştır	
-İndirim hakkı tanınanlar				
<b>ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ</b>				
İstisnalar	Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumunun Resmi İstatistikler		Kanundan güncel maktu vergi oranları ile yeni abone sayıları çarpılarak M2M vergi harcaması tutarları elde edilmiştir.	Hesaplamalarda kullanılacak bazı verilere ilgili kurumlardan talep edildiği halde ulaşılamamıştır.
<b>ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ</b>				
İstisnalar	GİB Beyanname Özetleri			
- Petrol arama ve üretim faaliyetleri (7-1/b)			Madde 7/1-b için "Petrol Arama ve Üretim İstisnası", kısmındaki bilgiler kullanılmıştır.	
- Petrol arama faaliyetleri(7-3/c)			1. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'ndan (Petrol İşleri genel Müdürlüğü) 2009-2014 yıllarına ilişkin 7/3-c maddesi uyarınca ÖTV ödemeksizin iktisap edilen araç bilgileri temin edildi. 2. İstisna hükmünün uygulamasına ilişkin hesaplamada kullanılmak üzere ÖTV II sayılı listede yer alan 8701.20, 87.04, 87.05 ve 87.09 G.T.İ.P. numaralı araçların model,	



			<p>cins ve iktisap bedelleri dikkate alındı.</p> <p>3. İktisap bedeli EURO üzerinden olan araçların TL cinsinden iktisap bedeli, T.C. Merkez Bankasınca yayınlanan ilgili yıla ait ortalama döviz kuru dikkate alındı.</p> <p>4. İktisap bedelleri üzerinden %4 oranında ÖTV hesaplandı.</p> <p>5. Aracın model yılı değil iktisap edildiği yıl tahsil edilmeyen ÖTV vergi harcaması olarak kabul edildi.</p>	
- İhraç malı taşıyan araçların kullandığı akaryakıt(7-A)			<p>Madde 7/A için "7/A Maddesi Kapsamında Yapılan Teslimler", Madde 8/1 için "Tecil-Terkin Kapsamında Teslimler", Madde 8/2 için "İhraç Kaydıyla Teslimler", satırlarının "Vazgeçilen ÖTV Tutarları" kısmındaki bilgiler kullanılmıştır.</p>	
Tecil-Terkin uygulaması (1/B Cetveli) ( 8-1)				<p>Hesaplamalarda kullanılacak bazı verilere ilgili kurumlardan talep edildiği halde ulaşılamamıştır.</p>

Havacılık yakıtları (12)			<p>1. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) raporlarından 2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 yıllarına ait havacılık yakıtı teslimi bilgilerine ulaşıldı.</p> <p>2. Havacılık yakıtı miktarları ölçü birimi olarak 0,8'e bölünerek tondan litre birimine çevrildi.</p> <p>3. Havacılık yakıtlarına uygulanan kanuni ÖTV tutarı 2,5 TL ile teslim miktarları çarpıldı.</p>	
Denizcilik yakıtları (12)			2003/5868 sayılı BKK için "BKK 2003/5868-Kabotaj Hattında Yakıt istisnası", "Vazgeçilen ÖTV Tutarları" kısmındaki bilgiler kullanılmıştır.	
Biyoetanollü benzin (12)			2005/8704 sayılı BKK için "BKK 2005/8740-Biyoetanol" "Vazgeçilen ÖTV Tutarları" kısmındaki bilgiler kullanılmıştır.	
Etilen üretiminde kullanılacak LPG (12)			2008/14061 sayılı BKK için "BKK 2008/14061-Etilen Üretiminde Kullanılacak LPG" "Vazgeçilen ÖTV Tutarları" kısmındaki bilgiler kullanılmıştır.	

Biyodizelli motorin (12)			2013/5595 sayılı BKK için "BKK 2013/5595-Biyodizel", "Vazgeçilen ÖTV Tutarları" kısmındaki bilgiler kullanılmıştır.	
Aerosol üretiminde kullanılacak LPG (12)			2014/6881 sayılı BKK için "BKK 2014/6881-Aerosol Üretiminde Kullanılacak LPG" satırlarının "Vazgeçilen ÖTV Tutarları" kısmındaki bilgiler kullanılmıştır.	
Elektrik üretiminde kullanılacak fuel oil ve motorin ( Geçici Madde 5)			GİB verileri (Geçici madde 5 kapsamında yapılan teslimler) dikkate alınmıştır.	
Engellilere yönelik araç alım			Madde 7/2 için "Yıllara Göre Malul ve Engelliler Tarafından ÖTV'den İstisna İlk İktisabı Yapılan Araç Bilgileri", kullanılmıştır.	

## EK II-3 İlk 5 Vergi Harcama Maddeleri

### 1.GELİR VERGİSİ

GELİR VERGİSİNDE İLK 5 VERGİ HARCAMASI KALEMİ				
(Bin TL)	Açıklama	2015	2015 yılı itibarıyla payı (%)	
1	Madde 32	Asgari geçim indirimi	17.256.048	67,98
2	Madde 86/1-a Zirai Kazanç	Toplama yapılmayan haller - Zirai kazanç	2.559.449	10,08
3	Geçici Madde 67	Bazı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının vergilendirilmesi	2.236.733	8,81
4	Madde 22/3	Kar payı istisnası	1.918.906	7,56
5	Madde 23/8	Hizmet erbabına ödenen yemek bedelleri	1.412.936	5,57
TOPLAM		25.384.072	100,00	
İlk 5 Kalemin Gelir Vergisine Ait Vergi Harcaması Toplamı İçerisindeki Payı (%)		85,86		

## 2.KURUMLAR VERGİSİ

KURUMLAR VERGİSİNDE İLK 5 VERGİ HARCAMASI KALEMİ				
(Bin TL)	Açıklama	2015	2015 yılı itibarıyla payı (%)	
1	5/1-e	Taşınmazlar ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnası	3.360.825	41,13
2	32/A	İndirimli kurumlar vergisi desteği	2.174.681	26,61
3	5/1-d	Portföy işletmeciliği kazancı	1.063.837	13,02
4	4/1-ı	İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen işletmeler	836.912	10,24
5	5/1-ç	Halka açılmayı da teşvik etmek amacıyla emisyon primlerinin istisnası	735.469	9,00
TOPLAM		8.171.725	100,00	
İlk 5 Kalemin Kurumlar Vergisine Ait Vergi Harcaması Toplamı İçerisindeki Payı (%)		80,73		

### 3.KATMA DEĞER VERGİSİ

KATMA DEĞER VERGİSİNDE İLK 5 VERGİ HARCAMASI KALEMİ				
(Bin TL)	Açıklama	2015	2015 yılı itibarıyla payı (%)	
1	17-4/g	Külçe altın külçe gümüş teslimleri ve sermaye piyasası araçları ile hurda ve atıkların teslimleri	3.215.980	24,54
2	13/b	Deniz ve hava taşıma araçlarına yönelik liman ve hava meydanlarındaki hizmetler	3.169.478	24,18
3	17-4/d	İktisadi işletmelere dahil olmayan taşınmazların kiralanması	2.885.576	22,01
4	17-4/r	Taşınmaz ve iştirak satış istisnası	2.044.287	15,60
5	13/d	Teşvik belgeli yatırımlarda istisna	1.792.247	13,67
TOPLAM		13.107.568	100,00	
İlk 5 Kalemin Katma Değer Vergisine Ait Vergi Harcaması Toplamı İçerisindeki Payı (%)		77,72		

#### 4.ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE İLK 5 VERGİ HARCAMASI KALEMİ				
(Bin TL)	Açıklama	2015	2015 yılı itibarıyla payı (%)	
1	Madde 12 BKK 2011/1435	Nafta, petrol koku ve petrol bitümeni gibi ürünlere ilişkin ÖTV istisnası	4.217.188	45,35
2	Madde 12 BKK 2002/4482	Havayolu taşımacılığında kullanılan yakıtların ÖTV tutarlarına ilişkin istisna	3.344.591	35,97
3	Madde 7 – 2	Engellilere yönelik araç alım istisnası	870.792	9,36
4	Madde 12 BKK 2003/5868	Denizyolu taşımacılığı istisnası	609.202	6,55
5	Madde 7/A	İhraç malı taşıyan araçların kullandığı akaryakıt	257.592	2,77
TOPLAM		9.299.364	100,00	
İlk 5 Kalemin Özel Tüketim Vergisine Ait Vergi Harcaması Toplamı İçerisindeki Payı (%)		84,69		