

UZUN ÖZET TÜRK VERGİ SİSTEMİNE GENEL BAKIŞ

Vergi hukukunun birinci kısmı bütün vergileri ilgilendiren ortak kuralların incelenmesinden oluşmakta ve bu açıklamalar “genel vergi hukuku” adı altında toplanmaktadır. İkinci kısımda ise hâlen yürürlükte bulunan vergilerin tek tek incelenmesine çalışılmakta ve bu kısım “özel vergi hukuku” olarak adlandırılmaktadır. Türkiye’deki düzenlemeler esas alındığında özel vergi hukuku yerine Türk Vergi Sistemi ifadesinin kullanılması da mümkündür. Türk Vergi Sistemini oluşturan başlıca vergiler üç ana başlık altında gruplandırılabilir:

- Gelir Üzerinden Alınan Vergiler (Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi)
- Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler (Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Damga Vergisi, Gümrük Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Harçlar, Değerli Kağıtlar Vergisi)
- Servet Üzerinden Alınan Vergiler (Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi)

TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GELİŞİMİ

Osmanlı vergi sistemi, dinî esaslara göre şekillendirilen “şer’i vergiler” ile dini kurallardan bağımsız olarak daha çok çeşitli ihtiyaçlar nedeniyle alınmaya başlanan ve zamanla yerleşik uygulama hâline dönüşen “örfi vergiler” den oluşmaktaydı. Cumhuriyet döneminde vergilendirme alanında atılan ilk önemli adım, aşarın kaldırılması üzerine 1926’da Kazanç Vergisi Kanunu’nun yürürlüğe girmesidir. Bundan sonra asıl büyük dönüşüm 1949’da Alman vergi kanunlarından yararlanılarak hazırlanan üç önemli kanunun yani “Gelir Vergisi Kanunu”, “Kurumlar Vergisi Kanunu” ve “Vergi Usul Kanunu”nun kabul edilmesi ile yaşanmıştır. 1984 yılında “Katma Değer Vergisi Kanunu” nun kabul edilmesi ile birlikte harcama vergileri alanında çok önemli bir adım atılmış ve nihayet 2002’de “Özel Tüketim Vergisi Kanunu” nun kabul edilmesi ile bu alandaki gelişmeler büyük ölçüde tamamlanmıştır.

GELİR VERGİSİNİN KONUSU

Gelir Kavramı Gelir Vergisi Kanunu’nun birinci ve ikinci maddeleri, verginin konusunun ve geliri oluşturan unsurların belirlenmesine ayrılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu’nun birinci ve ikinci maddeleri, verginin konusunun ve geliri oluşturan unsurların belirlenmesine ayrılmıştır. “Mevzu” başlığını taşıyan 1.maddeye göre: “Gerçek kişilerin gelirleri, gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” “Gelirin unsurları” başlıklı 2. maddeye göre ise; gelire giren kazanç ve iratlar ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlardır. Kanuna göre bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınması gerekmektedir. Kanundaki düzenlemelerden de kolayca anlaşılacağı gibi, gelir vergisinin konusu gerçek kişilerin gelirdir. Bu durumda kanunun uygulama alanının belirlenmesi bakımından gelir kavramının açıklığa kavuşturulması gereklidir. Gelir kavramının ekonomik açıdan tanımlanması amacıyla başlıca iki teori geliştirilmiştir. Bu teoriler, kaynak teorisi ve safi artış teorisidir. Kaynak teorisine göre gelir, belli bir üretim faaliyetine katılma sonucunda düzenli ve sürekli şekilde elde edilen veya bu şekilde elde edilmesi mümkün olan ekonomik değerleri ifade eder. Safi artış teorisine göre ise, verginin konusunu oluşturan gelir kavramının belirlenmesinde üretim faktörlerine bağlılık ve devamlılık özelliklerinin aranmasına gerek yoktur. Hangi kaynaktan doğarsa doğsun kişisel servette oluşan artış ya da başka bir anlatımla belli bir dönemde satın alma gücünde oluşan yükselme gelir kapsamında düşünülür. Gelir Vergisi Kanunu’nun geliri oluşturan kazanç ve irat tiplerini tek tek sayarak belirtmiş olmasından yola çıkarak kanunda benimsenen temel felsefenin kaynak teorisine uygun olduğunu söyleyebiliriz. İlk altı unsur bakımından bu husus çok açık olmakla birlikte “diğer kazanç ve iratlar” adını taşıyan yedinci gelir unsuru bakımından belli ölçüde de olsa safi artış teorisine yaklaşan bir düzenleme şeklinin tercih edildiği gözden uzak tutulmamalıdır. Gelir Vergisi Kanunu’na Göre Gelirin Özellikleri Gelir Vergisi Kanunu’nun vergilendirmeye esas aldığı “gelir” kavramının başlıca özelliklerini kanunun ilk iki maddesini inceleyerek belirlemek mümkündür. Buna göre: Kanunun anladığı anlamda gelir her şeyden önce “kişisel” olma özelliğine sahiptir. Kişisel olma özelliği, gelir vergisinin subjektif bir yapıya sahip olduğunu gösterir. Kanun gelirin “yıllık” bazda ve bir “toplam” olarak değerlendirilmesini öngörmektedir. Birinci maddede “bir takvim yılı içinde” ifadeleri ile dile getirilen bu husus ayrıca kanunun 108. maddesinde de “Gelir vergisinde vergilendirme dönemi, geçmiş takvim yılıdır.” demek suretiyle vurgulanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu, vergilendirmede gelirin safi tutarının esas alınmasını öngörmektedir. Kanun, ayrıca gelirin gerçek

miktarı üzerinden vergilendirilmesini amaçlamaktadır.

GELİR VERGİSİNİN MÜKELLEFİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun düzenlemelerine göre gelir vergisinin mükellefi, kendisine gelir vergisi ödeme borcu düşen gerçek kişiler olarak tanımlanabilir. Tam ve Dar Mükellef Ayrımı Gelir Vergisi Kanunu mükellefleri tam mükellef ve dar mükellef olmak üzere iki kısımda değerlendirmektedir. Bu ayrıma ilişkin düzenlemeler Kanunun 3, 4 ve beşinci maddelerinde yer almaktadır. Türkiye'de yerleşmiş olanlar ve Resmî daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükelleftir. Türkiye'de yerleşik olmayan ya da Türkiye'deki bir kurum adına yurt dışında oturur durumda olmayan kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri gelirler üzerinden gelir vergisi ödemek üzere dar mükellef olarak nitelenmektedir. Yapılan bu ayrımın temel sonucu, tam mükelleflerin yurt içinde ve dışında elde ettikleri gelirlerin tamamı üzerinden, dar mükelleflerin ise sadece Türkiye'de elde ettikleri gelirler üzerinden gelir vergisi ödemek zorunda olmalarıdır. Tam ve dar mükellef ayrımının bazı yan sonuçlarından da söz edilebilir. Bu anlamda kanunda yer alan bazı vergi kolaylıklarından sadece tam mükellefler yararlanmakta iken bazılarında sadece dar mükelleflerin istifade etmesi söz konusudur. Örneğin, belirli derecede bedensel özürlü bulunan kişilerin yararlanabileceği bir vergi kolaylığı olan "engellilik indirimi" sadece tam mükellefler için söz konusu iken, kanunda sadece dar mükelleflere özgü bir vergi kolaylığı olarak "ihracat istisnası" na yer verilmiştir.

GELİR VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Vergiye doğuran olay kavramı kısaca vergi konusu ile vergi mükellefini birbirine bağlayan işlem ya da durum olarak tanımlanabilir. Gelir vergisi açısından baktığımızda vergiyi doğuran olayın "gelirin elde edilmesi" olduğu görülmektedir. Gelirin elde edilmiş sayılması konusunda iki ihtimal söz konusudur. Buna göre; gelir ya "tahakkuk ettiği anda" ya da "tahsil edildiği anda" elde edilmiş sayılabilir. Birinci ihtimalde gelir alacak olarak ortaya çıkarak kesinleştiğinde elde edilmiş sayılmaktadır. Gelirin bu aşamada elde edilmiş sayılması "tahakkuk ilkesi" olarak adlandırılır. Buna karşılık gelirin ilgili kişinin malvarlığına bilfiil katıldığı anda elde edilmiş sayılması ise "tahsil ilkesi" adıyla anılır. Gelir Vergisi Kanunu'nda çeşitli kazanç ve irat tipleri bakımından elde edilme anının tanımlandığı toplu bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak ilgili kurallar incedendiğinde Gelir Vergisi Kanunu'nun; ticari ve zirai kazançlar ile menkul sermaye iratlarında "tahakkuk" ilkesini; ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarda ise "tahsil" ilkesini benimsediği söylenebilir.

TİCARİ KAZANÇ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde ticari kazancın kısa bir tanımı yapılarak özel olarak ticari kazanç sayılan gelirlerin sıralandığı görülmektedir. Anılan maddeye göre "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır." Bu tanım karşısında öncelikle "ticari ve sınai faaliyet" kavramlarının açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Kanun metni incelendiğinde bu kısa tanımın dışında ticari kazancı oluşturan gelirlerin mahiyeti ve içeriği konusunda başkaca bir açıklamaya rastlanmamaktadır. Bu durumda akla gelen ilk çözüm bu konularda daha ayrıntılı düzenlemeler içeren Türk Ticaret Kanunu'nun konuyla ilgili hükümlerinden yararlanmak olmaktadır. Ancak hemen belirtilmelidir ki Gelir Vergisi Kanunu bu konuda Türk Ticaret Kanunu'na açıkça yollama yapmamıştır. Bu durumda anılan yasadaki düzenlemelerin belirli bir özenle ve vergi hukukunun temel prensipleri dikkate alınarak yorumlanması gerekir. Ticaret hukuku bakımından ticari işletmenin ayırt edici dört özelliği bulunmaktadır. Bunlar sırasıyla gelir sağlama amacı, devamlılık, bağımsızlık ve esnaf faaliyeti sınırlarının aşılmasıdır. Bu özellikler de dikkate alındığında ticari faaliyet; emek, sermaye ve girişimin üretim sürecine katılması yoluyla bağımsız karakterde ve devamlılık gösterecek şekilde alım □ satım, kiralama, aracılık, hizmet sunumu gibi faaliyetlerin yapılmasıdır. Ancak bu çalışmaların Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenen benzer nitelikteki gelir tiplerinden zirai kazanç ya da serbest meslek kazancı kapsamına girmemesi de gerekir. Sınai faaliyet terimi de Eski Türk Ticaret Kanunu'ndan yararlanılmak suretiyle ham madde ya da yarı mamul maddelerin teknik vasıtalarla işlenmesi sonucunda mamul maddeler hâline getirilmesi olarak tanımlanabilir. Faaliyetlerin ticari kazancı doğurabilmesi için "devamlılık" özelliğine sahip olması gerekir. Devamlılık ya da süreklilik unsuru, işlemlerin belli bir yoğunlukta tekrarlanması, tesadüfi ve geçici nitelik taşımaması anlamına gelir. Devamlılık unsuru objektif olarak ticari bir organizasyonun varlığı ile tespit edilmektedir. Bu anlamda bir iş yeri açılması, bu iş yerinde çalıştırılmak üzere personel temin edilmesi, iş yerinin tefrişi, ticari emtia alımı gibi durumlar ticari bir organizasyonun kurulduğunu gösteren önemli belirtiler olabilmektedir.

TİCARİ KAZANCIN HESAPLANMASI

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemeler incelendiğinde ticari kazancın hesaplanması konusunda iki temel yöntemin öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Bu yöntemler gerçek usul ve basit usul adını taşımaktadır. Gerçek usul, kısaca mükellefin elde ettiği ticari kazancın defter ve belgelere dayalı olarak hesaplanması demektir. Türk vergi sistemine 1998 yılında 4369 sayılı kanunla giren basit usul de aslında gerçek usulün bir uygulama biçimi olarak yorumlanabilir. Basit usule tabi olan mükelleflerin defter tutma zorunluluğu olmamakla birlikte bu kişiler genel olarak işletme hesabı usulünü uygulamak durumunda olan ikinci sınıf tüccarlarla ilgili hükümlere tabidir. Gerçek Usul Gerçek usul bir mükellefin ticari kazancının belgelere ve bu belgeleri kaydettiği defterlere dayalı olarak hesaplanması anlamına gelir. Vergi Usul Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu'nun konuyla ilgili hükümlerinin birlikte incelenmesi sonucunda gerçek usulün kendi içinde bilanço usulü ve işletme hesabı usulü olmak üzere iki alt yöntemden oluştuğu görülmektedir. Bu usulde mükellefler kanunda yer alan kurallara uygun biçimde hangi alt yönteme tabi olduklarına karar vererek bu alt yöntemin gerektirdiği defterleri tutmak zorundadır. Bilanço ve İşletme Hesabı Usulüne Tabi Olanlar Bilanço ve işletme hesabı usulüne tabi olanların kimler olduğu hususu, Vergi Usul Kanunu'nun 176 vd. maddelerinde düzenlenmiş bulunmaktadır. "Tüccar sınıfları" başlığını taşıyan 176. maddeye göre: Tüccarlar, defter tutma bakımından iki sınıfa ayrılır: I. sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre; II. sınıf tüccarlar, işletme hesabı esasına göre defter tutarlar. Bilanço Usulüne Göre Ticari Kazancın Hesaplanması Gerçek usulün ilk alt uygulama biçimi, bilanço usulüdür. Bilanço usulüne tabi olanlar, "defteri kebir", "yevmiye defteri" ve "envanter defteri" olmak üzere üç defter tutmak zorundadır. Bu usulü kullananlar dönem sonunda anılan defterlere dayalı olarak hazırladıkları bilançoya göre ticari kazançlarını tespit ederler. Bilanço usulünde ticari kazanç, dönem sonu ve dönem başı öz sermayelerinin karşılaştırması yoluyla bulunur. Bulunan farka, dönem içinde işletme sahibi ya da sahiplerince işletmeden çekilen değerler eklenecek; işletmeye eklenen değerler ise bu farktan düşülecektir. Bu hesaplamalar sırasında Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümlerinin yanı sıra, Gelir Vergisi Kanunu'nun indirilmesine izin verdiği vermediği giderlerle ilgili hükümleri dikkate alınır. İşletme Hesabı Usulüne Göre Ticari Kazancın Hesaplanması Vergi Usul Kanununun 176. maddesine göre ikinci sınıf tüccarlar işletme hesabı usulüne göre defter tutmak zorundadır. Bu usule tabi olanlar "İşletme Hesabı Defteri" adını taşıyan tek bir defteri tutmak

ve bu defterden çıkan sonuçlara göre “işletme hesabı özeti” çıkarmak zorundadır. İşletme hesabı esasında ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile yapılan giderler arasındaki olumlu farktır. Bulunan farkta, dönem içinde işletme sahibi ya da sahiplerince işletmeden çekilen değerler eklenecek; işletmeye eklenen değerler ise bu farktan düşülecektir. Bu yöntemde hasılat tahsil edilen paralarla birlikte tahakkuk eden alacakları, giderler ise ödenen ve borçlanılan tutarları kapsamaktadır. Mal alım satımı ile uğraşanlar hesap dönemi sonundaki mal mevcudunu hasılat kısmına; dönem başındaki mal mevcudunu ise gider kısmına yazmak zorundadır. Bu hesaplamalar sırasında Vergi Usul Kanunu’nun değerlendirme hükümlerinin yanı sıra, Gelir Vergisi Kanunu’nun indirilmesine izin verdiği ve vermediği giderlerle ilgili hükümleri dikkate alınacaktır. Gerçek Usulde İndirilecek ve İndirilemeyecek Giderler Gelir Vergisi Kanunu’nun 40 ve 41. maddelerinde gerçek usulde ticari kazancın hesaplanması sırasında işletmenin yaptığı giderlerden hangilerinin kazançtan indirilebileceği, hangilerininse indirilemeyeceği konusunda ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir. Ancak başka bazı kanunlarda da bu konuya ilişkin hükümlerin bulunduğu unutulmamalıdır. Kanunda belirtilenlerin dışındaki harcamaların gider yazılması mümkün değildir. Yeri gelmişken belirtelim ki kanunda gösterilen harcamaların gider yazılabilmesi için aranan ortak özellik, bunların işle ilgili olması koşuludur. İşle ilgili olma koşulu, yapılan harcamanın kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi amacıyla dönük olması biçiminde yorumlanabilir. Kanunun 40. maddesi indirilebilecek giderlerle ilgilidir. “İndirilecek Giderler” başlıklı bu maddeye göre, ticari kazancın hesaplanması sırasında işletme bünyesinde gerçekleştirilen ve kanunla sayma yöntemiyle gösterilen harcamalar, gider kaydedilebilir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 41. maddesinde ise indirilemeyecek giderlerle ilgili düzenlemelere yer verildiği görülmektedir. Ancak, diğer bazı kanunlarda da bu konuda düzenlemeler yer aldığını unutmamak gerekir. Basit Usul 1999 yılından itibaren 4369 sayılı Kanun gereği uygulanmaya başlanan basit usul, kanunda gösterilen şartları taşıyan mükelleflerin gerçek usule tabi mükelleflere göre daha kolay bir yöntemle ticari kazançlarını belirlemelerini sağlayan bir yöntemdir. Basit usulün benimsenmesinde ilgili mükelleflerin gelir düzeylerinin düşüklüğü ile birlikte defter düzenine uymakta zorlanabilecekleri düşüncesi etkili olmuştur. Basit usule tabi olan mükellefler defter tutmak zorunda olmamakla birlikte, belge alıp vermek ve bunları saklamak mecburiyetindedir. Bu kişilerin kazançları da söz konusu belgelerden çıkan sonuca göre belirlenmektedir. Basit usulde ticari kazancın nasıl hesaplanacağı Kanunun 46. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; • Basit usulde vergilendirilen mükellefler, kazancın belirlenmesi ve Vergi Usul Kanunu’nun defter tutma hükümleri dışında bildirme, belgeler, saklama, ibraz, diğer ödevler ve ceza hükümleri gibi konularda ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabidir. • Basit usulde vergilendirilen mükellefler, faaliyetlerine ilişkin mal alış ve giderleri ile hasılatlarını gösteren belgeleri ayrı ayrı dosyalarda saklamak zorundadırlar. Bu belgelerin kayıtları, mükelleflerin bağlı oldukları meslek odalarının oluşturdukları bürolarda tutulur. Bu bürolarda yeterli sayıda meslek mensubunun (serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler) çalıştırılması zorunludur. • Basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki olumlu farktan oluşmaktadır. Bu fark yapılan faaliyetle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre alınması ve verilmesi zorunlu olan alış ve giderler ile hasılatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanacaktır.

TİCARİ KAZANÇLARDA VERGİ DIŞI DURUMLAR

Gelir Vergisi Kanunu’nda ve diğer bazı kanunlarda bu vergi bakımından bir kısım vergi dışı durumlara (istisna ve muafiyet) yer verilmiştir. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu’nun “Vergiden Muaf Esnaf” başlıklı 9. maddesinde bazı ticari kazanç sahiplerinin vergi dışında tutulduğu görülmektedir. Yine Kanunda sadece dar mükellefleri ilgilendiren ihracat istisnasına yer verilmiştir.

ZİRAİ KAZANÇ

Zirai kazancın kısa bir tanımı Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre "Zirai faaliyetten doğan kazanç, zirai kazançtır." Kanun zirai kazançları düzenlerken ticari kazançla ilişkin hükümlerden farklı bir yol takip etmiş ve zirai faaliyetin kapsamı konusunda oldukça ayrıntılı düzenlemelere yer vermiştir. Kanuna göre; zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla ya da doğrudan doğruya tabiatın yararlanarak bitki, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin üretimini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden başka bir şekilde faydalanılmasını ifade eder. Bazı bitki ve hayvan türlerinde üretimin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması, zirai faaliyetin niteliğini değiştirmez. Örneğin, arıcılık ve süs bitkisi yetiştiriciliğinde durum böyledir. Mantar toplamak da doğrudan tabiatın yararlanmaya bir örnek oluşturmaktadır. Aşım yaptırmak amacıyla erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılır. Ürünlerin değerlendirilmesi amacıyla ve zirai üretime bağlı olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak söz konusu işletmenin sınıai bir müessese önem ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini bir parçasını teşkil ettiği teşebbüsün ürünlerine tahsis etmesi şarttır.

ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 53. maddesinde zirai kazançların vergilendirilmesi konusunda iki yöntemin düzenlendiği görülmektedir. Anılan maddeye göre zirai kazanç elde edenler ya "hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle" yani "vergi kesintisi" yöntemiyle ya da gerçek usule göre vergilendirilecektir. Kanun metni incelendiğinde temel yöntem olarak vergi kesintisi usulünün benimsendiğini, ancak bazı şartları taşıyan çiftçilerin ise gerçek usule göre vergilendirilmesinin öngörüldüğünü söylemek mümkündür. Vergi kesintisi yöntemi, çiftçinin ürününü vergi kesintisi yapmak durumunda olanlara satması hâlinde, alıcının vergiyi kesip vergi dairesine yatırması anlamına gelmektedir. Kanuna göre bu durumdaki çiftçilerin beyanname vermelerine gerek yoktur. Gerçek usul ise çiftçinin zirai kazancının defter ve belgelere dayalı olarak belirlenmesi demektir. Kanunda hangi çiftçilerin gerçek usule tabi olacağı konusunda iki ölçüye yer verilmiştir. Bu ölçüler sırasıyla "işletme büyüklüğü ölçüsü" ve "makine parkı ölçüsü" olarak adlandırılabilir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar çiftçiden bir ürün ya da hizmet satın aldıklarında ödemelerini müstahsil makbuzu düzenleyerek belgelemek ve bu makbuz üzerinde kesilen vergiyi göstermek zorundadır. Vergi sorumlusu konumundaki bu kişiler, daha sonra kestikleri vergileri süresi içinde muhtasar beyanname ile bildiriip yatırmak durumundadır. Kanunun 94. maddesinde zirai kazançlarla ilgili vergi kesintisi oranları düzenlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'na göre yasada gösterilen özelliklere sahip çiftçiler, bir anlamda büyük çiftçi kabul edilmekte ve gerçek usulde vergilendirilmeleri gerekmektedir. Ticari kazançların incelenmesi sırasında da değinildiği gibi gerçek usul bilanço usulü ve işletme hesabı usulü olmak üzere iki alt uygulama yönteminden oluşmaktadır. Genel olarak gerçek usulün uygulanması bakımından zirai kazançlarla ticari kazançlar arasında önemli bir fark bulunmamaktadır. Ancak iki noktada bu kazanç tiplerinin gerçek usulde vergilendirilmesi bakımından farklar mevcuttur. Buna göre:

- Ticari kazanç elde edenlerin aksine çiftçiler, gerçek usulün hangi alt yöntemini uygulayacaklarını seçme hakkına sahiptir. Yani çiftçi dilerse bilanço usulünü, dilerse işletme hesabı usulünü seçmekte serbesttir. Ancak bilanço usulünü tercih eden çiftçilerin iki yıl geçmedikçe bu usulden vazgeçemeyeceklerini unutmamak gerekir.
- Zirai kazancın hesaplanmasında dikkate alınan hasılatı oluşturan gelir kalemleri ile indirilecek giderler bakımından iki kazanç tipi arasında farklar vardır.

ÜCRET KAZANCI

Ücret kazancının tanımı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde yapılmıştır. Bu maddeye göre: "Ücret, işverene tabi ve belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." Ücret Kabul Edilen Ödemeler Kanunda yukarıda değinilen genel tanımlamadan sonra bazı ödemelerin ücret olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır. Bu ödemeler incelendiğinde bunlarda çeşitli açılardan yukarıda verilen ücret tanımı ile ilgili bazı sorunlar ya da eksikliklerin söz konusu olabileceği ama buna rağmen kanunun bu ödemeleri ücret olarak nitelediği görülmektedir.

ÜCRET KAZANCININ VERGİLENDİRİLMESİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümleri bir bütün olarak incelendiğinde ücret kazançlarının vergilendirilmesinde "gerçek usul" ün yanı sıra, "diğer ücretliler" olarak anılan küçük bir grubu ilgilendiren bir tür götürü usulün de öngörüldüğü dikkati çekmektedir. Türkiye'de ücret kazancı elde edenlerin çok büyük bir kısmının gerçek usul çerçevesinde vergi kesintisi yöntemiyle vergilendirildiği söylenebilir. Bir de diğer ücretlilerin farklı bir yöntemle vergilendirilmesi söz konusudur. Ücret kazancının vergi kesintisi yöntemiyle vergilendirilmesi üç aşamalı olarak gerçekleşmektedir. Birinci aşamada öncelikle Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesine göre vergilendirmeye esas alınacak safi ücret, gayri safi (brüt) ücretten kanunda gösterilen indirimlerin yapılması suretiyle tespit edilecektir. İkinci aşamada bulunan safi ücrete kanunda öngörülen vergi oranları uygulanarak vergi hesaplanacaktır. Bu noktada uygulanacak vergi oranının belirlenmesi için Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde gösterilen vergi tarifesinin esas alınması gerekmektedir. Üçüncü aşamada ise aynı kanunun 32. maddesi uyarınca tespit edilen asgari geçim indirimine isabet eden vergi hesaplanan vergiden düşülerek mükellefin ödeyeceği (kesinti yoluyla alınacak) vergi tutarına ulaşılabacaktır. Asgari geçim indirimi uygulaması 2008 yılından itibaren önceden yapılmakta olan vergi iadesi uygulamasının yerine getirilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 32. maddesine göre asgari geçim indirimi: Ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının;

- Mükellefin kendisi için % 50'si,
- Çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u,
- Her biri için ayrı ayrı olmak üzere ilk iki çocuk için % 7,5'i
- Diğer çocuklar için % 5'idir.

Buna göre örneğin, eşi çalışmayan ve üç çocuk sahibi bir devlet memuru bakımından asgari geçim indirimi oranı, %80 (50+10+15+5) olmaktadır. Asgari geçim indirimi, yukarıdaki açıklamaya göre belirlenen tutar ile gelir vergisi tarifesinin ilk diliminde yer alan %15 oranının çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi yoluyla uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması hâlinde ise iade yapılmayacaktır.

ÜCRET KAZANÇLARINDA VERGİ DIŞI DURUMLAR

Gelir Vergisi Kanunu'nda ücret kazançları ile ilgili olarak çok sayıda vergi dışı duruma yer verilmiştir. Söz konusu vergi dışı durumların bazıları muaflik bazıları ise istisna niteliğindedir. Ücretlere ilişkin istisnalardan biri kısmı kanunun 23. maddesinde toplu olarak düzenlenmiş bir kısma ise farklı maddelerde yer verilmiştir.

SERBEST MESLEK KAZANÇLARI

Serbest meslek kazancının tanımına ilişkin düzenlemeler Gelir Vergisi Kanunu'nun maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre: "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır." Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmî veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kolektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da serbest meslek kazancıdır. Doğrudan Serbest Meslek Kazancı Sayılan Gelirler Kanununun 65. maddesinde bazı kazançlar doğrudan serbest meslek kazancı olarak nitelenmiştir. Buna göre: tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kolektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Kanunda ayrıca gümrük komisyoncuları, bütün borsa ajan ve acenteleri, noterler, noterlik görevini yerine getirmekle görevli olanlar, kendisi serbest meslek erbabı tanımına uymamakla birlikte, serbest meslek erbabını bir araya getirerek bir organizasyon kuran veya bunlara sermaye temin ederek ya da başka yollarla serbest meslek kazancından pay alanlar, serbest meslek faaliyetinde bulunan kolektif ve adi şirketlerde ortaklar; adi komandit şirketlerde ise komandite ortaklar, dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler, Konser veren müzik sanatçıları, belli şartları taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar serbest meslek erbabı sayılmakta ve bunların elde ettikleri kazançlar serbest meslek kazancı olarak kabul edilmektedir.

SERBEST MESLEK KAZANCININ VERGİLENDİRİLMESİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 67. maddesine göre, serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi konusunda gerçek usulün benimsendiği söylenebilir. Buna göre serbest meslek faaliyeti yapan kimselerin kazancının defter ve belgelerden çıkan sonuca göre belirlenmesi gerekmektedir. Serbest meslek faaliyeti yapanların kazancı "serbest meslek kazanç defteri" ne dayalı olarak hesaplanacaktır. II. sınıf tüccarlar tarafından kullanılan işletme defterine büyük ölçüde benzeyen serbest meslek kazanç defterinin sol tarafı giderlerin, sağ tarafı ise hasılatın kaydedilmesi için kullanılır. Doktorların tuttuğu protokol defterleri, noterler ve borsa acentelerinin kullandığı resmî defterler ile serbest meslek faaliyeti yapan kolektif, adi komandit ve adi şirketlerin bilanço esasına göre tuttukları defterler serbest meslek kazanç defteri yerine geçmektedir. Kanunun 67. maddesinde serbest meslek kazancı "bir hesap

dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark” biçiminde tanımlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu’na göre serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil ilkesine bağlanmıştır. Başka bir anlatımla, serbest meslek erbabı sayılan kimseler hizmeti ne zaman sunmuş olursa olsun bedelini tahsil ettiği tarihte geliri elde etmiş sayılır.

SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA VERGİ DIŞI DURUMLAR

Serbest meslek kazançları ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu’nda bazı muaflık ve istisna hükümlerine yer verilmiştir. Bunlar Kanunda “Telif Kazançları İstisnası” ve “Ebe, Sünnetçi, Sağlık Memuru, Arzuhalci, Rehber Muaflığı” başlıkları altında düzenlenmiştir. Buna göre telif kazançları vergiden istisna edilmiş, belli şartlar altında ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlarise serbest meslek kazancı yönünden gelir vergisinden muaf tutulmuştur.

GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI

Gayrimenkul sermaye iratları ile ilgili düzenlemeler Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 ila 74. maddelerinde; menkul sermaye iratları ile ilgili hükümler ise aynı kanunun 75 ila 79. maddelerinde yer almaktadır. Öte yandan menkul ve gayrimenkul kavramları esas olarak Medeni Kanun'un "Eşya Hukuku" başlıklı dördüncü kitabında düzenlenmiş bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nda gayrimenkul sermaye iradının kapsamına giren gelirler arasında aslında Medeni Kanun bakımından menkul niteliğinde olan birçok değer de bulunduğu görülür. Gelir Vergisi Kanunu yönünden "menkul sermaye" sadece parasal sermaye ve parayla temsil edilen değerlerden oluşan sermayeyi ifade etmekte, diğer taşınır varlıkları dikkate almamaktadır. Gayrimenkul Sermaye İradı Kavramı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesine göre kanunda belirtilen mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradıdır. Görüldüğü gibi kanunda gayrimenkul sermaye iradı elde etmesi muhtemel kişiler oldukça geniş bir çerçeveye çizilerek belirlenmiştir. Buna göre mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları muhtemel gelir sahipleri arasında yer almaktadır. Bu terimlerden sahip hukuk dilinde mülkiyet hakkı sahibi yani malik anlamını taşımaktadır. Zilyet, malik sıfatı olsun ya da olmasın bir şeyi fiili egemenliği altında bulunduran kişi; irtifak ya da intifa hakkı sahibi ise bir şeyi kullanma ya da bir şeyden yararlanma hakkına sahip olan kişi anlamına gelmektedir. Mutasarrıf kelimesinin de hangi nedenle olursa olsun bir şey üzerinde işlem yapma yetkisine sahip olan kişi anlamında kullanıldığı görülmektedir. Kiracı teriminin taşıdığı anlam ise bilinmektedir. Görüldüğü gibi kanuna göre, kişi hangi sıfatla olursa olsun kanunda belirtilen mal ve haklardan kira geliri elde ettiğinde vergilendirme kapsamına girmektedir. Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi Gelir Vergisi Kanunu'nun 71. maddesine göre, gayrimenkul sermaye iradında safi irat, gayrisafî hasılatıran iradın sağlanması ve devam ettirilmesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan olumlu farktır. Gayrimenkul sermaye iratlarında vergiye tabi kazancın hesaplanabilmesi için gayri safî hasılatıran giderlerin düşülmesi gerekmektedir. Bu konuda Kanun iki usul öngörmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesine göre hakları kiraya verenler dışındaki mükellefler ya kanunda belirtilen gerçek giderlerini hasılatından düşecek ya da hasılatının % 15'ini götürü gider olarak dikkate alacaktır. Bu durumdaki mükellefler dilediği yöntemi seçmekte serbesttir. Hakları kiraya verenler ise götürü gider usulünü kullanma hakkına sahip değildir. Emsal Kira Bedeli Uygulaması Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesinde gayrimenkul sermaye iratları ile ilgili olarak "emsal kira bedeli esas" adını taşıyan bir vergi güvenlik önlemine yer verilmiştir. Gayrimenkul sermaye iratlarının saklanması veya olduğundan az gösterilmesi ihtimalini bertaraf etmek amacıyla getirilen bu uygulama ile bu gelir kalemi bakımından olabildiğince gerçeğe yakın bir alt sınır oluşturulmaya çalışılmıştır. Söz konusu esasa göre, gayrimenkullerin veya bu nitelikteki mal ve hakların bedelsiz olarak ya da düşük bedelle kiraya verildiği ya da başkasının kullanımına bırakıldığı iddia edildiğinde kanuna göre hesaplanan "emsal kira bedeli" nin esas alınması benimsenmiştir.

MENKUL SERMAYE İRATLARI

Gayrimenkul sermaye iradı kavramının açıklandığı bölümde de değinildiği üzere Medeni Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun gayrimenkul ve menkul kavramlarına yüklediği anlamlar arasında önemli farklar vardır. Gelir Vergisi Kanunu yönünden "menkul sermaye" sadece parasal sermaye ve parayla temsil edilen değerlerden oluşan sermayeyi ifade etmekte, diğer taşınır varlıkları dikkate almamaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinde "menkul sermaye iradı" kavramının tanımlandığı görülmektedir. Anılan maddeye göre: "Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır." Menkul Sermaye İradı Sayılmayan Gelirler Gelir Vergisi Kanunu'nun 76. maddesinde ilk anda menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi ihtimali bulunan bazı gelirlerin menkul sermaye iradı sayılmayacağı açıkça belirtilmiştir. Bu gelirler şu kalemlerden oluşmaktadır: menkul kıymetin kuponlu veya kuponsuz olarak satılması karşılığında alınan paralar; iştirak hisselerinin devir ve temlik karşılığında elde edilen bedeller; menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin tamamen veya kısmen itfa olunması karşılığında alınan paralarla itfa dolayısıyla verilen ikramiyeler.

MENKUL SERMAYE İRATLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun menkul sermaye iratlarını düzenleyen 75,76,78 ve 79. maddesinde bu gelir türünde kazancın hesaplanması ile ilgili bazı dar kapsamlı düzenlemelere yer verilmiş olmakla birlikte ayrıntılara girilmemiştir. Beyana tabi menkul sermaye iratları bakımından geçerli olmak üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 78. maddesinde safi iradın bulunabilmesi için bazı giderlerin gayri safi irattan indirilmesine izin verilmiştir. Anılan maddeye göre aşağıdaki giderlerin kazançtan indirilmesi mümkündür:

- Depo etme ve sigorta ücretleri gibi menkul kıymetlerin saklanması için yapılan giderler,
- Kâr payı ve faizlerin tahsil giderleri:
- Menkul kıymetler ve bunların iratları için ödenen her türlü vergi, resim ve harçlar: 2006-2021 yılları arasında uygulanmak üzere 5281 Sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 67. madde menkul sermaye iratları ile ilgili önemli düzenlemeler içermektedir. Bu maddede yer alan düzenlemeler dikkate alındığında menkul sermaye iratlarını oluşturan gelirlerin önemli bir kısmı için kaynakta vergilemenin nihai vergilendirme olarak tanzim edildiği görülmektedir.

DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR

Gelir Vergisi Kanunu'nun ikinci maddesinde düzenlenen kazanç ve irat türlerinin yedincisi olan "diğer kazanç ve iratlar" üzerinde dikkatle durulması gereken bir gelir kategorisidir. Kanunun konuyla ilgili maddeleri incelendiğinde bu başlığın bir "torba kategori" yi anlatmadığı, aksine içeriği sayılarak belirlenmiş bazı gelirlerin kastedildiği kolaylıkla görülmektedir. Nitekim kanunun konuyla ilgili ilk maddesi olan 80. maddede yapılan tanımlama ile diğer kazanç ve iratların içeriği belirlenmiş durumdadır. Bu maddeye göre: diğer kazanç ve iratlar kavramının kapsamına değer artış kazançları ve arızı kazançlar girmektedir. Değer Artış Kazançları Genel olarak değer artış kazançları terimi, kişinin sahip olduğu ve belirli bir süre elinde tuttuğu bir mal ya da hakkı elinden çıkarması karşılığında elde ettiği gelirleri anlatmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 80. Maddesi "Değer Artış Kazançları" başlığını taşımakta ve maddede bu başlık altında toplanan gelir tipleri sayma yöntemi ile belirlenmektedir. Bu düzenleme şekline göre, değer artış kazançları burada belirtilen mal ve hakların elden çıkarılması karşılığında sağlanan gelirleri ifade etmektedir. Değer Artış Kazancının Hesaplanması Kanununun mükerrer 81. maddesinde değer artış kazançlarında safi değer artışının hesaplanmasına ilişkin kurallara yer verilmiştir. Buna göre: Safi değer artış kazancı, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının üzerinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hasılataın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı, Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre belirlenir. Arızı Kazançlar Genel olarak arızı kazanç terimi, sürekliliği olmayan, tesadüfi olarak ya da geçici nitelikte elde edilen gelirleri ifade etmektedir. Bu gibi kazançlardan kanunda belirlenen şartları taşıyanların vergi kapsamına alındığı görülmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 82. maddesinde vergi kapsamına giren arızı kazançların neler olduğu sayma yöntemiyle belirlenmiştir. Buna göre aşağıdaki arızı (geçici) kazançlar üzerinden yine bu maddede belirtilen şartlar altında gelir vergisi alınması gerekmektedir. Arızı Kazançların Hesaplanması Kanununun konuya ilişkin düzenlemesinde arızı kazançların safi miktarının hesaplanmasına ilişkin kurallara da yer verilmiştir. Buna göre öncelikle maddede geçen "hâsılat" deyimini alınan para ve ayınlarla diğer yollarla elde edilen ve para ile temsil edilebilen menfaatleri ifade etmektedir. Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılık edilmesinden elde edilen kazançlarda satış bedelinden maliyet bedeli ve satış dolayısıyla yapılan giderler indirilerek safi kazançta ulaşılır.

GELİR VERGİSİNDE BEYAN İLKESİ VE BEYANNAME TÜRLERİ

Beyan İlkesi Gelir Vergisi Kanunu'nun 83. maddesinde "Hilafına hüküm olmadıkça, gelir Vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur." kuralı yer almaktadır. Buna göre gelir vergisi uygulamasında tarh işlemlerinin vergi mükelleflerinin ya da sorumlularının yapacakları beyanlar esas alınarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Beyanname Türleri Gelir vergisi uygulamasında üç tür beyanname kullanılmaktadır. Bunlar sırasıyla yıllık beyanname, muhtasar beyanname ve münferit beyanname olarak adlandırılmaktadır. Yıllık beyanname, mükelleflerin bir takvim yılı içinde çeşitli kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratların bir araya getirilip bildirilmesi amacıyla kullanılır. Muhtasar beyanname, işverenlerin veya vergi kesintisi yapan diğer kimselerin kısaca vergi sorumlularının yaptıkları ya da yapacakları ödemelerden kestikleri vergileri toplu olarak bildirmeleri amacıyla düzenlenmektedir. Münferit beyanname ise dar mükelleflerin yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olmadıkları diğer kazanç ve iratlardan vergisi kesinti yoluyla alınmamış olanlarının bildirilmesine yaramaktadır.

YILLIK BEYANNAMEDE GELİRLERİN TOPLANMASI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesinde yer alan hükme göre: "Mükellefler, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu kanuna göre, beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur." Aynı maddeye göre tacirler, çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç elde etmemiş olsalar bile yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Kolektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları da şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerini kapsamak üzere kazanç elde etmemiş olsalar bile yıllık beyanname vermek zorundadır.

YILLIK BEYANNAMEDE TOPLAMA YAPILMAYAN DURUMLAR

Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesi gereği ilke olarak çeşitli kaynaklardan sağlanan gelirlerin yıllık beyannameye toplanması ve bildirilmesi zorunlu olmakla birlikte aynı kanunun 86. maddesinde "Toplama Yapılmayan Hâller" başlığı altında bazı gelirlerin bu uygulamanın dışında tutulduğu görülmektedir. Kanunda belirtilen bu gelir kalemleri için beyanname verilmesi gerekmemektedir. Benzer şekilde mükelleflerin başka gelirleri için beyanname vermeleri hâlinde de bu tip gelirleri beyannameye dahil etmelerine gerek yoktur. Kanunda beyanname verilmesine gerek olmayan hâller tam ve dar mükellefler açısından ayrı ayrı düzenlenmiştir. Tam Mükelleflerde Toplama Yapılmayan Durumlar Tam mükelleflerin gelirlerinin Kanunda belirtilen kazanç ve iratların biri ya da birkaçından ibaret olması hâlinde beyanname vermeleri gerekmemekte, başka gelirleri için beyanname vermeleri hâlinde de bu tip gelirleri beyannameye dâhil etmelerine gerek olmamaktadır. Tam mükellefler açısından beyan dışı bırakılan gelirlerin bir kısmı herhangi bir şart aranmaksızın beyannameye dâhil edilmezken, bir kısmı için bazı şartların oluşması gerekmektedir. Şartsız Olarak Beyan Dışı Bırakılan Gelirler Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinde yer alan hükme göre tam mükelleflerin gelirleri aşağıda belirtilenlerden biri, birkaçı ya da tamamından ibaret ise bunların tutarı ne olursa olsun herhangi bir şart aranmaksızın beyanname verilmez, başka gelirler için beyanname verilse bile bunlar beyannameye dâhil edilmez. Bu gelirler:

- Gerçek usulde vergilendirilmeyen (kesinti yoluyla vergilendirilen) zirai kazançlar,
- Kazanç ve iratların istisna sınırları içinde kalan kısımları,
- Tek işverenden alınan ve kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücretler,
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin 15. ve 16. benlerinde gösterilen menkul sermaye iratları,
- Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılmış olan mevduat faizi, repo geliri, katılım bankacılığı kâr payı, menkul kıymet yatırım fonu kâr payı gibi gelirler,
- Devlet tahvili ve hazine bonusu faizleri. Şartlı Olarak Beyan Dışı Bırakılan Gelirler Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesinde yer alan hükme göre tam mükelleflerin gelirleri aşağıda belirtilenlerden biri, birkaçı ya da tamamından ibaret ise bunlar için belli şartlar altında beyanname verilmez, başka gelirler için beyanname verilse bile bunlar beyannameye dâhil edilmez. Buna göre; • Kesinti yoluyla vergilendirilmiş birden fazla işverenden alınan ücretler birinciden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamının 40.000 TL'yi (2019 yılı rakamı) aşmaması şartıyla beyan dışı bırakılır.
- Kesinti yoluyla vergilendirilmiş menkul ve gayrimenkul sermaye iratları bu gelirlerle birlikte varsa beyana tabi gelirler toplamının 40.000 TL'yi (2019 yılı rakamı) aşmaması şartıyla beyan dışı bırakılır.
- Kesinti yoluyla vergilendirilmemiş menkul ve gayrimenkul sermaye iratları bu gelirlerin istisna

kapsamı içinde olmaması ve toplamının 2.200 TL'yi (2019 yılı rakamı) aşmaması şartıyla beyan dışı bırakılır. Dar Mükelleflerde Toplama Yapılmayan Durumlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/2. maddesinde yer alan hükme göre dar mükelleflerin gelirleri aşağıda belirtilenlerden biri, birkaçı ya da tamamından ibaret ise bunlar için beyanname verilmez, başka gelirler için beyanname verilse bile bunlar beyannameye dâhil edilmez. Bu gelirler tamamı Türkiye'de kesinti yoluyla vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlardır.

YILLIK BEYANNAMEDE GELİRDEN YAPILACAK İNDİRİMLER

Gelir vergisinde yıllık beyanname üzerinden ödenecek verginin belirlenebilmesi için yapılacak işlemlerden ikincisi vergiye tabi tutulacak gelirin belirlenmesidir. Bu amaçla yapılacak işlem, safi gelir tutarından kanunda gösterilen bazı indirimlerin yapılmasıdır. Bu indirimler, zararlar, özel sigorta primleri, SGK primleri, bağış ve yardımlar, sakatlık indirimi gibi kalemlerden oluşmaktadır. Böylece vergiye tabi gelir yani vergi matrahı bulunmuş olacaktır.

YILLIK BEYANNAMEDE GELİR VERGİSİNİN HESAPLANMASI

Gelir vergisinde yıllık beyanname üzerinden ödenecek verginin belirlenebilmesi için yapılacak işlemlerden üçüncüsü, vergiye tabi gelire yani matraha vergi tarifesinin uygulanması suretiyle hesaplanan verginin bulunmasıdır. Tarife Gelir Vergisi Kanununun 103. maddesinde yer almaktadır. Gelir vergisinde yıllık beyanname üzerinden ödenecek verginin belirlenebilmesi için yapılacak işlemlerden dördüncü ve sonuncusu, hesaplanan vergiden geçici vergilerin, kesinti yoluyla ödenen vergilerin ve yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsup edilmesi yani düşülmesi suretiyle ödenecek verginin bulunmasıdır. Yıllık Beyannamenin Verilme Zamanı Gelir Vergisi Kanunu'nun 92. maddesine göre: Bir takvim yılına ait beyanname; genel olarak izleyen yılın Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar; gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan ibaret olması hâlinde izleyen yılın başından Şubat ayının yirmi beşinci günü akşamına kadar verilir. Ayrıca, takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleri memleketi terke takaddüm eden 15 gün, ölüm hâlinde ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilir. Gelir Vergisinin Ödenmesi Gelir Vergisi Kanunu'nun 117. maddesinde göre gelir vergisinin ödeme zamanı şu şekilde belirlenmiştir: Gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan ibaret olması hâlinde şubat ayı içerisinde verilmesi gereken beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi şubat ve haziran aylarında iki eşit taksitte; diğer tüm durumlarda genel olarak mart ayı içerisinde verilmesi gereken beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi, mart ve temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenir.

GELİR VERGİSİNDE GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI

Bilindiği gibi gelir vergisi mükellefleri normal şartlarda bir takvim yılında elde ettikleri kazanç ve iratları ile ilgili beyannamelerini izleyen yılın mart ayının 25. günü akşamına kadar vermekte ve vergileri mart ve temmuz ayında iki eşit taksit halinde ödemektedirler. Görüldüğü gibi bu durumda gelirin elde edildiği dönem ile verginin ödendiği zaman arasında uzunca bir süre bulunmaktadır. Bu sakıncayı ortadan kaldırmak için geçici vergi uygulaması yapılmaktadır. Bu açıdan geçici vergi, içinde bulunulan cari yıl gelirleri için izleyen yılda hesaplanacak verginin bir kısmının peşin olarak tahsilini sağlamakta ve bu özelliği nedeniyle peşin vergi olarak ta adlandırılmaktadır. Ödenen geçici vergi daha sonra yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir. Geçici Vergiye Tabi Olanlar Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesine göre geçici vergi uygulamasının kapsamına; ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ve serbest meslek erbabı girmektedir. Bunun dışındaki mükellefler geçici vergiye tabi değildir. Geçici Verginin Oranı Geçici vergi mükellefleri cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları üzerinden, 103. maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda (yani %15 oranında) geçici vergi öderler.

KURUMLAR VERGİSİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

Bilindiği üzere gelir üzerinden; gelir ve kurumlar vergisi olmak üzere iki farklı vergi alınmaktadır. Bu vergilerin adları birbirinden farklı olmasına rağmen esas itibarıyla her iki verginin konusu da gelirdir. Kazanç ve irat getirici faaliyetler, gerçek kişiler tarafından yapılabileceği gibi tüzel kişiliğe sahip kurumlar tarafından da yapılabilmektedir. Gerçek kişilerin söz konusu faaliyetlerden elde ettikleri kazanç ve iratlar gelir vergisine tabi tutulurken; kurumların aynı faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar ise kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Nitekim birçok ülkenin vergi sisteminde olduğu gibi Türkiye’de de gelir vergisinin yanı sıra kurumlar vergisine de yer verilmiştir. 1950 yılından itibaren yürürlüğe girmiş bulunan ve 56 yılda birçok değişikliğe uğrayarak adeta uygulamaz hâle gelen 5422 Sayılı KVK tümüyle değiştirilmiş ve bu kanun yerine 5520 Sayılı KVK, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU, MÜKELLEFLERİ VE MÜKELLEFİYET ŞEKİLLERİ

Kurumlar Vergisinin Konusu Kurumlar vergisinin konusu, kurum kazançlarıdır. Kurum kazançları da GVK’nın 2’nci maddesinde sayılan ve gelir vergisinin konusuna giren 7 gelir unsurundan oluşmaktadır. Bu gelir unsurları; Ticari kazançlar, Zirai kazançlar, Serbest meslek kazançları, Ücretler, Gayrimenkul sermaye iratları, Menkul sermaye iratları, Diğer kazanç ve iratlardır. Ancak kurumlar vergisi mükelleflerinin yukarıda sayılan gelir unsurlarından bir veya birkaçından elde ettikleri kazanç ve iratların toplamı bir bütün olarak kurum kazancı adı altında GVK’daki ticari kazançların vergilendirilmesine ilişkin hükümlere göre tespit edilerek vergilendirilir. Kurumlar Vergisi Mükellefleri Kurumlar vergisi, kurumlar vergisine tabi tam mükellef kurumların kazançları ile merkezi yabancı ülkede bulunan ancak Türkiye’de şube ve acente açan dar mükellef kurumların bu şube ve acenteler aracılığıyla elde ettiği kazanç ve iratlar üzerinden alınır. Diğer taraftan döner sermayeler de elde ettikleri kazançlar yönünden kurumlar vergisine tabidir. KVK’nın 2’nci maddesine göre, kurumlar vergisine tabi kurumlar şunlardır; Sermaye Şirketleri (anonim şirketler, limited şirketler, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK) düzenleme ve denetimine tabi fonlar) Kooperatifler İktisadi Kamu Kuruluşları, Dernek, Sendika, Cemaat ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler İş Ortaklıkları Nitelikleri itibarıyla yukarıdakilere benzeyen yabancı kurumlar ve özel finans kurumları da kurumlar vergisi mükellefi kabul edilmektedir. Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet Şekilleri Kurum kazancı KVK hükümleri açısından tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet olmak üzere iki farklı mükellefiyet esasına göre tespit edilir. Bu mükellefiyet esasları aşağıda kısaca açıklanacaktır. Tam Mükellefiyet Kurumlar vergisi mükellefi olarak KVK’da sayılan kurumlardan kanuni veya iş merkezinden birisi Türkiye’de bulunanlar tam mükellef olarak kabul edilir ve bu kurumlar gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kurum kazançlarının toplamı üzerinden kurumlar vergisine tabidirler. Kurumlar vergisi açısından bir kurumun mükellefiyet türü kanuni veya iş merkezinin Türkiye’de bulunup bulunmadığına göre tespit edilir. Kanuni merkez, kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde merkez olarak gösterilen yerdir. TTK ve 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu’na (KK) göre sermaye şirketleri ile kooperatiflerin anasözleşmelerinde kanuni merkezlerini göstermeleri zorunludur. İş merkezi ise iş bakımından muamelelerin fiilen toplandığı ve idare edildiği yerdir. İş merkezi tanımı daha çok yabancı kurumlar için önem arz etmektedir. Yabancı kurumların kanuni merkezinin Türkiye dışında olmasına rağmen iş merkezinin Türkiye’de bulunması hâlinde bu kurumlar tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilir. Dar Mükellefiyet Kurumlar vergisi mükellefi olarak KVK’da sayılan kurumlardan kanuni ve iş merkezinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar dar mükellef olarak kabul edilir ve bu kurumlar sadece Türkiye içinde elde ettikleri kazançları üzerinden kurumlar vergisine tabidirler. Dar mükellefiyet esasında vergilendirme Türkiye’deki faaliyet ve kazançla sınırlı olup, kazanç tespiti de tam mükellefiyet esastan farklıdır.

KURUMLAR VERGİSİNE TABİ OLMAYAN KAZANÇLAR

Kurumlar Vergisinde Muafiyetler Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar, KVK’da yer aldığı şekilde aşağıda sayılmıştır: - Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen kuruluşlar - Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi etmek amacıyla işletilen kuruluşlar - Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen kuruluşlar - Kamu idare ve kuruluşları tarafından açılan sergiler, fuarlar ve panayırılar - Genel yönetim kapsamındaki

kamu idarelerine ait kreş ve konukevleri ile askeri kışlalardaki kantinler - Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları - Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları - Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü - Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askeri fabrika ve atölyeler - İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen işletmeler - Köyler veya köy birlikleri tarafından işletilen işletmeler - Spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetinde bulunan anonim şirketler - Kooperatifler - Kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olan kurumlar -Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar - Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerine ait iktisadi işletmeler Diğer Kanunlarda Yer Alan Muafiyetler - 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na göre bölgedeki yönetici şirketlere ilişkin muafiyet - 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'na göre Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna tanınan muafiyet - 4628 Sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'na göre Enerji Piyasası Düzenleme Kurumuna tanınan muafiyet - 4562 Sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'na göre Organize Sanayi Bölgeleri'ne tanınan muafiyet - 2499 Sayılı SPKa'ya göre kurulan Yatırımcıları Koruma Fonu muafiyeti - 587 Sayılı KHK'ya göre Doğal Afet Sigortaları Kurumunun muafiyeti - 4447 Sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'na göre İşsizlik Sigortası Fonunun muafiyeti - 4054 Sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'a göre Rekabet Kurumunun muafiyeti - 3813 Sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'a göre Türkiye Futbol Federasyonunun muafiyeti - 2820 Sayılı Siyasi Partiler Kanunu'na göre siyasi partilerin muafiyeti - 2690 Sayılı Türkiye Atom Enerjisi Kurumu Kanununa göre Türkiye Atom Enerjisi Kurumunun muafiyeti - 132 Sayılı Türk Standartları Enstitüsü Kuruluş Kanununa göre Türk Standartları Enstitüsünün muafiyeti - 5200 Sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanunu'na göre Tarımsal Üretici Birliklerine tanınan muafiyet - 222 Sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'na göre ilköğretime tanınan muafiyet 1600 Sayılı Kanun'a göre Türkiye Kızılay Derneği, Türk Hava Kurumu, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü, Yeşilay Derneği ve Türkiye Yardım Sevenler Derneğine tanınan muafiyetler İstisnalar KVK'da Yer Alan İstisnalar - Yurt içi İştirak Kazançları İstisnası - Yurt dışı İştirak Kazançları İstisnası - Emisyon Primi Kazancı İstisnası - Türkiye'de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna - Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüşhan Hakları Satış Kazançları İstisnası - Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bankalara Tanınan İstisna - Yurt dışı Şube Kazançları İstisnası - Yurt dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna - Eğitim Tesisleri ile Rehabilitasyon Merkezleri Kazanç İstisnası Diğer Kanunlarda Yer Alan İstisnalar - Uluslararası Gemicilik Kazançları İstisnası - Yazılım ve Ar-Ge Faaliyetleri Kazanç İstisnası - Serbest Bölgeler Kazanç İstisnası - Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu Kapsamında Düzenlenen Ürün Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlarda İstisna

TAM MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLARDA MATRAHININ TESPİTİ

Kurumlar Vergisinde Hesap Dönemi Kurumlar vergisinde, vergilendirme dönemi olarak hesap dönemi kavramı kullanılmaktadır. Gelir vergisinde vergilendirme dönemi olarak takvim yılı esası kullanılmasına rağmen, kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi olarak hesap dönemi esası kullanılmaktadır. Ancak bazı hâllerde kurumlar için bir yıldan daha kısa süreli hesap dönemleri de belirlenebilmektedir. Bu durumda bir yıldan daha kısa süreli elde edilen kurum kazançları o yılın yıllık kurum kazancı olarak vergilendirilir. Hesap dönemi olarak normal, kıst ve özel hesap dönemi olmak üzere üç farklı şekilde uygulanmaktadır. Kurum Kazancının Tespiti Kurumlar vergisi, kurumların ilgili dönem safi kurum kazançları üzerinden hesaplanmaktadır. Bilindiği üzere kurumlar, VUK hükümlerine göre her türlü ticaret şirketleri ile kurumlar vergisine tabi diğer tüzel kişiler birinci sınıf tüccar sayılmaktadır. Birinci sınıf tüccarların kazançlarının bilanço esasına göre tespit edildiğinden kurumlar vergisi mükelleflerinin kazançlarının da bilanço esasına göre tespit edilmesi gerekir. Ancak ticaret şirketi dışında kalan diğer kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılan kurumlar, Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan izin alınması şartıyla işletme hesabı esasına göre kazançlarını tespit edebilirler. Kurumlar vergisine tabi kazançlardan kanunen indirimi kabul edilen giderler indirildikten sonra safi kurum kazancına ulaşılır. Safi kurum kazancına kontrol edilen yabancı kurum kazancı ilave edildikten sonra bulunacak tutardan istisnalar ve indirimler düşüldükten sonra kurumlar vergisinin matrahına ulaşılır. Kurumlar vergisi matrahına kurumlar vergisi oranı (%22) uygulandıktan sonra bulunacak hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecek vergilerin indirilmesinden sonra ödenecek kurumlar vergisine ulaşılır. Safi Kurum Kazancının Tespitinde İndirilebilecek Giderler Safi kurum kazancının tespitinde hem GVK'nın 40'inci maddesinde yer alan ticari kazancın tespitine ilişkin giderler hem de KVK'nın 8'inci maddesinde sayılan giderler indirilebilecektir. Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesi Üzerinde Safi Kurum Kazancının Tespitinde Yapılacak İndirimler 5520 Sayılı KVK, yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde safi kurum kazancının tespitinde yapılacak indirimlerin kapsamı ve kurum kazancından indirim sırası 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmek üzere yeniden düzenlemiştir. Bu KVK ile bazı zararların indiriminde miktar itibarıyla sınırlama getirilmiş, diğer indirimlerde ise daha önceki uygulamadan farklı olarak öncelik sırası belirlenerek hangi harcamaların hangi sıra ile kurum kazancından indirileceği konusu açıklığa kavuşturulmuştur. Safi kurum kazancının tespitinde zarar indirimi ve diğer indirimler söz konusudur. Kurumlar vergisi beyannamesinde her yılın zararı ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilmektedir. Safi kurum kazancının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılacaktır - Ar-Ge indirimi - Sponsorluk harcamaları - Bağış ve yardımlar Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler Kurum kazancının tespitinde hem GVK'nın 41'inci maddesinde sayılan ticari kazancın tespitinde indirilemeyecek giderler hem de KVK'nın 11'inci maddesinde sayılan indirilemeyecek giderler dikkate alınır. GVK'ya Göre İndirilemeyecek Giderler Kurum kazancının tespitinde gayrisafi hasıllardan indirilemeyecek giderler GVK'nın 41'inci maddesinde 9 bent hâlinde sayılmıştır. Bu maddede sayılan indirilmeyecek giderler esas itibarıyla gelir vergisi mükellefleri için söz konusudur. Ancak kurumlar vergisi mükelleflerinden SPBKŞ'lerde komandite ortaklar için de söz konusu giderlerin indirimi mümkün değildir. Bu giderlerin indirilememesinin nedeni ise, GVK'nın 41'inci maddesinin son fıkrasında SPBKŞ'lerde komandite ortaklarının teşebbüs sahibi olarak kabul edilmesinden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla SPBKŞ'lerde komandite ortaklar yönünden aşağıda sayılan giderler, bu kurumların safi kazançlarının tespitinde gider olarak indirilemez. KVK'ya Göre İndirilemeyecek Giderler -Safi kurum kazancının tespitinde, GVK'nın 41'inci maddesinde sayılan kanunen kabul edilmeyen giderlere ilaveten KVK'nın 11'inci maddesinde sayılan kanunen kabul edilmeyen giderler de dikkate alınacaktır. KVK'ya göre indirilemeyecek giderler şunlardır; - Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler - Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler - Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar - Her ne şekilde ve isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler - Hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, AATUHK hükümlerine göre Ödenen cezalar, Gecikme zamları ve faizleri ile VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri - İhraç edilen menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında satışından doğan

zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler - İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan deniz ve hava taşıtlarının giderleri ve amortismanları - Kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan tazminatlar Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri - Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderleri - Kurumda kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin yapılan gider ve maliyet unsurları - Kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen temettü ikramiyeleri - Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderler

KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANÇLARI

5520 Sayılı KVK'nın 7'nci maddesiyle, 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere Türk vergi sistemine uluslararası vergicilik literatüründe "Controlled Foreign Companies" olarak da bilinen, "Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar" adında yeni bir vergi güvenlik müessesesi getirilmiştir. Bu müessese ile ticari ve sınai özellikte olmayan yatırımlarını yurt dışında daha düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye'de yatırım yapan mükellefler arasında oluşan vergi adaletsizliğinin önlenmesi amaçlanmıştır. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kavramı KVK'nın 7'nci maddesinde, Türkiye'de tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştirakleri, "Kontrol Edilen Yabancı Kurum" (KEYK) olarak kabul edilmiştir. Bu tür yabancı kurumların belirli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapması hâlinde bu iştiraklerinden fiilen kâr payı dağıtılsa bile vergi uygulamaları açısından kâr payı dağıtılmış olduğu kabul edilmekte ve bu suretle bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye'deki tam mükellef ortaklar nezdinde payları oranında kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Yurt dışı iştirakin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığının tespitinde, kontrol oranı olarak ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınır. Yurt dışı iştirake ilişkin iştirak payının (sermaye, kâr payı veya oy kullanma hakkının) tamamının, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapanmasından önce herhangi bir tarihte muvazaa olmaksızın elden çıkartılmış olması hâlinde, ilgili yurt dışı iştirak hakkında bu madde hükümleri uygulanmaz. Tam mükellef kurumlar ile birlikte tam mükellef gerçek kişilerin kontrol edilen yabancı kuruma ortak olmaları hâlinde, gerçek kişilerin elinde bulunan hisse senetleri de yurt dışında kurulu şirketin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığının tespitinde dikkate alınır.

TASFİYE VE TASFİYE HÂLİNDE VERGİLENDİRME

Tasfiye Kavramı ve Niteliği “Tüzel kişiliği haiz şirketlerin fesih ve infisahı üzerine, şirket mevcutlarının, alacaklarının ve borçlarının tayin ve tespiti ile alacaklarının tahsil, mevcutların nakte tahvil edilerek, kanun ve ana sözleşme hükümlerine göre dağıtılmasını temin eden muamelelere tasfiye denir.” Ana sözleşme veya genel kurulca ayrıca tasfiye memuru tayin edilmedikçe, tasfiye işlemleri kurumun yönetim kurulu tarafından yürütülür. İflas hâlinde ise; tasfiye, iflas masası yetkilisi tarafından yürütülür. Tasfiye hâlindeki kurumların tasfiye işlemleri, yetkili organlarca görevlendirilen veya ana sözleşme ya da kanunla görevlendirilen tasfiye memurları tarafından gerçekleştirilir. Tasfiye Dönemleri Hangi nedenle olursa olsun, tasfiye hâline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur. Tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının ilgili Ticaret Sicil Memurluğu tarafından tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının ilgili Ticaret Sicil Memurluğu tarafından tescil edildiği tarihte sona erer. Tasfiyenin aynı takvim yılı içinde sona ermesi hâlinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiye hâline girdiği tarihte başlar ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam eder. Başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız bir tasfiye dönemi sayılır. Tasfiyenin birden fazla takvim yılını kapsaması hâlinde; tasfiyenin başladığı tarihten aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem, başlangıç tasfiye dönemi; bu dönemden sonraki her takvim yılı, normal tasfiye dönemi; tasfiyenin sona erdiği takvim yılının başından sona erdiği tarihe kadar olan dönem, son tasfiye dönemi olmaktadır. Tasfiye Kârı ve Hesaplanması Tasfiye hâlindeki kurumların vergi matrahı tasfiye kârıdır. Tasfiye kârı, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu farktır. Tasfiye kârı, tasfiye döneminin kurumlar vergisi matrahını oluşturur. Tasfiye döneminin başındaki ve sonundaki servet değeri, kurumun tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki bilançosunda gösterilen öz sermayesidir. Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde; izleyen tasfiye dönemlerinin başındaki servet değeri, bir önceki dönemin son bilançosunda görülen servet değeridir. Öte yandan, işletme hesabı esasına tabi olan kurumların tasfiye kârı ise, tasfiye dönemi içinde elde edilen hasılat ile yapılan giderler arasındaki farktan tasfiye dönemi başındaki mal mevcudunun değeri çıkarıldıktan sonra kalan kısımır. Tasfiye sırasında hisselerine mahsuben ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan iktisadi kıymetlerin değerleri dağıtımın, satışın, devrin veya iadenin yapıldığı gün itibarıyla KVK'nın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükümlerine göre belirlenir. Ayrıca gerek bilanço gerekse işletme hesabı esasına tabi olan kurumların tasfiye kârının hesaplanması sırasında, KVK'nın indirilecek giderler, zarar mahsubu, diğer indirimler ve kabul edilmeyen indirimlerle ilgili madde hükümleri de dikkate alınır. Tasfiye Beyannamelerinin Verilme Zamanları Tasfiye beyannamesinin, tasfiyenin aynı takvim yılı içinde başlayıp sonuçlanması hâlinde, tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekir. Tasfiyeye giriş tarihi ile tasfiyenin sonuçlanma tarihinin farklı takvim yıllarında gerçekleşmesi durumunda, her bir tasfiye dönemine ilişkin tasfiye beyannamesi, tasfiye memuru tarafından tasfiye döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden son günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekir. Tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekir. Tasfiye Kârı Üzerinden Hesaplanan Verginin Ödenme Zamanı Tasfiye hâlinde, tasfiye edilen kurumlar adına tasfiye kârı üzerinden tarh olunan vergilerin, tasfiye beyannamesinin verilme süresi içinde ödenmesi gerekir. Tasfiyeye giriş tarihi ile tasfiyenin sonuçlanma tarihinin farklı takvim yıllarında gerçekleşmesi durumunda, her bir tasfiye dönemine ilişkin tasfiye beyannamesi, tasfiye döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden son günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verildiği için tarh olunan verginin de aynı süre içinde ödenmesi gerekir. Tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi, tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verildiği için tarh olunan verginin de aynı süre içinde ödenmesi gerekir. Tasfiye edilen kurumların KVK'ya göre tahakkuk etmiş olup, henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergilerin de aynı süre içinde ödenmesi gerekir. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu KVK'nın 17'nci maddesinin yedinci fıkrasında, tasfiye memurlarının sorumluluğu düzenlenmiştir. Bu fıkra hükmüne göre tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı

tarhiyatlar için 2004 Sayılı İİK'nın 207'nci maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı kanunun 206'ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamazlar. Aksi takdirde, bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

BİRLEŞME VE BİRLEŞME HÂLİNDE VERGİLENDİRME

Birleşme Kavramı Birleşme, bir veya birden fazla kurumun diğer bir kurumla tek bir hukuki varlık hâline gelmesidir. Diğer bir ifadeyle, birden fazla kurumun bir araya gelerek yeni bir kurum oluşturması ve bunun neticesinde birleşen kurumların hukuki varlıklarının sona ermesine birleşme denilmektedir. Birleşme için ya iki veya ikiden fazla sayıda şirket birleşerek yeni bir şirket oluşturmalıdır ya da bir şirket başka bir şirkete bütün aktif ve pasifiyle katılarak infisah edip katıldığı şirketin içinde erimelidir. TTK'nın 146'ncı maddesinde yer verilen birleşme tanımına göre devir bir birleşme türüdür. TTK'da iki farklı birleşme şekli düzenlenmiş olup bunlar; - Yeni şirket kurulması yoluyla birleşme, - Devir yoluyla birleşmedir. Yukarıda belirtilen birleşme şekillerinden birincisi, iki veya daha fazla şirketin bir araya gelerek yeni bir şirket kurmalarını, ikincisi ise bir veya daha fazla şirketin mevcut bir şirkete katılmasını (devir) ifade etmektedir. TTK'ya göre birleşme ancak yeni şirket kurulması veya devralma şeklinde olmaktadır. TTK'da bir şirketin başka bir şirkete katılması suretiyle meydana gelen birleşmeler, devir olarak kabul edilmekte; buna karşılık iki veya daha fazla şirketin kendi varlıklarına son vererek yeni kurulan bir şirket bünyesinde bir araya gelmeleri devir olarak adlandırılmamaktadır. Birleşme Kârı Bir veya daha fazla kurumun diğer bir kurumla birleşmesi durumunda, birleşme nedeniyle birleşen (ortadan kalkan) kurumların birleşme kârı için tasfiye hükümleri geçerlidir. Ancak, birleşmede tasfiye kârı yerine birleşme kârı vergiye matrah olur. Dolayısıyla, birleşme tarihine kadar ortadan kalkan kurumda ortaya çıkan faaliyet kârları ile birlikte değer artışlarının da vergilendirilmesi gerekir. Buna göre birleşme kârı, birleşmede esas alınan servet değeri ile birleşme öncesi servet değeri arasındaki olumlu farktır. Birleşme öncesi servet değeri, birleşme dolayısı ile ortadan kalkan kurumun birleşmeden önceki mali bilançosuna göre tespit edilen öz sermayesidir. Bu bilançoda, birleşilen kuruma intikal edecek varlıkların, VUK'un iktisadi işletmelere dâhil kıymetlerin değerlendirilmesi ile ilgili hükümlerine göre değerlendirilmesi gerekir. Birleşme anındaki servet değeri (öz sermaye) ise, birleşilen şirkete ait varlıkların tarafların karşılıklı iradeleri ile birleşme tarihi itibarıyla yeniden yapılan değerlendirme sonucunda belirlenen değeridir. Birleşme Kârının Beyan Edilmesi ve Verginin Ödenmesi Birleşme kârının, şirket genel kurul veya ortaklar kurulunun birleşme ile ilgili kararının Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde ortadan kalkan (münfesih) kurumun bağlı olduğu vergi dairesine birleşilen kurum tarafından birleşme beyannamesi ile beyan edilmesi gerekir. Birleşme kârı üzerinden tarh olunan vergiler de birleşme beyannamesinin verilme süresi içinde ödenir. Ayrıca ortadan kalkan kurumların KVK'ya göre tahakkuk etmiş olup, henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri de aynı süre içinde ödenir.

DEVİR VE DEVİR HÂLİNDE VERGİLENDİRME

Devir TTK'nın 146'ncı maddesinde devir, birleşmenin özel bir türü olarak tanımlanmıştır. Buna göre, devir yoluyla birleşme; bir veya birden fazla kurumun diğer mevcut bir kuruma bütün aktif ve pasifi ile katılmasını ifade etmektedir. Devir sonucunda, devralan kurum hukuki varlığını devam ettirirken devralınan kurum(lar) ise ortadan kalkmaktadır. Her ne kadar kavramsal olarak, devir kavramı ile birleşme kavramı birbirine benzer kavramlar olsa da aslında aralarında önemli bir farklılık vardır. Bu farklılık ise şöyle ifade edilebilir: Devirde, bir veya birden fazla kurumun mevcut diğer bir kuruma bütün aktif ve pasifi ile katılması sonucu oluştuğu için yeni bir kurum oluşmamakta; birleşmede ise, bir veya birden fazla kurum bir araya gelerek yeni bir kurum oluşturmaktadır. KVK'ya Göre Devir Sayılma Şartları ve Devirden Doğan Kazançların Vergilendirilmemesi İçin Gereken Şartlar KVK'ya Göre Devir Sayılma Şartları KVK'ya göre devir, KVK'da belirtilen şartların varlığı hâlinde ortaya çıkan özel bir birleşme şeklidir. KVK'da böyle bir ayırım yapılmasının nedeni devrin vergisiz birleşme niteliğinden kaynaklanmaktadır. KVK'nın 19'uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkrasında, tam mükellef kurumlar arasında kayıtlı değerler üzerinden ve kül hâlinde devralma suretiyle gerçekleştirilen işlemler devir olarak nitelendirilmektedir. Buna göre, aşağıdaki şartlar dâhilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir: - Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması - Münfesih kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün hâlinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi Devir Beyannamesinin Verilmesi ve Verginin Ödenmesi Devralınan kurumun hesap dönemi başından devrin gerçekleştiği tarihe kadar olan süreye ait kazancının vergilendirilebilmesi için devralınan kurumun genel kurul veya ortaklar kurulunun devre ilişkin kararının, Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde, devralınan kurumun bağlı olduğu vergi dairesine devralan kurum tarafından devir beyannamesi ile beyan edilmesi gerekir. Devir şartlarına uygun olarak yapılan devirlerde, devralınan kurum adına tahakkuk eden vergilerin, devir beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar devralınan kurum tarafından ödenmesi gerekir.

TÜR DEĞİŞTİRME VE TÜR DEĞİŞTİRME HÂLİNDE VERGİLENDİRME

Kurumların tür (şekil) değiştirmesi; kurumun bir hukuki şekilden diğer bir hukuki şekile dönüşmesi

yani başka bir türde kurum olarak, o ortaklık türüne uygun statü ve unvanla faaliyetine devam etmesidir. Tür değişikliği, mevcut statüleri daha kapsamlı girişimlere imkân vermeyen şirketlerin, sermayelerinin etkinliğini artırmak, kredi limitlerini yükseltmek, kişisel sorumluluk sınırlarını daraltmak gibi nedenlerle başvurdukları bir hukuki şekil değişikliğidir. En geniş anlamda tür değiştirme; bir işletmenin bir hukuki şekilden diğer bir hukuki şekle çevrilmesi, yani hukuki ve ekonomik ayniyet ve devamlılığını sürdürerek, başka tipte bir ticaret şirketine uygun statü ve unvanla ortaya çıkmasıdır. Tür değiştirmeye; (Y) Ltd. Şti.'nin (Y) A.Ş.'ye dönüşmesi örnek olarak verilebilir. KVK'nın 19'uncu maddesinin ikinci fıkrasında, "Kurumların yukarıdaki şartlar dâhilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir." denilmek suretiyle anılan maddede belirtilen devir hükümlerinin aynı şekilde tür değiştirmeler için de geçerli olduğu kabul edilmiştir. Devir için KVK'da öngörülen hüküm ve şartların tür değiştirme için de geçerli olması nedeniyle burada tekrar olmaması için aynı hükümler açıklanmamıştır. Netice itibarıyla KVK'da devir için gerekli olan şartların tür değiştirme hâlinde de aynen gerçekleşmesi durumunda tür değiştirmeden doğan kazançların vergilendirilmeyeceği söylenebilir. Ancak, tür değiştirme tarihine kadar olan süreye ilişkin türü değişen kurumun kazançlarının vergilendirileceği tabiidir.

KURUMLARDA GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI

Bilindiği üzere kurumlar vergisi mükellefleri, bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazançları, izleyen yılın Nisan ayının 25'inci günü akşamına kadar yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile bildirmekte ve söz konusu kurum kazançları üzerinden hesaplanan kurumlar vergisini aynı ayın sonuna kadar ödemektedirler. Buna göre devlet, kurumlar vergisini kurum kazançlarının elde edildiği yıl değil, ancak izleyen yılın nisan ayında tahsil edebilmektedir. Dolayısıyla vergi gelirleri enflasyon oranının yüksek olduğu dönemlerde belirli bir aşınmaya maruz kalabilmektedir. Vergi gelirlerinde enflasyondan kaynaklanan bu aşınmayı önlemeye yönelik bazı tedbirlerin alınması ihtiyacı doğmuştur. Bu tedbirlerin en önemlilerini, kesinti yoluyla alınan vergiler ile geçici vergiler oluşturmaktadır. Geçici vergi uygulaması, 3505 sayılı kanunla yapılan değişiklikle 01.01.1989 tarihinden itibaren ilk kez uygulanmak üzere Türk vergi sistemine girmiştir. Geçici vergi uygulamasına ilişkin düzenleme, GVK'nın mükerrer 120'nci maddesinde yapılmıştır. KVK'da ise geçici vergi uygulamasına ilişkin özel bir düzenleme yapılmamış, ancak KVK'nın 32'nci maddesinin ikinci fıkrasında genel bir düzenleme yapılmak suretiyle kurumlar vergisi mükelleflerince, (dar mükellefiyete tabi kurumlarda ticari ve zirai kazançlarla sınırlı olarak) cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere GVK'da belirtilen esaslara göre ve cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödemek zorunda oldukları hükmüne yer verilmiştir. Geçici vergi uygulamasına ilişkin GVK'nın mükerrer 120'nci maddesinde belirlenen esaslar, kurumlar vergisi mükellefleri açısından da geçerli olduğu için kurumlarda geçici vergi uygulaması anılan kanun maddesinde yapılan düzenlemeler çerçevesinde aşağıda açıklanmıştır. Geçici Verginin Uygulama Esasları Geçici Vergiye Tabi Olanlar KVK'nın 32'nci maddesinin ikinci fıkrasına göre, kurumlar vergisi mükellefleri cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, GVK'da belirtilen esaslara göre ve cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödemek zorundadırlar. Ayrıca, Türkiye'de ticari ve zirai kazanç elde eden dar mükellefiyete tabi kurumlar da geçici vergi ödemek zorundadır. Buna göre geçici vergiye tabi olan kurumlar vergisi mükellefleri şunlardır:

- Anonim şirketler
- Limited şirketler
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler
- SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi fonlar
- İktisadi kamu müesseseleri
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler
- İş ortaklıkları
- Kooperatifler
- Dar mükellefiyete tabi olup ticari veya zirai kazanç elde eden kurumlar Geçici Vergiye Tabi Olmayanlar KVK'nın 32'nci maddesinin ikinci fıkrasına göre, geçici vergiye tabi olmayan kurumlar vergisi mükellefleri şunlardır:
- Sadece yıllara yayılan inşaat ve onarım işi yapan kurumlar
- Tasfiye hâlindeki kurumlar
- Türkiye'de ticari veya zirai kazanç dışında kalan kazanç ve iratlardan gelir elde eden dar mükellefiyete tabi olan kurumlar
- Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar Geçici Verginin Dönemleri Hesap dönemi takvim yılı olan kurumlar vergisi mükellefleri için geçici verginin dönemleri olarak, bir hesap döneminin üçer aylık dönemleri olmak üzere 4 ayrı geçici vergi dönemi söz konusudur. Geçici Vergiye Esas Kazancın Tespiti Geçici vergiye tabi olan kurumlar vergisi mükellefleri, geçici vergiye esas kazançlarını GVK'da yer alan ticari kazançların tespitine ilişkin esaslara göre belirlemek zorundadırlar. Geçici vergi uygulamasında dönemsellik esasına uyulması gerekir. Örneğin; geçici vergi matrahının belirlenmesinde peşin ödenen bir yıllık kira bedelinin sadece beyan edilen üç aylık geçici vergi

dönemine isabet eden kısmı gider olarak dikkate alınır. Geçici vergiye esas kazançların tespitinde, VUK'un değerlemeye ilişkin hükümleri geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibarıyla uygulanır. Yabancı paralar ve yabancı para cinsinden olan borç ve alacaklar TC Merkez Bankası tarafından geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilan edilen döviz alış kurları ile değerlendirilir. Vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar değerlendirme günü kıymetine göre değerlendirilir. Bir dönem reeskont yapılması ikinci dönem de yapılmasını gerektirmez. Ancak alacak senetleri reeskont yapılmışsa borç senetleri de yapılmak zorundadır. Yıllık olarak seçilen maliyet tespit yönteminin geçici vergi uygulamasında da aynı olması gerekir. Amortisman tabi iktisadi kıymetler, yeniden değerlemeye tabi tutulabilirler ve yeniden değerlendirilmiş bedeller üzerinden amortisman ayrılır. Yıllık olarak hesaplanan amortisman tutarının ilgili döneme isabet eden kısmı dikkate alınır. Yıllık olarak seçilen usul geçici vergi döneminde de geçerlidir. Geçici Verginin Oranı KVK'nın 32'nci maddesine göre, kurumlar vergisi mükellefleri cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödemek zorundadır. Söz konusu maddenin birinci fıkrasında ise kurumlar vergisi oranının %22 olarak belirlenmesi nedeniyle kurumlar vergisi mükellefleri için geçici verginin oranı %22 olarak uygulanır. Geçici Vergiye Esas Kazancın Beyanı Kurumlar vergisi mükellefleri, geçici vergi beyannamelerini üçer aylık hesap dönemlerini izleyen ikinci ayın 17'nci günü akşamına kadar bağlı olduğu vergi dairesine vermek zorundadırlar. Geçici Verginin Ödenmesi Kurumlar vergisi mükellefleri, üçer aylık hesap dönemlerini izleyen ikinci ayın 17'nci günü akşamına kadar beyan edilmesi gereken geçici vergiye tabi kazançlar üzerinden hesaplanan geçici vergileri aynı ayın 17'nci günü akşamına kadar ödemek zorundadırlar.

**TAM MÜKELLEFİYET ESASINDA MATRAHIN BEYANI,
KURUMLAR VERGİSİNİN TARHI VE ÖDENMESİ**

Kurumlar Vergisi Beyannamesi Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Kurumlar, vergiye tabi kurum kazançlarının beyanı için kurumlar vergisi beyannamesi (yıllık beyanname) vermek zorundadır. Kurumlar vergisi beyannamesi, kurumların bir hesap dönemine ait safi kurum kazançlarını ilgili vergi dairesine bildirmek için verilen bir beyanname türüdür. Kurumlar Vergisi Beyannamesi Vermek Zorunda Olan Kurumlar Tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi işletmelerin her biri için bunların bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ile dernek veya vakıflar tarafından ayrı beyanname verilmesi gerekir. Bu nedenle, söz konusu kuruluşlara ait iktisadi işletmelerin her biri için ayrı kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi gerekir. Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilme Zamanı Kurumlar vergisi beyannamesinin, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden son günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekir. Buna göre kurumlar vergisi beyannamesinin, hesap döneminin takvim yılı (Normal Hesap Dönemi) olması hâlinde, izleyen yılın nisan ayının birinci gününden son günü akşamına kadar; kıst hesap dönemi veya özel hesap döneminin uygulanması hâlinde, bu dönemlerin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden son günü akşamına kadar verilmesi gerekir. Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verileceği Yer Kurumlar vergisi beyannamesinin mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekir. Bağlı olunan vergi dairesi, kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yerin vergi dairesidir. Ayrıca, Hazine ve Maliye Bakanlığı mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerini, kanuni ve iş merkezlerine bakmaksızın belirlemeye yetkilidir. Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilme Şekli Kurumlar vergisi beyannamesi, vergi dairesine doğrudan kurum veya onun adına hareket edenler tarafından verilebileceği gibi posta ile veya VUK'ta belirlenen esaslara göre elektronik (e-beyanname) ortamda da gönderilebilir. Kurumlar vergisi beyannamesinin; - Taahhütlü posta ile gönderilmesi hâlinde postaya verilme tarihi, - Adi posta ile gönderilmesi hâlinde postanın vergi dairesine ulaşım kayıtlarına girdiği tarih, beyannamenin vergi dairesine verilme tarihi olarak kabul edilir. Kurumlar Vergisinin Tarhı Kurumlar Vergisinde Vergilendirme Dönemi Kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemleridir. Kesinti suretiyle ödenen vergilerde, istihkak sahiplerince ayrıca yıllık beyanname verilmeyen hâllerde, vergi kesintisinin ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır. Kurumlar Vergisi Tarhiyatının Yapılacağı Vergi Dairesi Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari bir işlemdir. Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği vergi dairesince tarh olunur. Kurumlar Vergisinin Tarh Zamanı KVK'nın 16'ncı maddesinin beşinci fıkrasına göre kurumlar vergisi; - Beyannamenin bağlı olunan vergi dairesine verildiği günde, - Beyanname posta ile gönderilmişse, beyannamenin vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç gün içinde tarh edilir. Kurumlar Vergisi Tarhiyatının Muhatabı Kurumlar vergisi, esas itibarıyla vergi mükellefinin beyanı üzerine tarh edildiği için kurumlar vergisi tarhiyatının muhatabı vergi mükellefidir. Kurumlar Vergisinin Tarh İşlemi Kurumlar Vergisinin Oranı ve Kurumlar Vergisinin Hesaplanması Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %22 oranında alınır. Ödenecek Kurumlar Vergisinin Bulunması Kurumlar vergisi mükellefleri, kurumlar vergisi beyannamesi ile bildirdikleri kurum kazançları üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden, bu kazançlar nedeniyle daha önce ödemiş oldukları vergileri mükerrer vergilendirme olmaması için mahsup etme imkânına sahiptirler. Mahsubu yapılan miktarın hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olması hâlinde, bu durum vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu üzerine fazla olan tutar kendisine iade olunur. Bir yıl içinde başvurmayan mükelleflerin bu farktan doğan alacakları düşer. Ödenecek kurumlar vergisinin bulunabilmesi için hesaplanan kurumlar vergisinden, öncelikle yurt dışında ödenen vergiler mahsup edilir; daha sonra sırasıyla yurt içinde kesilen vergiler ve geçici vergiler mahsup edilir. Kurumlar Vergisinin Normal Ödenme Süresi KVK'nın 14'üncü maddesine göre, kurumlar vergisi beyannamesi hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden son günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Kurumlar vergisinin de beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenmesi gerekir. Buna göre, beyannamenin verilmesi gereken ayın sonuna kadar herhangi bir günde ödeme yapılabilir. Muhtasar Beyanname

Muhtasar beyanname, vergi kesintisi yapmak zorunda olan kurumlar tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte, toplu olarak vergi dairesine bildirilmesine ilişkin verilen bir beyanname türüdür. Kurumlar, gelirlerin vergilendirilmesi açısından KVK'nın 15'inci ve GVK'nın 94'üncü maddelerinde vergi sorumlusu olarak sayılmıştır. Vergi sorumlusu sayılan kurumlar, kanunda belirtilen ödemeleri hak sahiplerine yaparken vergi kesintisi uygulamak zorundadır. Vergi Kesintilerine İlişkin Muhtasar Beyannamenin Verilme Yeri ve Zamanı KVK'nın 15'inci maddesinin beşinci fıkrasına göre, bu madde uyarınca vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar. GVK'ya göre yapılan gelir vergisi kesintisine ilişkin usul ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır. GVK'nın 100'üncü maddesinde, genel bütçeye dâhil idare ve kuruluşların yaptıkları vergi kesintisi için muhtasar beyanname vermeyecekleri öngörülmüştür. Bu kural, KVK uyarınca yapılacak vergi kesintileri için de geçerlidir. Yapılan kesintilerin GVK'da belirtilen süre içinde muhtasar beyanname ile beyanı gerekir. KVK'nın 15'inci maddesi uyarınca verilecek muhtasar beyanname de aynı süre içinde verilmesi gerekir. Ancak, kazançları kurumlar vergisinden istisna edilen fonların ve yatırım ortaklıklarının kazançları üzerinden yapılacak kesinti, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilir. Bu kesinti için ayrıca muhtasar beyanname verilmez. GVK'nın 98'inci maddesinin birinci fıkrasında, kaynaktan vergi kesintisi yapmak zorunda olanların bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan kestikleri vergilerin matrahları ile birlikte toplu olarak ertesi ayın 26'ncı günü akşamına kadar, ödeme ve tahakkukun yapıldığı yerin vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorunda oldukları öngörülmüştür.

DAR MÜKELLEFİYET ESASINDA MATRAHIN TESPİTİ VE BEYANI İLE KURUMLAR VERGİSİNİN TARHI VE ÖDENMESİ

KVK'nın 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumların, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği belirtilmiştir. Kurumlardan, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, dar mükellefiyet esasına göre sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilir. Dar mükellefiyet esasında vergilendirilen kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançla ilişkin safi kurum kazancının tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır. Bu kazançlar kurumlar vergisi uygulamasında ticari kazanç veya zirai kazanç olarak vergilendirilmektedir. Dar mükellef kurumların ticari veya zirai kazanç dışındaki kazanç ve iratları için GVK'nın bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Dar Mükellefiyette Beyan Esası KVK'nın 24'üncü maddesine göre kurumlar vergisi, dar mükellef kurumun veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir. Her mükellefin vergiye tabi kazancının tamamı için kurumlar vergisi beyannamesi vermesi gerekir. Mükelleflerin şubeleri, ajanlıkları, alım-satım büro ve mağazaları, imalathaneleri veya kendilerine bağlı diğer iş yerleri için bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa da ayrı beyanname verilmesi mümkün değildir. Öte yandan, yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'de elde ettikleri kazançların ticari kazanç niteliğinde olması hâlinde, bunlar da kurumlar vergisi beyannamesi vermek zorundadır. Dar Mükellefiyette Vergilendirme Dönemi ve Beyan Dar Mükellefiyette Vergilendirme Dönemi Yıllık beyan esasında vergilendirilen dar mükellef kurumların vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemleridir. Kesinti suretiyle ödenen vergilerde, istihkak sahiplerince ayrıca yıllık veya özel beyanname verilmeyen hâllerde, vergi kesintisinin ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır. Dar mükellef kurumlarca, özel beyanname ile bildirilmesi gereken kazançların vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi yerine kazancın elde edilme tarihi esas alınır. Dar Mükellefiyette Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verileceği Yer Dar mükellefiyette yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, dar mükellef kurumun;

- Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin,
- Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilci bulunmaması hâlinde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesine verilmesi gerekir. Dar Mükellefiyette Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilme Zamanı Kurumlar vergisi beyannamesinin, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden son günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekir. Buna göre; kurumlar vergisi beyannamesinin, hesap döneminin takvim yılı olması hâlinde, 1-30 Nisan tarihleri arasında, özel hesap dönemi uygulanması hâlinde ise bu dönemin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden son günü akşamına kadar verilmesi gerekir. Ayrıca, dar mükellef kurumlarda tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi hâlinde beyannamenin, dar mükellefin ülkeyi terk etmesinden önceki on beş gün içinde verilmesi gerekir.

UZUN ÖZET KATMA DEĞER VERGİSİNE İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

Katma Değer Vergisinin Türkiye’de Tarihsel Gelişimi 3065 Sayılı KDVK 25.10.1984 tarihinde TBMM’de kabul edilmiş (kanunlaşmış) ve 01.01.1985 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV ilk kez Türkiye’de uygulanmaya başlamıştır. Türkiye ile Avrupa Topluluğu arasındaki mevzuat birliği açısından en önemli adım KDV uygulaması olmuştur. Türkiye’de uygulanmakta olan KDV, gerek KDV türü ve hesaplama yöntemi açısından gerekse istisna ve oranlar açısından Avrupa Topluluğu’na üye ülkelerde uygulanmakta olan KDV ile tam bir uyum içindedir. KDVK’nın 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmesiyle birlikte aşağıda sayılan vergiler aynı tarih itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.

- Dâhilde alınan istihsal vergisi
- İthalde alınan istihsal vergisi
- Nakliyat vergisi
- PTT hizmetleri vergisi
- İlan ve reklam hizmetleri vergisi
- İşletme vergisi
- Spor-Toto vergisi
- Şeker istihlak vergisi

Katma Değer Vergisine İlişkin Teorik Açıklamalar

Katma Değer Vergisinin Genel Özellikleri KDV, harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türüdür. Bu vergi genel olarak tüm mal ve hizmetleri vergilendiren, üretim aşamasından tüketim aşamasına kadar tüm iktisadi aşamaları kapsayan çok aşamalı ve bu aşamaların her aşamasında yaratılan katma değeri vergilendiren bir yayılı muamele vergisidir. KDV’de üretim, dağıtım ve hizmet sektörlerinde her el değiştirme aşamasında yaratılan katma değer vergilendirildiği için işletme girdileri için yüklenilen vergiler hazineye borçlanılan vergilerden indirilmektedir. Dolayısıyla KDV, alımlarını belgelendirmek şartıyla mükellefe indirim hakkı sağlamaktadır. Alıcı ve satıcı arasında vergi indirimi hakkı nedeniyle oluşan çıkar çatışması KDV sistemi içinde, verginin belge ve kayıt düzenine dayalı olması da gelir ve kurumlar vergisi hasılatlarını arttırıcı etkisiyle, vergi sistemi içinde bir özdenetim sağlamaktadır. KDV, genel bir harcama vergisi olarak hemen hemen tüm mal ve hizmetlerin fiyatlarının belirli bir oranı şeklinde alınan geniş kapsamlı yayılı bir muamele vergisidir. Bu vergi, mal ve hizmetlerin üretiminden tüketimine kadar uzanan her aşamasında oluşan katma değer üzerinden alındığı için tarafsız bir vergidir. Katma Değer Vergisinin Türleri Genel anlamda katma değer, bir kişi veya işletmenin sattığı mal veya ifa ettiği hizmetin satış bedeli ile bunların alış maliyeti arasındaki farktır. Katma değer hesaplanırken iktisadi kıymetlerin değerlerinin hesaplamaya katılma şekli farklı KDV tiplerinin ortaya çıkmasına yol açmıştır. Dört farklı tip KDV uygulaması bulunmaktadır. Bunlar; - Gelir tipi KDV, - Tüketim tipi KDV, - Gayrisafi hasıla tipi KDV, - Ücret tipi KDV’dir. **KATMA DEĞER VERGİSİNİN KONUSU, MÜKELLEFİ, SORUMLUSU VE VERGİYİ DOĞURAN OLAY** Katma Değer Vergisinin Konusu KDVK’nın 1’inci maddesinde, Türkiye’de yapılan tüm işlemlerin KDV’nin konusuna girdiği belirtilmiş ve verginin konusuna giren işlemler de 3 ana başlık altında toplanmıştır. Buna göre, bir işlemin KDV’ye tabi tutulabilmesi için işlemin madde hükmünde sayılmış olması ve sayılan işlemlerin Türkiye’de yapılmış olması şarttır. Bu maddede sayılan, ancak Türkiye’de yapılmayan işlemler ile söz konusu maddede sayılmayan, ancak Türkiye’de yapılan işlemler KDV’nin konusuna girmez. KDVK’nın 1’inci maddesine göre, Türkiye’de yapılan aşağıdaki işlemler KDV’ye tabidir: - Ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler - Her türlü mal ve hizmet ithalatı - Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisinin Mükellefi ve Sorumlusu Katma Değer Vergisinin Mükellefi KDV’nin mükellefi, verginin konusuna giren işlemleri yapanlardır. Diğer bir ifadeyle, bazı istisnaların dışında KDV’ye tabi mal teslimi veya hizmet ifasında bulunanlar ile mal veya hizmet ithal edenler KDV’nin mükellefidir. KDV’ye tabi mal teslimi veya hizmet ifası ile mal veya hizmet ithalatını yapanlar; ister Türk vatandaşı olsun isterse yabancı bir ülke vatandaşı olsun veya diğer vergiler açısından tam veya dar mükellef olsun söz konusu işlemleri yapmalarından dolayı KDV’nin mükellefi olurlar. Ancak KDV’nin mükellefi olmak, bu verginin asıl yüklenicisi olmak anlamını taşımaz. Çünkü KDV’nin asıl yüklenicisi, nihai tüketici durumunda olan kişi veya kuruluşlardır. Katma Değer Vergisinin Sorumlusu KDVK’nın 9’uncu maddesinin birinci fıkrasına göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması hâllerinde ve gerekli görülen

diğer hâllerde, Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi alacağıının güvence altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları veya diğer ilgili bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutabilmektedirler. Buna göre, vergi alacağını güvence altına almak amacıyla düzenlenen bu hüküm sadece ikametgâhı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar için öngörülmemiştir. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı, bunların dışında gerekli gördüğü diğer hâllerde de bazı şahısları sorumlu tutabilmektedir. Bu hâller sınırlı olmayıp mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu, dolayısıyla verginin tarh, tahakkuk ve tahsilatının gecikmesinin söz konusu olduğu hâllerdir. KDVK'nın 9'uncu maddesinde belirtilen işlemlere taraf olanlar ile "diğer ilgili şahıslar" mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir şahıs veya kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişilerdir. Bu şahıslar verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olurlar. Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Vergilendirmenin yapılabilmesi için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekir. Vergiyi doğuran olay, verginin mükellefi ile konusu arasında kanunun aradığı şartların gerçekleşmesiyle oluşan hukuki bir ilişkidir. KDV'de genel olarak vergiyi doğuran olay ise, malın teslim veya hizmetin ifa edilmesi ya da mal veya hizmetin ithal edilmesidir.

KATMA DEĞER VERGİSİNİN MATRAHI, ORANLARI VE İNDİRİMİ

Katma Değer Vergisinin Matrahı Genel anlamda matrah, verginin hesaplanmasına esas teşkil eden iktisadi veya teknik bir değerdir. KDV'nin matrahı, iktisadi bir değerdir. İktisadi değer ise, KDV'ye tabi işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir. Matraha Dâhil Olan ve Olmayan Unsurlar Matraha Dâhil Olan Unsurlar KDVK'nın 24'üncü maddesine göre, aşağıda sayılan unsurlar KDV matrahına dâhildir: - Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri

- Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar
- Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler Matraha Dâhil Olmayan Unsurlar KDVK'nın 25'inci maddesine göre; aşağıda belirtilen unsurlar KDV'nin matrahına dâhil edilmez.
- Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar - Hesaplanan KDV Katma Değer Vergisinin Oranları Mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak KDV oranları; - (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1 (indirimli oran),
- (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8 (indirimli oran),
- (I) ve (II) sayılı listelerde yer alanların dışında olmak üzere, vergiye tabi işlemler için %18 (genel oran) olarak tespit edilmiştir.

Katma Değer Vergisinin İndirimi Katma Değer Vergisinde İndirim Mekanizması

KDV'nin en önemli özelliği indirim mekanizmasına sahip olmasıdır. İndirim mekanizmasının uygulanmasında, mükellefler mal teslimi ve hizmet ifaları sonucunda tahsil etmiş olsun veya olmasınlar hesapladıkları KDV'lerden, mal ve hizmetlerin alımları sırasında fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV'leri indirdikten sonra kalan (ödenecek) KDV'yi vergi dairesine ödeyeceklerdir. İndirim mekanizmasının uygulanmasının sonucunda, bir mal veya hizmet üzerindeki KDV yükü, o mal veya hizmetin nihai tüketiciye intikal ettirildiği bedel ile vergi oranının çarpımı kadar olacaktır. Bu mekanizma sayesinde mükelleflerin sadece kendi bünyelerinde yarattıkları katma değer üzerinden vergilendirilmesi sağlanmıştır.

KATMA DEĞER VERGİSİNİN VERGİLENDİRME USULÜ, BEYANI, TARHI VE ÖDENMESİ

Katma Değer Vergisinin Vergilendirme Usulü ve Beyanı KDV'de vergilendirme usulü olarak sadece gerçek usul uygulanmaktadır. Gerçek Usulde Vergilendirme KDVK'da aksine hüküm bulunmadıkça KDV mükellefleri gerçek usulde vergilendirilirler. Gerçek usulde vergilendirme; mükelleflerin vergiye tabi işlemleri için düzenledikleri belgeler üzerinde hesapladıkları KDV'den, bu işlemler için alış belgeleri üzerinde gösterilen KDV'lerin indirilmesi ve varsa kalan verginin vergi dairesine ödenmesini ifade eder. Gerçek usulde KDV'ye tabi olan mükellefler aşağıda sayılmıştır: - Gerçek usulde vergilendirilen ticari, zirai ve serbest meslek erbabı - Kurumlar vergisi mükellefleri - KDV'nin konusuna giren işlemleri yapan gerçek veya tüzel kişiler Vergilendirme Dönemi ve Beyan Esası Vergilendirme Dönemi KDVK'nın 39'uncu maddesine göre, KDV'de vergilendirme dönemi faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Ancak, Hazine ve Maliye Bakanlığı mükelleflerin yıllık gayrisafi hasılatlarına göre üç aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu yetkisine dayanarak yayımladığı 32 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde gerçek usulde KDV'ye tabi tüm mükelleflerin vergilendirme dönemini, genel olarak takvim yılının birer aylık süreleri olarak belirlemiştir. Katma Değer Vergisi Beyannamesinin Verilme Zamanı KDVK'nın 41'inci maddesine göre, mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar KDV beyannamelerini, vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler. Katma Değer Vergisinin

Tarh Edileceği Vergi Dairesi KDV, mükellefin iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarh edilir. Katma Değer Vergisi Tarhiyatının Muhatabı KDVK'nın 44'üncü maddesine göre KDV; verginin mükellefi gerçek kişi ise gerçek kişi adına, verginin mükellefi tüzel kişi ise tüzel kişi adına tarh olunur. Katma Değer Vergisi Tarhının Zamanı KDVK'nın 45'inci maddesine göre KDV, beyannamenin verildiği günde tarh edilir. Beyanname posta ile gönderilmişse, beyannamenin vergiyi tarh edecek daireye geldiği günden itibaren yedi gün içinde vergi tarh edilir. Katma Değer Vergisinin Ödenmesi KDVK'nın 46'ncı maddesine göre, beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler ile vergi kesmekle sorumlu tutulanlar, bir vergilendirme dönemine ait KDV'leri beyanname verecekleri ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödemeye mecburdurlar. İthalde alınan KDV, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenir. Gümrük vergisine tabi olmayan ithalata ait KDV, bu işlemlere ait özel beyannamelerin verilme süresi içinde ödenir.

KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK

KDV esas itibarıyla beyan esasına dayanan bir vergidir. Ancak bazı durumlarda, beyan esası yerine malların alıcılarının veya hizmetten yararlananların sorumlu sıfatıyla KDV'yi kaynağında keserek beyan etmeleri söz konusu olabilmektedir. Bu duruma, KDV sorumluluğu denilmektedir. Bu sorumluluğa göre, vergiye tabi işleme ait KDV, mükellef (satıcı) yerine işlemin diğer tarafı olan alıcıya (vergi sorumlusuna) ödettirilmektedir. KDV mükellefi olmayanlar mükellef adına vergiyi ödemek bakımından alacaklı vergi dairesine sorumlu sıfatıyla muhatap olmaktadır.

KATMA DEĞER VERGİSİNDE İSTİSNALAR

KDV'de istisna, teslim edilen mal veya ifa edilen hizmetlerin bazı özellikleri nedeniyle KDV'ye tabi olmamasını ifade etmektedir. KDV'de istisna "tam istisna" veya "kısmi istisna" şeklinde uygulanabilmektedir. Tam istisnada, mal teslimi veya hizmet ifası şeklindeki işlemler üzerinden KDV alınmadığı gibi bu işlemle ilgili olarak işlemde bulunan tarafından yüklenilmiş olan KDV'nin indirilmesi, indirimle giderilememesi hâlinde, işlemin yapıldığı ay itibarıyla mükellefe iadesi yoluyla, istisnaya konu olan mal veya hizmetin KDV yükünden tamamen arındırılması söz konusudur. Kısmi istisna ise, mal teslimi veya hizmet ifası işlemleri üzerinden KDV'nin alınmaması, ancak bu mal ve hizmetler üzerinden daha önce ödenen KDV'nin indirilmemesini ifade etmektedir.

UZUN ÖZET ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNE İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

Özel Tüketim Vergisinin Tarihsel Gelişimi 1985 yılında genel muamele vergisi olarak KDV'nin yürürlüğe girmesinden 17 yıl sonra, 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun (ÖTVK) ile 01.08.2002 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere ÖTV adıyla yeni bir harcama (özel muamele) vergisi uygulanmaya başlamıştır. Uygulamaya konulan ÖTVK, harcama ve gider vergileri alanında AB ülkeleri vergi sistemine uyumu sağlayan ve kendi alanında reform gerçekleştiren bir kanuni düzenleme olmuştur. ÖTV ile bir yandan KDV tamamlanmış, diğer yandan dağınık ve parçalı olan gider ve harcama vergileri (Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi hariç) bir düzen ve disiplin altına alınmıştır. ÖTVK'nın yürürlüğe girmesiyle birlikte o tarihe kadar uygulanmakta olan 16 çeşit vergi, harç, fon ve pay yürürlükten kaldırılmıştır. Kaldırılan bu mali yükler yerine söz konusu mallar üzerinden KDV'ye ilaveten ayrıca ÖTV alınmak suretiyle, oldukça karmaşık hâle gelmiş olan dolaylı vergilerin yapısı sadeleştirilmiştir. Bu şekilde, 1985 yılında KDV'nin uygulanmasıyla başlayan gider ve harcama vergileri reformu, ÖTV'nin uygulanmasıyla bir ölçüde tamamlanmıştır. Özel Tüketim Vergisinin Genel Özellikleri Üretimden ya da üretimin belirli bir aşamasından genel olarak alınmayıp da tek tek belirlenen, bazı ürünlerden alınan vergilere ÖTV denilmektedir. ÖTV'nin en önemli özelliği sınırlı sayıda malları kapsamına almasıdır. ÖTV, ekonomik sürecin dağıtım aşamalarından sadece birinde, istisna ve muafiyetler dışında kalan bazı mallar üzerinden alınan bir tür işlem vergisidir. ÖTV, bütün mallar üzerinden alınan bir vergi olmayıp; sürümü yüksek, vergi idaresi açısından vergilendirmesi kolay, talep elastikiyeti zayıf olan mallar üzerinden alınan bir vergidir. Dolayısıyla ÖTV, sadece belirli mal ve ürünler üzerinden alındığı için KDV'ye göre daha dar kapsamlı vergidir.

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN KONUSU VE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Özel Tüketim Vergisinin Konusu ÖTVK'nın 1'inci maddesinde, ÖTV'nin konusuna giren mallar belirlenmiştir. ÖTV'nin kapsamına giren mallar ise ÖTVK'ya ekli 4 ayrı (I, II, III, IV sayılı) listede Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde yer alan Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (GTİP) numaraları itibarıyla tespit edilmiştir. Ancak, bir malın ÖTV'nin konusuna girmesi için o malın sadece ÖTVK'ya ekli listelerde yer alması yeterli olmayıp, aynı zamanda ÖTVK'nın öngördüğü iktisadi aşamada (imalatı, teslimi, ilk iktisabı, ithalatı) olması gerekir. ÖTVK'ya ekli listelerdeki malların bazılarının imalatı veya ilk iktisabı aşamasında ÖTV alınırken; bazılarının da ithalatı veya teslimi aşamasında ÖTV alınmaktadır. Söz konusu listelere göre, ÖTV'nin kapsamına sadece mallar girmekte, hizmetler ise ÖTV'nin kapsamı dışında kalmaktadır. ÖTVK, vergi kapsamına giren mallarda yerli veya yabancı ayırımına da gitmemiştir. ÖTVK'nın 1'inci maddesinde, verginin konusuna giren malların bir defaya mahsus olmak üzere vergiye tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle tesliminde, ilk iktisabında veya ithalinde ÖTV ödenen malların daha sonraki teslimlerinde vergi uygulanmaz. Özel Tüketim Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay ÖTVK'nın 3'üncü maddesinde vergiyi doğuran olay, işlemlerin özelliklerine göre ayrı ayrı tespit edilmiştir. Vergiyi doğuran olay; (I) sayılı listedeki malların imalatçıları ve ithalatçıları tarafından teslimi; (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki taşıtlardan kayıt ve tescile tabi olmayanların ithali veya bunları imal edenler tarafından teslimidir. (II) sayılı listedeki taşıtlardan kayıt ve tescile tabi olanlar için vergiyi doğuran olay, bu malların ilk iktisabı veya ithalatçıları tarafından teslimidir.

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN MÜKELLEFİ, SORUMLUSU VE MÜTESELSİL SORUMLULUK UYGULAMASI

Özel Tüketim Vergisinin Mükellefi (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki taşıtlardan kayıt ve tescile tabi olmayanlarda ÖTV'nin mükellefi; bu malları imal veya ithal edenler ya da ÖTV uygulanmadan önce bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir. ÖTVK'ya ekli (II) sayılı listedeki taşıtlardan kayıt ve tescile tabi olanlarda ise ÖTV'nin mükellefi, motorlu taşıt ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir. Buna göre Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olan taşıtların satışını yapan fabrika, ana bayi, bölge bayi, bayi, yetkili satıcı ve acenteler ile Hazine ve Maliye Bakanlığınca motorlu taşıt ticaretiyle uğraştığına dair belge verilenler ÖTV mükellefidir. Kayıt ve tescile tabi taşıtların ithalinde mükellef, bu taşıtları kullanmak, aktife almak veya kayıt ve tescil ettirmek üzere ithal edenlerdir. Özel Tüketim Vergisinin Sorumlusu 4760 Sayılı ÖTVK'nın 4'üncü maddesinin ikinci fıkrasında, "Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması hâlleri ile gerekli görülen diğer hâllerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye

tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.” hükmü yer almıştır. Bu fıkra hükmüyle mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması hâlleri ile gerekli görülen diğer hâllerde vergi alacağını güvence altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Ancak, Hazine ve Maliye Bakanlığı söz konusu fıkra hükmünün kendisine vermiş olduğu bu yetkiyi henüz kullanmamıştır.

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN MATRAHI VE ORANI

Özel Tüketim Vergisinin Matrahı Verginin matrahı, üzerine bir oran ya da tarife uygulanarak ödenecek vergi miktarının hesaplanmasına yarayan bir ekonomik değer ya da fiziki unsurdur. Vergiler ekonomik (parasal) bir değer üzerinden hesaplanabileceği gibi sayı, adet, metre, metreküp, hacim, kilogram ve ton gibi fiziki bir miktar üzerinden de hesaplanabilmektedir. Diğer bir ifadeyle, vergi matrahı değer esaslı veya miktar esaslı olabilmektedir. Vergi teorisinde matrahın, değer esaslı olmasına advalorem matrah; miktar esaslı olmasına ise spesifik matrah denilmektedir. ÖTV'nin konusuna giren malların birçoğu için değer esaslı matrah, bir kısım mallar için de miktar esaslı matrah uygulanmaktadır. ÖTVK'ya ekli (II), (III) ve (IV) sayılı listelerde yer alan malların matrahları değer esaslı iken; sadece (I) sayılı listede yer alan malların (petrol ürünlerinin) ÖTV matrahları miktar esaslıdır. Özel Tüketim Vergisinin Oranı veya Miktarı ÖTV'ye tabi bazı malların spesifik (miktar esaslı), bazı malların ise advalorem (değer esaslı) matrah yapısına tabi olması nedeniyle vergi tarifesi miktar esaslı matrah yapısına tabi olanlarda maktu vergi; değere esaslı matrah yapısına tabi olanlarda ise oran şeklinde uygulanmaktadır. ÖTV, bu kanuna ekli listelerde yazılı malların karşılarında gösterilen miktar ve/veya oranlarda alınır.

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN BEYANI, TARHI VE ÖDENMESİ

Özel Tüketim Vergisinin Beyanı Vergilendirme Dönemi ÖTV'ye tabi malların oluşturdukları listelere göre farklı vergilendirme dönemleri söz konusudur. Buna göre, ÖTVK'ya tabi ekli listeler itibarıyla vergilendirme dönemleri aşağıdaki gibi olmaktadır:

- (I) sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemi her ayın ilk on beş günü birinci dönem (ayın 1. günü ile 15. günü arası) ve kalan günlerinden oluşan dönem ise ikinci dönem (ayın 16. günü ile ayın sonuncu günü arası) dir.
 - (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların tesliminde vergilendirme dönemi, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık (ayın 1. günü ile sonuncu günü arası) dönemidir.
 - (II) sayılı listedeki taşıtlardan kayıt ve tescile tabi olmayanların tesliminde vergilendirme dönemi, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık (ayın 1. günü ile sonuncu günü arası) dönemleridir.
- (II) sayılı listedeki taşıtlardan kayıt ve tescile tabi olanların tesliminde ise belirli bir zaman dilimini kapsayan bir vergilendirme dönemi yoktur. Beyan Süreleri ÖTV, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan ve yürürlüğe giren 346 Seri No'lu VUK Genel Tebliği ve 22 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği ile tüm ÖTV beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir. Bir vergilendirme döneminde ÖTV'ye tabi işlem bulunmasa da bu dönemlere ait boş ÖTV beyannamesinin verilmesi gerekmektedir. Kayıt ve tescile tabi olan taşıtların mükellefleri ile müzayede yoluyla satış yapanların ÖTV'ye tabi işlemlerin bulunmadığı dönemlere ait ÖTV beyannamesinin verilme zorunluluğu yoktur. ÖTV beyannamesinin;
- (I) sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemini izleyen onuncu günü,
 - (II) (kayıt ve tescile tabi olmayan taşıtlar), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar için vergilendirme dönemini izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar mükellefin KDV yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. (II) sayılı listedeki taşıtlardan kayıt ve tescile tabi taşıtlar için belirli bir vergilendirme dönemi söz konusu olmadığından bunlar için ÖTV beyannamesi taşıtların ilk iktisabından önce bu işlemlerin yapıldığı yer vergi dairesine verilir. Öte yandan, müzayede yoluyla yapılan satışlarla ilgili ÖTV beyannamesinin satış bedelinin tahsil edildiği günün mesai saati bitimine kadar verilmesi gerekmektedir. Özel Tüketim Vergisinin Tarhi Tarh Yeri ÖTV, mükellefin KDV yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından tarh edilir. (II) sayılı listedeki taşıtlardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabında ÖTV, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce bu işlemlerin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından tarh edilir. Malın ithalinde alınan ÖTV, ilgili gümrük idaresi tarafından hesaplanır. İthalat vergilerine tabi olmayan ithalata ait ÖTV ise, gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyannamenin veya diğer belgelerin tescili tarihinde, bu tarihteki oran veya tutarlar üzerinden hesaplanarak tahsil edilir. Tarhiyatın Muhatabı ÖTV, bu vergiye mükellef olan gerçek veya tüzel kişiler adına tarh olunur. Adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden ortakların tamamı müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri tarhiyata muhatap tutulurlar. Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması veya Hazine ve Maliye Bakanlığınca gerekli görülen hâllerde vergi sorumluları tarhiyata muhatap tutulurlar. Tarh Zamanı ÖTVK'ya ekli (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki taşıtlardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar için ÖTV, beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse tarhiyatla görevli vergi dairesine geldiği tarihi takip eden 7 gün içinde tarh edilir. Öte yandan, (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi taşıtlara ait ÖTV ise beyannamenin verildiği anda tarh

edilir. ÖTV beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesi hâlinde ise, e- beyannamenin vergiyi tarh edecek daireye iletiildiği an vergi tarh edilir. Vergi dairesi tarafından tahakkuk fişi, elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiyeye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçer. Özel Tüketim Vergisinin Ödenmesi ÖTV beyannamesi vermek zorunda olan mükellefler, beyanname üzerinden hesapladıkları ÖTV'yi beyanname verme süresi içinde ödemek zorundadırlar. Malın ithalinde söz konusu olan ÖTV, ilgili gümrük idaresince hesaplanır ve gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyanname veya diğer belgeler üzerine imza alınmak suretiyle mükellefe, kanuni temsilcisine veya gümrük müşavirine tebliğ edilerek ithalat vergileri ile birlikte aynı zamanda ödenir. İthalat vergilerine tabi olmayan mallara ait ÖTV ise gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyannamenin veya diğer belgelerin tescili tarihindeki esaslara göre, bu tarihteki oran veya tutarlar üzerinden hesaplanarak ödenir.

BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

Banka ve sigorta muameleleri vergisi, 1956 tarihli 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 28 ila 33. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) ile Katma değer vergisi kapsamı dışında bırakılan bankacılık ve sigortacılık işlemlerinin vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Verginin Konusu Banka ve sigorta şirketlerinin Finansal Kiralama Kanunu'na göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir. BSMV'nin konusuna giren işlemler

- Müşterilerin aldıkları krediler karşılığında ödedikleri faizler
- Sigorta şirketlerinin sigorta poliçesi karşılığında aldıkları primler
- Bankanın müşterisine verdiği çekler veya çek/senet tahsilatı karşılığında aldığı komisyonlar
- Banka ve sigorta şirketinin aktifinde kayıtlı bulunan gayrimenkul veya taşıtını satması veya kiraya vermesi karşılığında tahsil ettiği paralar,
- Banka lehine bir gelir elde edilmesi durumu söz konusu olmadığı için mevduat kabulü BSMV'nin konusuna girmemektedir. Finansal kiralama işlemleri de BSMV'nin konusuna girmez çünkü bunlar KDV'nin konusuna girmektedir. Vergiyi Doğuran Olay, Mükellef, Matrah Mükelleflerin her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben para almaları ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Verginin kanuni mükellefi banka, sigorta şirketleri ve bankerlerdir. Sigorta aracılığı tarafından yapılan sigorta işlemlerinde de verginin mükellefi sigorta şirketleridir. Fakat bütün dolaylı vergilerde olduğu gibi fiilî mükellef, başka bir ifadeyle vergi yüklenicisi(taşıyıcısı) hizmetten yararlananlardır. Mükelleflerin her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar verginin matrahını oluşturmaktadır. Başka bir anlatımla banka ve sigorta muameleleri vergisinin matrahı 28'inci maddede yazılı paraların tutarıdır. Oran Banka ve sigorta muameleleri vergisinin yasal oranı %15 olarak belirlenmiştir. Kambiyo işlemlerinde ise oran matrahın binde biridir. Cumhurbaşkanına verilen oran belirleme yetkisi çerçevesinde uygulamada genel oran %5 olarak belirlenmiştir. Beyan ve Ödeme Banka ve sigorta muameleleri vergisinde vergilendirme dönemi takvim yılının her bir ayıdır. Mükellef bir ay içindeki vergiye tabi işlemlerini bir beyanname ile beyan ederler. İlgili aya ait beyanname ertesinin 15. günü akşamına kadar verilir ve vergisi ödenir.

DAMGA VERGİSİ

Damga vergisi, 1.7.1964 tarihli ve 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ile düzenlenmiştir. Damga vergisi, mükellef sayısı en fazla olan vergilerden biridir. Bu verginin varlık nedeni bir üretim aşamasından tüketim aşamasına kadar el değiştiren mal, servet ve hizmet unsurlarına hukukilik kazandırmak için düzenlenen her türlü kâğıtlar ve belgeler oluşturmaktadır. Verginin Konusu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar damga vergisine tabidir. Kanundaki kâğıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder. Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kâğıtlardan, maktu vergiye tabi olanların her bir nüshası ayrı ayrı aynı miktarda; nispi vergiye tabi olanların ise sadece bir nüshası damga vergisine tabidir. Şu kadar ki poliçe ve emre yazılı ticari senetlerin yalnız tedavüle çıkarılan nüshaları vergiye tabi tutulur. Bir kâğıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde bunların her birinden ayrı ayrı vergi alınır. Mükellef Damga vergisinin mükellefi kâğıtları imza edenlerdir. Resmî dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların damga vergisini kişiler öder. Oran Kâğıtların damga vergisi bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı nispet veya miktarlarda alınır. Damga vergisi nispi veya maktu olarak alınır. Nispi vergide, kâğıtların nevi ve mahiyetlerine göre bu kâğıtlarda yazılı belli para, maktu vergide kâğıtların mahiyetleri esastır. Nispi (oransal) vergide kâğıtların türüne ve niteliğine göre bu kâğıtlarda yazılı olan para miktarı matrah olarak kabul edilmektedir. Bu tutara kanunda yazılı olan oran uygulanarak ödenecek vergi hesaplanır. Bu oran binde 1.89 ile binde 9.48 arasında değişmektedir. Örneğin binde 1.89'e tabi olan kâğıtlar; kira sözleşmeleri, fesihnameler (belli parayı ihtiva eden bir kâğıda taalluk edenler dâhil), Karayolları Trafik Kanunu uyarınca kayıt ve tescil edilmiş ikinci el araçların satış ve devrine ilişkin sözleşmelerdir. Mukavelenamelerde, ipotekli borç senetlerinde binde

9.48 oranında damga vergisi alınır. Maaş bordrolarında ise binde 7.59 oranında damga vergisi hesaplanır.

HARÇLAR

Harçlar, dokuz adet tarifede sayılmıştır. Bunlar; yargı harçları, noter harçları, vergi yargı harçları, tapu ve kadastro harçları, konsolosluk harçları, Pasaport, ikamet tezkeresi vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları, gemi ve liman harçları, İmtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları ve trafik harçlarıdır. Harç Miktarları Harç miktarları maktu ve nispi olarak düzenlenmiştir. Nispi harçlara örnek olarak uygulamada en çok görülen harçlardan biri olan tapu harcında alıcı ve satıcıdan ayrı ayrı binde 20 tapu harcı alınır. Maktu harca da bir örnek vermek gerekirse; Danıştay'a yapılacak temyiz başvurularında 2019 yılı için 156,10 TL harç ödenmesi gerekmektedir. Maktu harçlar her yıl yeniden değerlendirilme oranında artırılmaktadır. En son 2018 yılı kasım ayında, 2019 yılı için belirlenen yeniden değerlendirilme oranı %23.73'tür. Harçların Ödenmesi Harçlar kural olarak makbuz verilmesi suretiyle ödenmektedir. Bunlara tipik örnekler; yargı, noter, tapu, trafik harçlarıdır. Makbuzlar hizmetin alındığı kamu kurumlarında işlem yapıldığı sırada düzenlenir. Bazı durumlarda ise harçlar basılı damga konulması suretiyle ödenir. Bunun tipik örneği pasaport harçlarıdır.

EMLAK VERGİSİNE İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

Vergilerin ekonomik kaynaklara göre sınıflandırılması açısından emlak vergisi özel bir servet vergisidir. Objektif- subjektif vergiler sınıflandırması açısından ise objektif vergiler grubunda yer almaktadır. Bunun dışında emlak vergisi, süreklilik özelliği taşıyan olağan bir vergi olmaktadır. Emlak Vergisi Kanunu, bina vergisi ve arazi vergisi olarak iki vergiyi kapsamaktadır. Verginin Konusu Türkiye sınırları içinde bulunan binalar ve araziler bu kanun hükümlerine göre emlak vergisine tabidir. Mükellef Emlak vergisinin mükellefi, emlakın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa emlakta malik gibi tasarruf edendir. Bir binaya paylı mülkiyet hâlinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği mülkiyette ise malikler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar. Mükellefiyetin Başlaması ve Bitmesi 33 üncü maddenin (1) ila (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması hâlinde, bu değişikliklerin vuku bulduğu, aynı maddenin (8) numaralı fıkrasında yazılı hâlde ise bu duruma bağlı olarak takdir işleminin yapıldığı tarihi: Takip eden bütçe yılından itibaren başlar. Oran Bina vergisinin oranı meskenlerde binde bir, diğer binalarda (örneğin; iş yerlerinde) ise binde ikidir. Bu oran, arazilerde binde bir, arsalarda ise binde üçtür. Bu oranlar, 5216 sayılı Kanunun uygulandığı büyük şehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde %100 artırımlı uygulanır. Cumhurbaşkanı, vergi oranlarını yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir. Cumhurbaşkanı, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, özürülülerin, şehitlerin dul ve yetimlerin Türkiye sınırları içinde brüt 200m²'yi geçmeyen tek meskeni olması (intifa hakkınasahip olunması hâli dâhil) hâlinde, bu meskenlerine ait vergi oranlarını sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Bu hüküm, yukarıda belirtilenlerin tek meskene hisse ile sahip olmaları hâlinde hisselerine ait kısım hakkında da uygulanır. Muayyen zamanda dinlenme amacıyla kullanılan meskenler hakkında bu hüküm uygulanmaz. Geliri olmadığını belgelemenin usul ve esaslarını belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir. Yeni inşa edilen bina veya binaların vergisi, arsasının (veya arsa payının) vergisinden az olamaz. Bu hüküm binaların inşalarının sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren dört yıl uygulanır. Yanan, yıkılan, tamamen kullanılmaz hâle gelen veya vergiye tabi iken muaflik şartlarını kazanan binalardan dolayı mükellefiyet, bu olayların vuku bulduğu tarihi takip eden taksitten itibaren sona erer. Oturulması ve kullanılması kanunların verdiği yetkiye dayanılarak yasak edilen binaların vergileri, mükelleflerce, keyfiyetin vergi dairesine bildirilmesi veya vergi dairesince resen tespit edilmesi üzerine, bu olayların vukua geldiği tarihlerden sonra gelen taksitlerden itibaren, bu hâllerin devam ettiği sürece alınmaz. Bildirim Verme Süresi Bu Kanunun 33'üncü maddesinde (8 numaralı fıkra hariç) yazılı vergi değerini tadil eden nedenlerin bulunması hâlinde (geçici ve daimi muafiyetten faydalanılması hâli dâhil) emlak vergisi bildirim verilmesi zorunludur. Devlete ait arazi için bildirim verilmez. Vergi Değeri Vergi değeri emlak vergisinin matrahıdır. Başka bir ifade ile emlak vergisi vergi değeri üzerinden hesaplanır. Matrah Arazi vergisinin matrahı arazinin bu kanun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeridir. Ödeme Süresi Emlak vergisi birinci taksiti, mart, nisan ve mayıs aylarında; ikinci taksiti kasım ayı içinde olmak üzere iki eşit taksitte ödenir. Hazine ve Maliye Bakanlığı ödeme aylarını, bölgelerin özelliklerine göre değiştirebilir. Kanunlar veya diğer kamu düzeni koyan mevzuatla tasarrufu kısıtlanan bina, arsa ve arazinin vergisi, kısıtlamanın devam ettiği sürece 1/10 oranında tahsil olunur. 9 ve 19'uncu madde hükümleri saklıdır. Kısıtlamanın kaldırılması hâlinde, kaldırılma tarihini takip eden bütçe yılından itibaren emlakın vergisi, tüm vergi değeri üzerinden ödenir. Kısıtlamanın devam ettiği sürede tecil edilen verginin 9/10'u bina, arsa veya arazinin satılması, istimlakı veya hibe yoluyla ahara devir ve temlik hâlinde, tahsilat zaman aşımına uğramamış olanları muaccel hâle gelir. Bina ve Arazi Vergilerinde Zaman Aşımı Süresinin Başlangıcı Bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zaman aşımı, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığına derece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar. Dolayısıyla emlak vergisinde ve aynı durumun geçerli olduğu veraset ve intikal vergisinde zaman aşımı fiilen işlememiş olur. Daimi Muafliklar Aşağıda yazılı binalar, kiraya verilmemek şartıyla bina vergisinden daimi olarak muafır: Özel bütçeli idarelere (Mazbut vakıflar dâhil), il özel idarelerine, belediyelere, köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ve devlete ait binalar, İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseselere ait binalar. Geçici Muafliklar

- Aşağıda yazılı araziler geçici olarak arazi vergisinden muaftır: Özel kanunlarına göre, Devlet ormanları dışında insan emeğiyle yeniden orman hâline getirilmek üzere ağaçlandırılan arazi 50 yıl,
- Toprak ve topoğrafik özellikleri ve erozyon gibi sınırlayıcı faktörler sebebiyle kültür bitkilerinin yetişmelerini engelleyen araziden; bataklık, turbiyer, çorak, makilik, çalılık, taşlık ve sair hâller dolayısıyla üzerinde tarım yapılamayan sahaların, ıslah tedbirleriyle yeniden tarıma elverişli hâle getirilmesinde 10 yıl,
- 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,
- 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).

VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ

Veraset ve intikal vergisi, miras yoluyla, bağış yoluyla veya yarışma ve çekilişlerden çıkan nakdî veya aynı değerlerle zenginleşen kişilerden alınmaktadır. Veraset ve intikal vergisi (VİV) dünyada çok eski tarihlerden beri alınan bir vergidir. Bu vergini amacı herhangi bir emek sarf etmeden zenginleşen kişilerden vergi almaktır. Veraset yoluyla intikallerin vergilendirilmesinde iki yöntem bulunmaktadır. Bunlar ölen kişinin terekesi mirasçılara geçmeden terekenin tamamı üzerinden alınan “tereke vergisi” ve mirasçılara intikal eden miras paylarının vergilendirildiği “Miras payı vergisidir.” Verginin Konusu Veraset ve intikal vergisinin konusunu “karşılıksız intikaller” oluşturur. Karşılıksız intikal, malların bir şahıstan başka bir şahsa veraset yoluyla, bağışlama, yarışma, çekiliş, ödül veya spor toto ikramiyelerinde olduğu gibi çeşitli şekillerde ivazsız olarak geçmesini kapsar. Vergi kanunlarının yer bakımından uygulamasında kullanılan mülkîlik (yersellik) ve şahsîlik ilkelerinin her ikisi de Veraset ve intikal vergisinde geçerlidir. Daha açık bir ifadeyle Türkiye’de bulunan malların bir kişiden diğer bir kişiye intikali mülkîlik (yersellik) ilkesi açısından, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara yabancı ülkelerde menkul ve gayrimenkul malların intikali ise şahsîlik ilkesi açısından veraset ve intikal vergisine tabidir. Verginin mükellefi, ivazsız bir şekilde zenginleşen veya veraset yoluyla mal edinen kişidir. Veraset ve intikal vergisinin matrahı, intikal eden malların vergi usul Kanunu’na göre bulunan değerleridir. Veraset ve intikal vergisi, artan oranlı bir tarifeye sahiptir. Diğer bir ifadeyle vergi matrahı arttıkça oran da artmaktadır. Bunun yanında tarifede, intikalın veraset yoluyla ya da ivazsız olarak gerçekleşmesine göre oranlar farklılaşmaktadır. Bir şahsa ana, baba, eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinenlere yapılan ivazsız intikaller hariç) ivazsız mal intikali hâlinde (veraset dışında) vergi, ivazsız intikallere ilişkin tarifede yer alan oranların yarısı uygulanarak hesaplanır. 5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunları ile gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde oran %20 olarak uygulanır. İkramiyenin aynı olarak ödenmesi hâlinde, fatura değeri esas alınır. Bir şahsa ana, baba, eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinenlere yapılan ivazsız intikaller hariç) ivazsız mal intikali hâlinde (veraset dışında) vergi, ivazsız intikallere ilişkin tarifede yer alan oranların yarısı uygulanarak hesaplanır. 5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunları ile gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde oran %20 olarak uygulanır. İkramiyenin aynı olarak ödenmesi hâlinde, fatura değeri esas alınır. İstisnalar Aşağıda gösterilen intikaller veraset ve intikal vergisinden müstesnadır: a) Veraset tarihi ile intikal eden ev eşyası ile murise ait zat eşyası ve aile hatırası olarak muhafaza edilen tablo, kılıç, madalya gibi eşyalar, b) Değerleri 10’uncu maddeye göre belirlenen menkul ve gayrimenkul mallardan evlatlıklar da dâhil olmak üzere fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin 2019 yılı için 250.125 lirası (fûruğ bulunmaması hâlinde eşe isabet eden miras hissesinin 500.557 lirası), c) Örf ve âdete göre verilmesi mutad bulunan hediye, cihaz, yüz görümlüğü bilumum sadakalar ve drahomalar (Gayrimenkuller hariç). Beyanname Verilme Zamanı Veraset tarihiyle vuku bulan intikallerde: Ölüm Türkiye’de vuku bulmuş ise mükelleflerin Türkiye’de bulunmaları hâlinde ölüm tarihini takip eden dört ay içinde, mükelleflerin yabancı bir memlekette bulunmaları hâlinde ölüm tarihini takip eden altı ay içinde, Ölüm yabancı bir memlekette vuku bulmuş ise mükelleflerin Türkiye’de bulunmaları hâlinde ölüm tarihini takip eden altı ay içinde, mükellefler müteveffanın bulunduğu memlekette oldukları takdirde ölüm tarihini takip eden dört ay içinde, mükellefler müteveffanın bulunduğu yerin dışında başka bir yabancı memlekette oldukları takdirde de ölüm tarihini takip eden sekiz ay içinde, Gaiplik hâlinde, gaiplik kararının ölüm siciline kaydolunduğu tarihi takip eden bir ay içinde, Diğer suretle vaki intikallerde malların hukuken iktisap edildiği tarihi takip eden bir ay içinde Gerçek veya tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişler ile 5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunlarında, yarışma ve çekiliş ile müsabakaların yapıldığı günü takip eden ayın 20’nci günü akşamına kadar beyannamenin verilmesi gerekir. Ödeme Zamanı Veraset ve intikal vergisi, tahakkukundan itibaren (3) yılda ve her yıl mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere iki eşit taksitte (gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazananlara ödenecek ikramiyeler ile 5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunları dolayısıyla dağıtılacak ikramiyelerden kesilen vergiler beyanname verme süresi içinde) ödenir. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ Motorlu taşıtlar vergisi kanunda sayılan motorlu araçlardan alınan süreklilik özelliği olan dolaysız, objektif ve özel bir servet Verginin Konusu Verginin konusunu Karayolları Trafik Kanunu’na göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel

Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler oluşturmaktadır. Motorlu taşıtlar vergisinin mükellefi; trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyeti motorlu taşıtların trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline kayıt ve tescili ile başlar. Yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlar için takvim yılının ilk altı ayı içinde kayıt ve tescil edilenlerde kayıt ve tescilin yapıldığı takvim yılı başından, son altı ayı içinde kayıt ve tescil edilen taşıtlarda ise, son altı aylık dönemin başından itibaren mükellefiyet başlar. Kayıt ve tescilli olup da (ikinci el) devir ve temlik sebebiyle kayıt ve tescil yapılan taşıtlarda değişiklik, takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise takip eden son altı aylık dönemin başından; son altı ayında yapılmış ise takip eden takvim yılı başından itibaren nazara alınır. Motorlu taşıtların trafik siciline ait kayıtlarının silinmesi hâlinde, silinme takvim yılının ilk altı ayı içinde yapılmış ise ikinci altı aylık dönemin başından, ikinci altı aylık dönem içinde yapılmışsa takip eden takvim yılı başından itibaren mükellefiyet sona erer. Verginin Tarhı Tebliği ve Ödenmesi Motorlu taşıtlar vergisi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yıl ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır. Şu kadar ki yıl içinde bu Kanunun 10'uncu ve 11'inci maddeleri gereğince, vergi miktarlarında bir değişiklik olması hâlinde, bu değişikliğe göre ödenecek vergi; değişiklik, takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise takip eden son altı aylık dönemin başında, son altı ayında yapılmış ise takip eden takvim yılı başında tahakkuk ettirilmiş sayılır. Tahakkuk ettirilen vergi, ayrıca mükellefe tebliğ olunmaz ve vergi tahakkuk ettirilen günde tebliğ edilmiş sayılır. Şu kadar ki tahakkuk ettirilmesi gereken motorlu taşıtlar vergisinin eksik tahakkuk ettirilmesi veya hiç tahakkuk ettirilmemesi hâlinde, bu vergi ilgili vergi dairesi tarafından ikmalen tarh edilir. Maliye Bakanlığı, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerle sınırlı olmaksızın, motorlu taşıtlar vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerini yürütecek vergi dairesini tespit etmeye yetkilidir. Motorlu taşıtlar vergisi her yıl ocak ve temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenir. Takvim yılının ilk altı ayında, taşıtın bünyesinde bir değişiklik olması veya verginin artırılması veya azaltılması hâlinde ikinci taksit, yeni duruma göre ödenir. (I), (II) ve (IV) sayılı tarifelerde yazılı taşıtlar için vergi taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesine veya Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından motorlu taşıtlar vergisi tahsiline yetki verilen banka veya özel finans kurumu şubelerine ödenir. (I), (II) ve (IV) sayılı tarifelerde yazılı taşıtların, yıl içinde ilk defa kayıt ve tescillerinin yapılması hâlinde vergi, yıllık olarak tahakkuk eder. Tahakkuk eden verginin taksit süresi geçmiş olan kısmı kayıt ve tescilin yapıldığı tarihten itibaren bir ay içinde ödenir. Şu kadar ki ilk altı aylık dönem geçtikten sonra yapılacak kayıt ve tescil işlemlerinde, sadece ikinci altı aylık döneme ilişkin vergi tahakkuk eder ve ödenir. Vergi Tarifeleri Vergileme Ölçüleri ve Vergi Miktarları Motorlu taşıtlar vergisinde üç tarife mevcuttur. 30.06.2009'dan önce dört tarife mevcuttu. Deniz araçlarından alınan motorlu taşıtlar vergisinin (III sayılı tarife) kaldırılmasıyla tarife sayısı üçe düşmüştür. Motorlu taşıtlar vergisinde genel olarak spesifik matrah geçerlidir. Ancak 2018 ve üstü modellerde aracın değeri de verginin hesabında dikkate alındığı için bu araçlar için advalorem usul de geçerli olmaktadır. Yaşın küçülmesi, motor silindir hacminin artması, koltuk sayısının artması, azami kalkış ağırlığının artması vergiyi artırmakta bunların tersi ise vergi tutarını azaltmaktadır. Belirlenen tutarlar her yıl Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenecek yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır.