

UZMAN GÖRÜŞ

DEVLET GELİR UZMANLARI DERNEĞİ AYLIK YAYINI

**KISMİ TEVKİFAT UYGULANAN
İŞLEMLERİN MATRAHINDA MEYDANA
GELEN DEĞİŞİKLİKLERİN
DÜZELTİLMESİ**

2011 YILI EMLAK VERGİSİ UYGULAMASI

**GRUP ŞİRKETLERİNE SAĞLANAN
GAYRİNAKİDİ TEMİNATLAR
KARŞISINDA ÜÇÜNCÜ KİŞİLERDEN
YAPILAN İHTİSAPLARMALARIN VERGİSEL
AÇIĞI DEĞERLENDİRİLMESİ**

**AVRUPA BİRLİĞİNDE DOLAYSIZ
VERGİLERİN UYUMLAŞTIRILMASI-
KURUMLAR VERGİSİ**

**PETROL ÜRÜNLERİNDE ÖTV
UYGULAMASI-I**

FAYDALI BİLGİLER

OCAK 2011 - SAYI 13

Künye

İmtiyaz Sahibi

Devlet Gelir Uzmanları Derneği

Yayın Kurulu

Umut Serhat İdman

Osman Kırbaş

Altan Yılmaz

Sibel Atlı

Ramazan Biçer

Göksal Aygün

Kamil Özkan

Ferit Öz

Cem Arslan

Editör

Ramazan Biçer

rbicer@gelirler.gov.tr

İletişim Koordinatörü

Altan Yılmaz

ayilmaz@gelirler.gov.tr

Reklam Koordinatörü

Cem Arslan

carslan@gelirler.gov.tr

İletişim

T: 0 312 415 3233

F: 0 312 415 2821

www.devletgeliruzmanlari.org

iletisim@devletgeliruzmanlari.org

İÇİNDEKİLER

KISMİ TEVKİFAT UYGULANAN İŞLEMLERİN MATRAHINDA MEYDANA GELEN DEĞİŞİKLİKLERİN DÜZELTİLMESİ

Bu çalışmada, kısmi tevkifat uygulanan işlemlerin matrahında değişiklik olması halinde yapılacak işlemler incelenmiştir.

2011 YILI EMLAK VERGİSİ UYGULAMASI

Makalede, 2011 yılı Emlak Vergisi uygulaması değerlendirilmektedir.

GRUP ŞİRKETLERİNE SAĞLANAN GAYRİNAKDİ TEMİNATLAR KARŞILIĞINDA ÜÇÜNCÜ KİŞİLERDEN YAPILAN BORÇLANMALARIN VERGİSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yazıda, grup içi şirketlerce sağlanan gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar kurumlar vergisi açısından incelenmektedir.

AVRUPA BİRLİĞİNDE DOLAYSIZ VERGİLERİN UYUMLAŞTIRILMASI- KURUMLAR VERGİSİ

Yazıda, Avrupa Birliğinin kurumlar vergisine ilişkin Direktifleriyle mevcut Kurumlar Vergisi Kanununun uyumlaştırılması ele alınmaktadır.

PETROL ÜRÜNLERİNDE ÖTV UYGULAMASI-I

Bu yazıda, ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listedeki petrol ürünlerinde ÖTV uygulamasının genel çerçevesi ele alınmaktadır.

FAYDALI BİLGİLER

“UZMAN GÖRÜŞ” 1 YAŞINDA...

Üretmek insan olmanın veya kendini ifade etmenin en önemli yoludur.

Üretmek var olmaktır. Ve biz Devlet Gelir Uzmanları Derneği olarak bundan bir yıl önce mali konulardaki dergilerden farklı bir bakış açısı getirmeyi kendine misyon edinerek yayın hayatında “biz de varız” dedik.

Bu bir yıl süresince üretmenin verdiği güçle hiçbir beklenti içine girmeden olmanın tadını yaşadık.

Bu kararlılığı sürdürebilmemizde bugüne değin değerli makalelerini bizden esirgemeyen Gelir İdaresi Başkanlığı'nın özverili uzmanları olan Devlet Gelir Uzmanı arkadaşlarımıza teşekkürü bir borç biliyoruz.

“Uzman Görüş” günceli en yakından takip etmeye “kararlı” ve sorumluluğunun “farkında” olarak her ay sizlerle buluşmaya devam edecektir.

Bu sayımızda emeği geçen tüm arkadaşlarıma teşekkür ediyor keyifli okumalar diliyorum.

Nuray SERDAROĞLU ERBİL

Devlet Gelir Uzmanı

Yönetim Kurulu Üyesi



Bahattin AKÇAY
Gelir İdaresi Başkanlığı
KDV Şubesi Müdürü

KISMİ TEVKİFAT UYGULANAN İŞLEMLERİN MATRAHINDA MEYDANA GELEN DEĞİŞİKLİKLERİN DÜZELTİLMESİ

1. Giriş

Dolaylı vergi uygulamalarının da verginin asıl

yüklenicisi ile mükellefi farklı kişilerdir. Vergi yasasının mükellef olarak tayin ettiği, “işlemleri gerçekleştiren gerçek veya tüzel kişi”, esasen işleme ait vergiyi alıcıdan tahsil ederek vergi dairesine yatırmaktadır. Dolayısıyla dolaylı vergilerde mükellef bir nevi vergi sorumlusu gibi hareket etmektedir.

Türk KDV sisteminde de bu prensip benimsenmiş olup, KDV Kanununun 8 inci maddesinde verginin mükellefi, malı teslim edenler ve hizmet ifasında bulunanlar olarak belirlenmiştir.

Bununla birlikte KDV Yasasının diğer bir maddesinde “vergi sorumlusu” başlığı altında bir düzenleme yapılmıştır.

KDV Kanununun 9 uncu maddesinin 1 numaralı fıkrasında yer alan söz konusu düzenlemenin iki boyutu vardır.

Bunlardan birincisi; Türkiye sınırları içerisinde vergiye tabi bir işlemde bulunmakla beraber, ikametgâhı, işyeri, iş merkezi Türkiye’de bulunmayanların bu işlemlerinin vergilendirilmesine yönelik olup, bu tür durumlarda Türkiye’deki alıcı işleme ait verginin tamamını sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemektedir. Örneğin, hizmet ithalatında vergilendirme bu şekilde yapılmaktadır.

KDV Kanununun 9/1 inci maddesindeki düzenlemenin ikinci boyutu ise, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla işleme ait verginin işleme taraf olan alıcı tarafından beyan edilip ödenmesi olup, bu şekilde sorumluluk uygulanacak işlemleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığımız bu yetkisini çeşitli sektörlerin kayıt içine alınması amacıyla kullanmıştır. Bu kapsamda başta hizmet sektörü olmak üzere kayıt dışılığın yaşandığı pek çok sektörde vergi sorumluluğu uygulaması getirilmiştir. Söz konusu

uygulamalarda, KDV mükelleflerinin “indirim hakkı”nın tamamen ortadan kalkmaması için verginin belirli oranlarda kesintiye tabi tutulması benimsenmiştir. KDV Mevzuatımızda öngörülen ve “kısmi tevkifat” uygulaması olarak adlandırılan bu uygulama, nevi şahsına münhasır bir uygulamadır.

Diğer taraftan, kısmi tevkifat uygulaması kapsamına alınan değişiklikler halinde yapılacak işlemlere ilişkin görüşlerimiz paylaşılacaktır.



işlemlerin sayısının ve çeşitliliğinin artması, uygulama sorunlarını da beraberinde getirmektedir.

Bu yazımızda, öncelikle KDV matrahında değişiklik olduğu durumlarda ne şekilde hareket edileceği konusuna değinilecek daha

sonra kısmi tevkifat uygulanan işlemlerin matrahında

KDV matrahında değişikliğe neden olan durumları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.

2. KDV Matrahının Değişmesine Neden Olan Durumlar

Ticarete konu tüm mal ve hizmetler, prensip olarak, KDV'nin konusuna girmektedir. Dolayısıyla ticari hayatta karşılaşılan pek çok sorun KDV uygulamasını etkileyebilmekte ya da tamamen değiştirebilmektedir.

Bu bağlamda, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi veya diğer bazı sebeplerle KDV matrahında değişiklikler meydana gelebilmektedir.

2.1. Malların kısmen veya tamamen iade edilmesi: Mal teslimlerinde, malın tesliminden sonra alıcı; malın kalitesi, fiyatı veya sözleşme şartlarına uygun olmaması gibi gerekçelerle malın tamamını veya bir kısmını iade edebilir. Bu durumlarda KDV yönünden düzeltme yapılabilmesi için iade edilen malların fiilen işletmeye girmesi ve

bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır.

Hizmetler bakımından ise ifa edilen bir hizmetin kısmen veya tamamen iadesinden söz edilemez. Hizmetin ifası ile vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinden işleme ait verginin ilgili vergilendirme döneminde beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak hizmet ifa edilmeden önce veyahut birden çok vergilendirme dönemine sirayet eden işlemlerde (örneğin kiralama, eğitim hizmetleri, mali müşavirlik hizmetleri vb.), faturanın baştan düzenlenmiş olması durumunda, henüz ifa edilmemiş kısımlar için işlemten vazgeçildiğinin kabulü ve gerekli düzeltmenin yapılabilmesi gerekir.

2.2. İşlemin

gerçekleşmemesi,

işlemden vazgeçilmesi:

Malın tesliminden veya hizmetin ifasından önce fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi ve KDV hesaplanması mümkündür. Bu durumda fatura veya benzeri belgenin düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmakla beraber fiilen mal teslim edilmemiş ya da hizmet ifasında bulunulmamıştır. Belge

düzenlendiği halde mal teslimi veya hizmet ifası henüz gerçekleşmezden evvel tarafların çeşitli nedenlerle işlemten vazgeçtiği (işlemin gerçekleşmediği) durumlarda da bir düzeltme yapılacaktır.

2.3. Fiyat farkı, vade farkı, kur farkı, faiz, prim gibi nedenlerle işlem bedelinde sonradan meydana gelen değişiklikler:

İşlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi veya malların iade edilmesi nedenleriyle matrahta meydana gelen değişiklikler, doğrudan işlemle ilgili durumlardır.

Ancak işlem gerçekleşmiş olmakla beraber işlem bedelinde meydana gelen değişiklikler de KDV matrahını etkileyebilmektedir.

KDV Kanununun 24/c maddesinde sayılan ve matraha dahil edilmesi gereken unsurlardan bazıları, işlem fiilen gerçekleştikten sonra ortaya çıkmakta ve KDV matrahını değiştirebilmektedir.



Fiyat farkları, faizler ve bedelin dövizle endekslenerek belirlendiği işlemlerde sonradan oluşan kur farkları, KDV matrahında değişikliğe sebebiyet verdiği için bu durum, daha önce hesaplanan ve indirilen KDV tutarlarının düzeltilmesini zorunlu kılmaktadır.

3. KDV Matrahında Meydana Gelen Değişikliklerin Düzeltmesinde İzlenecek Yol

Yukarıda belirtilen ve KDV matrahını değiştiren durumlarda, KDV Kanununun 35 inci maddesi uyarınca vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin bu işlemler için borçlandığı vergiyi, bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirdiği vergiyi, değişikliğin mahiyetine uygun bir şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içerisinde düzeltmeleri gerekmektedir.

Bu düzeltme esasen defter kayıtları ve beyanname üzerinde yapılacaktır. Dolayısıyla vergiye tabi işlemi gerçekleştiren (KDV hesaplayan) mükellef, matrahı değişen işleme ilişkin olarak düzenlendiği tüm fatura veya benzeri belge suretlerini bir araya getirerek (nihai tüketicilere yapılan satışlarda bu satış için düzenlenen belge, gider pusulası düzenlenmek suretiyle iptal edilecektir.) iptal

edecek, defter kayıtlarını Vergi Usul Kanunu ve muhasebe ilkeleri çerçevesinde düzeltecek ve hesapladığı vergiyi, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu döneme ait e-beyannamenin “İndirimler” kulakçığı altındaki “103” kodlu “Satıştan İade Edilen, İşlemi Gerçekleşmeyen veya İşleminden Vazgeçilen Mal ve Hizmetler Nedeniyle İndirilmesi Gereken KDV” satırına yazmak suretiyle tekrar indirim hesaplarına alarak düzeltecektir.

İndirim hakkına sahip KDV mükellefi alıcı ise işleme ait belgenin kendisine verilen nüshasını iptal edilmek üzere satıcıya iade edecek, defter kayıtlarını Vergi Usul Kanunu ve muhasebe ilkeleri çerçevesinde düzeltecek ve indirdiği vergiyi, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu döneme ait e-beyannamenin “Matrah” kulakçığı altındaki “İlave Edilecek KDV” satırında beyan edecektir.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanununda ve ilgili mevzuatta “İade Faturası” şeklinde bir düzenleme bulunmadığı halde, işlemi tevsik etmek amacıyla ticari hayatta bu tür durumlarda fatura düzenlenmekte ve bu faturaya da iade faturası denilmektedir. İade faturası düzenlenen durumlarda fatura üzerinde alıcı tarafından hesaplanan KDV

normal satışlarına ilişkin olarak hesapladığı KDV'lerle birlikte alıcı tarafından beyan edilmekte, satıcı ise bu belgeye istinaden yüklendiği KDV'yi indirim konusu yapmaktadır.

4. Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemlerin Matrahında Meydana Gelen Değişikliklerin Düzeltilmesi

4.1. Malların kısmen veya tamamen iade edilmesi işlemin gerçekleşmemesi veya işlemde vazgeçilmesi durumunda izlenecek yol:

Tevkifata tabi işlemlerin matrahında bir değişiklik meydana gelmesi durumunda ne şekilde hareket edileceği 58 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde açıklanmıştır.

Buna göre, tevkifat uygulanarak alınan malların iade edilmesi (veya işlemin gerçekleşmemesi veyahut işlemde tamamen vazgeçilmesi) halinde düzeltme işlemi, işlem

(M) ise, aynı dönemde 40 lirayı 1 No.lu KDV beyannamesinde (Satıştan İade Edilen, İşlemi

bedeli üzerinden hesaplanan verginin tevkifata tabi tutulmayan kısmı üzerinden gerçekleştirilecektir.

Örnek: Otel işletmecisi (B) 5/10/2010 tarihinde (M) Gıda Market işletmesinden 1.000 liralık et satın almış, işleme ilişkin olarak hesaplanan 80 liralık KDV nin 40 liralık kısmı satıcıya ödenmiştir.

Daha sonra sağlıklı olmadığı gerekçesiyle söz konusu etlerin tamamı 7/10/2010 tarihinde (M) ye iade edilmiştir.

Bu durumda (B), (M)'den 1.040 lira geri alacak, iadenin gerçekleştiği dönemde, 40 lirayı 1 No.lu KDV beyannamesi ile (İlave Edilecek KDV satırında) beyan edecektir.



Gerçekleşmeyen veya İşleminde Vazgeçilen Mal ve Hizmetler Nedeniyle İndirilmesi Gereken KDV) satırına

yazmak suretiyle indirim konusu yapacaktır.

Bu işlemler nedeniyle defter kayıtlarında KDV nin yalnızca tevkifata tabi tutulmayan 40 liralık kısmı için düzeltme işlemi yapılacak, tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilen ve indirim konusu yapılan tutarlar için ayrıca bir düzeltme kaydı yapılmayacaktır.

Öte yandan söz konusu ürünlerin bir iade faturası düzenlenmek suretiyle (M)'ye iade edilmesi durumunda fatura;

Mal Bedeli	1.000
Hesaplanan KDV	40
Toplam	1.040

Mal Bedeli	25.000
Hesaplanan KDV	450
Toplam	25.450

şeklinde düzenlenecek ve faturaya işleme ait ilk faturanın tarih ve sayısı belirtilmek suretiyle şerh verilecektir.

Örnek: Mükellef (K), alüminyum eşya üreticisi (L)'ye Eylül/2010 vergilendirme döneminde 50.000 liralık alüminyum ve alaşımlarından mamul billet teslim etmiş, hesaplanan 9.000 liralık KDV nin 900 liralık kısmı, satıcıya ödenmiş ve onun tarafından beyan edilmiş, 8.100 liralık kısmı ise (L) tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmiştir. (L), (K)'ye ödediği 900 lira ile sorumlu sıfatıyla beyan ettiği 8.100 lirayı (toplamda 9.000 lirayı) ilgili dönemde indirim konusu yapmıştır.

Daha sonra uygun evsafa olmadığı gerekçesiyle söz konusu malın 25.000 liralık kısmı Kasım/2010 vergilendirme döneminde (K)'ye iade edilmiş ve iade edilen mallar için bir fatura düzenlenmiştir.

Bu durumda (L), iade ettiği 25.000 liralık mal için (K)'ye düzenleyeceği faturada, mal bedelini 25.000 lira, hesaplanan KDV tutarını ise 450 lira olarak gösterecektir.

(K) ise, daha önce beyan ettiği 450 lirayı bu faturaya dayanarak kayıtlarına indirilecek KDV olarak intikal ettirmek suretiyle kayıtlarını düzeltecektir.

4.2. Fiyat farkı, vade farkı, kur farkı, faiz, prim gibi nedenlerle işlem bedelinde sonradan meydana gelen değişikliklerde izlenecek yol:

KDV Kanununun 24 üncü maddesinin (c) bendinde; vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler toplamının matraha dahil olduğu; 26 ncı maddesinde de; bedelin döviz cinsinden hesaplanması halinde dövizin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği hükme bağlanmıştır.

Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, ödemenin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten sonra yapılması halinde, ortaya çıkan kur farklarının KDV uygulaması karşısındaki durumuna ilişkin açıklamalara 105 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin “Kur Farkları” başlıklı (E/2) bölümünde yer verilmiştir.

Buna göre;

— Teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur



farkı için satıcı tarafından ayrıca bir fatura düzenlenecek ve faturada gösterilen kur farkı tutarı üzerinden, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanacaktır.

— Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde ise kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenecek, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanacaktır.

4.2.1. Matrahta Satıcı Lehine Meydana Gelen Değişiklikler;

Kısmi evkifata tabi bir işlemin bedelinde vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten sonra satıcı lehine ortaya çıkan kur farkları ya da fiyat farkları nedeniyle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde,

meydana gelen kur farkları veya fiyat farkları üzerinden teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanacak, bu şekilde hesaplanan KDV tutarı, asıl işlemde tevkifat uygulanmış olmak

kaydıyla, fatura düzenleme haddinin altında kalsa dahi tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek: Alüminyum levha ticaretiyle uğraşan (Z) firması, alüminyum levha ithalatçısı (A) firmasından 100.000 liralık alüminyum levha satın almıştır. İşleme ait 18.000 TL tutarındaki KDV nin 1.800 liralık kısmı ithalatçı (A) ya ödenmiş, 16.200 liralık kısmı ise tevkif edilerek sorumlu sıfatıyla beyan edilmiştir.

Alüminyum levha ithalatçısı (A) firması, sözleşme şartları gereğince (Z) firmasından 2.000 liralık fiyat farkı talep etmiştir.

Bu durumda ithalatçı (A) firması tarafından (Z) firmasına, aşağıdaki şekilde ikinci bir fatura düzenlenecektir.

İşlem Bedeli (Fiyat farkı)	2.000
Hesaplanan KDV	360
TOPLAM	2.360
- Tevkif Edilen KDV (9/10)	324
Tahsil Edilecek Toplam Tutar	2.036

Alıcı lehine kur farkı oluşması halinde ise kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Böylece, matrahta oluşan azalma tutarı, tevkifata tabi tutulmayan KDV tutarı ile birlikte, satıcı tarafından alıcıya iade edilecektir. Ayrıca, söz konusu KDV tutarı alıcı tarafından 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilecektir.

Örnek: (F) Bankası, müşterilerinin harcama eğilimleri konusunda bir rapor hazırlaması için (Y) firmasıyla 50.000 Avroluk bir anlaşma imzalamış, taraflar ilk taksit raporun sunulduğu tarihte, ikincisi ise bu tarihten 3 ay sonra olmak üzere bedelin 2 taksitte ödenmesi hususunda mutabık kalmışlardır.

Danışmanlık ve denetim firması (Y), 25/6/2010 tarihinde raporunu tamamlamış ve (F) bankasına sunmuştur. Bu tarihte 1 Avro=2 TL olduğundan fatura aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

4.2.2. Matrahta Alıcı Lehine Meydana Gelen

Değişiklikler;

İşlem Bedeli	100.000
Hesaplanan KDV	18.000
TOPLAM	118.000
- Tevkif Edilen KDV (1/2)	9.000
Tahsil Edilecek Toplam Tutar	109.000

Ancak ikinci taksitin ödeneceği 25/9/2010 tarihinde döviz kuru, 1 Avro=1.80 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu durumda 25.000 Avro*1.80=45.000 TL olduğundan alıcı lehine 5.000 liralık bir kur farkı meydana gelmiştir.

Bankanın KDV mükellefiyeti bulunmadığı için söz konusu kur farkı tutarı için bir fatura düzenlemesi ya da düzenleyeceği dekontta KDV göstermesi mümkün değildir.

Bu durumda (Y) firması tarafından aşağıdaki bilgileri içeren bir gider pusulası düzenlenecek ve gider pusulası üzerinde yer alan 450 TL indirim hesaplarına alınmak suretiyle gerekli düzeltme yapılmış olacaktır.

İşlem Bedeli (Kur Farkı)	5.000
KDV (900*1/2)	450
Toplam	5.450

Kısmi tevkifat uygulanan işlemlerin matrahının değişmesi halinde, yukarıdaki açıklamalar

çerçevesinde hareket edilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

5. Sonuç

Maliye Bakanlığı, KDV Kanununun 9/1 inci maddesinin kendisine tanıdığı yetkiyi kullanarak kayıtdışılığın yaygın olduğu sektörler itibariyle tevkifat uygulaması getirebilmektedir.

KDV teorisine uygun düşmeyen sorumluluk uygulamaları, çeşitli sektörlerde uygulama zorluklarına sebebiyet vermekte bu durum, hem mükellefleri hem de vergi idaresini gereksiz yere meşgul etmekte ve zor durumda bırakmaktadır.

Oysa vergi alacağını emniyet altına alma amacı taşıyan veya bir sektördeki kayıtdışılığı önlemek amacıyla getirilen tevkifat uygulamaları, KDV tekniğine uygun düşmeyen olağanüstü uygulamalardır. Dolayısıyla söz konusu uygulama kapsamına alınan sektörlerin mutlak surette ve en kısa sürede denetime tabi tutulması gerekmektedir. Denetimle desteklenmeyen bu tür uygulamalar, mükellefler nezdinde “mükellefin mükellefe denetlenmesi” olarak algılanmaktadır.

Ayrıca bu tür uygulamaların geçici süreyle yapılması, uygulamadan beklenen sonuca daha çok hizmet edecektir. Tevkifat uygulaması getirilen işlemler ve sektörler, belli bir sürenin, örneğin uygulama

getirildikten sonraki 2 yıl içerisinde gelir ve kurumlar vergisi ile KDV yönünden kapsamlı bir incelemeye tabi tutulmalı şayet amaç gerçekleşmiş ise uygulama sona erdirilmelidir.



2011 YILI EMLAK VERGİSİ UYGULAMASI

1. Giriş

Emlak vergisi belediyeler tarafından tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil

edilen bir servet vergisi olup bina, arsa ve arazi vergisi olmak üzere üçlü bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Yapıldığı maddenin içeriğine bakılmaksızın karada veya su üzerindeki sabit inşaatın hepsi bina olarak kabul edilmektedir.

“Arazi”, vergi hukukunda, genel olarak, arz üzerinde sınırları, dağ, çit, duvar, ağaç, yol gibi tabî ve sunî işaretlerle çevrilmiş bulunan yeryüzü parçası olarak tarif edilmekte ve arazinin içinde bulunan gölcükler, kaynaklar ve dikilen şeyler de araziden sayılmaktadır.

Belediye sınırları içinde belediyece parsellenmiş arazi “arsa” sayılmaktadır. Diğer bir ifadeyle arsa, üzerinde inşaat yapılmak üzere parsellenmiş ve parselasyonu kamu otoritelerince onanmış arazi parçaları olarak

değerlendirilmektedir.¹ Belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin arsa sayılacağı ise Bakanlar Kurulu Kararı ile belli edilmektedir.²

Emlak vergisinin oranları; mesken binaları ile arazilerde binde 1, diğer binalarda binde 2, arsalarda ise binde 3’tür. 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununun uygulandığı büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan taşınmazlar için emlak vergisi oranları yüzde 100 artırımlı olarak uygulanmaktadır. Buna göre büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanları içinde emlak vergisi oranları; mesken binaları ile arazilerde binde 2, diğer binalarda binde 4, arsalarda ise binde 6 olacaktır.

Emlak vergisi; bina, arsa ve arazilerde takdir komisyonlarınca 4 yılda bir takdir edilen asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerleri ile binalar için ise her yıl yeniden

¹ 6 Seri Nolu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği B/1 bölümü.

² 11/3/1983 tarihli ve 17984 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 83/6122 sayılı BKK ile belirlenmiştir.

belirlenen bina m² normal inşaat maliyet bedelleri esas alınarak tarh edilmektedir.

2. Bina Vergisi Uygulaması

Bina vergisi, normal olarak ilgili belediye tarafından dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı izleyen bütçe yılının ocak ve şubat aylarında yıllık olarak tarh edilmektedir.

Kanunda öngörülen vergi değerini değiştiren sebeplerle

bildirim verilmesi gereken durumlarda, vergi değerini değiştiren sebeplerin meydana geldiği bütçe yılını izleyen yılın ocak ayı içinde yine ilgili belediye tarafından tarh işlemi yapılmaktadır.

Vergi değerini değiştiren sebep, yılın son üç ayı içinde meydana gelmiş ve bildirim izleyen yılda verilmişse bildirim verildiği tarihte tarh edilmektedir. Bildirim postayla gönderilmişse vergi, bildirim verme süresinin son gününü izleyen yedi gün içinde tarh olunmaktadır.

Yapılan tarh ve tahakkuku izleyen yıllarda, yeniden değerlendirme oranının yarısı oranında artırılmış vergi değeri üzerinden hesaplanan bina vergisi, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılmaktadır.



Bina vergisinin matrahı; binanın vergi değeridir. Vergi değeri ise: Binanın yüzölçümü ile Maliye ve Bayındırlık ve İskân Bakanlıklarınca ortaklaşa belirlenen bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini gösteren

cetvelde³ (İnşaatın türü, sınıfı ve kullanım şekline göre oluşturulur.) yer alan ortalama rakamla çarpılmaktadır. Bu çarpım sonucu bulunan rakama, varsa asansör, kalorifer veya klima tesisat farkı ilave edilir.

Bu suretle bulunan toplam değerden yıpranma payı düşülmektedir. Yıpranma payı düşüldükten sonra kalan değere arsa veya arsa payının asgari ölçülere göre tespit

³ 2011 yılı için uygulanacak bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri 56 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği ekinde yayımlanmıştır.

edilen değeri ilave edilerek binanın vergi değeri bulunmuş olmaktadır.

Bu şekilde bulunan vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde arttırılmaktadır.

Buna göre, 2010 yılı ve öncesi bina vergisi mükellefi olanların 2011 yılı vergi değeri, 2010 yılına ilişkin vergi değerlerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunmaktadır. Bu değere bina vergisi oranı uygulanmak suretiyle bina vergisi hesaplanmış olacaktır.

2011 yılı itibarıyla mükellef olanların ise, 2011 yılında uygulanacak bina m² normal inşaat maliyet bedelleri esas alınarak bina vergi değeri hesaplanır ve bu değere arsa veya arsa payının asgari ölçülere göre tespit edilen değeri ilave edilerek ortaya çıkan değere bina vergisi oranı uygulanarak 2011 yılı bina vergisi hesaplanmış olur.

3. Arsa ve Arazi Vergisi Uygulaması

Arsalara ve araziye ait asgari ölçüde metrekare birim değer tespiti dört yılda bir

takdir

komisyonlarınca

a

yapılmaktadır.⁴

Takdir

komisyonları

arsa ve araziler

için ayrı ayrı

oluşturulmakta



dır. Dört yılda bir yapılan arsa ve arazi takdirleri son olarak 2009 yılında yapılmış bulunmaktadır. Yapılan bu takdir değerleri 2010 yılı vergi değerlerinin hesabında uygulanmaktadır.

Dört yılda bir yapılan takdir işlemlerinde arsa ve arazi mükellefiyeti, takdir işleminin yapıldığı tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlamaktadır⁵. Bu itibarla, 2009 yılında yapılan asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerine ilişkin bina, arsa ve arazi vergisi mükellefiyeti 2010 yılından itibaren başlamış bulunmaktadır.

Arsa ve arazi vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren

⁴ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, mükerrer madde 49/b.

⁵ 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, madde 9/b ve 19/b.

her yıl, bir önceki yıla ait vergi değerinin Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunacaktır. Aynı şekilde vergi değerini tadil eden sebeplerin meydana gelmesi nedeniyle mükellefiyet tesisi gereken hallerde vergi değerinin hesaplanmasında takdir komisyonlarınca belirlenen arsa ve arazi metrekare birim değerleri, takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden ikinci yılın başından başlamak suretiyle her yıl, bir önceki yıl birim değerinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle dikkate alınacaktır.⁶

2010 yılına ait tespit edilen yeniden değerlendirme oranı, 401 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁽⁷⁾ ile % 7,7 (yedi virgül yedi) olarak tespit ve ilan edilmiş bulunmaktadır.

3.1. 2010 yılı ve öncesi arsa ve arazi vergisi mükellefi olanlar

Öteden beri arsa veya arazi vergisi mükellefi olanların 2010 yılına ait arsa ve arazi vergi değerleri; 2011 yılı vergi değerlerinin, 2010

yılına ilişkin tespit edilen % 7,7'lik yeniden değerlendirme oranının yarısı olan % 3,85 oranında artırılması suretiyle bulunacak tutarlar olacaktır. Bu değerlere arsa veya arazi vergisi oranlarının uygulanması ile de arsa ve arazi vergisi tutarı bulunacaktır.

Örnek: Mükellef (A) Sivas ilinde 2006 yılında satın aldığı arsanın 2011 yılı vergi değeri 90.000 TL olup bu arsanın 2011 yılı vergi değeri aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

2010 yılı arsa vergi değeri : 90.000 TL

2010 yılına ait yeniden değerlendirme oranının yarısı ($\% 7,7/2=$) : % 3,85

Arsanın 2011 yılı vergi değeri $[(90.000+(90.000 \times \% 3,85) =)]$: 93.465 TL

Arsa vergisine esas teşkil eden vergi değeri : 93.000⁸ TL

2011 yılı arsa vergisi ($93.000 \times 0,03$): 279 TL

⁶ 1319 sayılı Kanununun 29 uncu maddesinin üçüncü fıkrası.

⁷ 12/11/2010 tarihli ve 27757 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸ 1319 sayılı Kanununun 29 uncu maddesinin dördüncü fıkrası hükmü gereği vergi değerinin hesabında bin liraya kadar olan kesirler dikkate alınmamıştır.

Öte yandan, tahakkuk eden arsa vergisi üzerinden % 10 oranında taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı payının hesaplanacağı tabiidir.⁹

3.2. Mükellefiyetleri 2011 yılında başlayanlar

Mükellefiyetleri 2011 yılında başlayanların arsa ve arazi vergisi tarhiyatına esas alınacak vergi değeri;

arsa veya arazi için 2009 yılında takdir edilen asgari ölçüde metrekare birim değerlerinin, önceki yıl olan 2010 yılına ait yeniden değerlendirme oranlarının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunacak asgari ölçüde metrekare birim değerleri dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Örnek: Mükellef (B) Bartın ilinde 2010 yılında 500 m² büyüklüğünde bir arsa satın almıştır. Arsanın bulunduğu sokak için takdir komisyonunca 2009 yılında takdir edilen asgari ölçüde arsa metrekare birim değeri 100 TL'dir.

2010 yılına ait yeniden değerlendirme oranı % 7,7 olarak tespit edilmiş bulunduğu göre, mükellefiyeti 2011 yılında başlayan mükellefin, 2010 yılında satın aldığı arsanın

2011 yılı arazi (arsa) vergisine esas vergi değeri aşağıda belirtildiği şekilde hesaplanacaktır.

Takdir komisyonunca

takdir edilen asgari ölçüde arsa metrekare birim değeri: 100 TL

2010 yılı yeniden değerlendirme oranının yarısı (% 7,7/2 =): % 3,85

Arsanın 2010 yılı yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılmış asgari ölçüde metrekare birim değeri [100+(100x % 3,85)]=]: 103,85 TL

Arsanın 2011 yılı vergi değeri (103,85 x 500=) : 51.925 TL

Arsa vergisine esas vergi değeri : 51.000 TL

2011 yılı arsa vergisi (51.000 x 0,03): 153 TL



⁹ 2863 sayılı Kanununun 12 nci maddesinin beşinci fıkrası hükmü gereği uygulanmaktadır.

Öte yandan, tahakkuk eden arsa vergisi üzerinden % 10 oranında taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı payı hesaplanacaktır.

4. İndirimli Vergi Uygulaması

İndirimli emlak vergisi uygulaması bina vergisinde yer almaktadır. Binalarda da sadece meskenlerde uygulanmaktadır.¹⁰ Arsa ve arazilerde indirimli oran uygulaması söz konusu değildir.

Bakanlar Kurulu; kendisine bakmakla yükümlü kimsesi olup onsekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere, hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, özürhümlerinin, şehitlerin dul ve yetimlerinin sahip oldukları Türkiye sınırları içinde brüt 200 m²'yi geçmeyen tek (intifa hakkına sahip olunması hali dahil) meskenlerine ait vergi oranlarını sifıra kadar indirmeye yetkilidir.

Bakanlar Kurulunca bu yetki kullanılmış olup, muhtelif tarihlerde çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararnameleri ile bina vergisi oranı 1999-2006 yılları arasında sifır olarak uygulanmış

ve 2006/11450 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi¹¹ ile de 2007 ve müteakip yıllar için sifır olarak uygulanması öngörölmüştür. İkinci bir kararname çıkarılmadığı sürece gerekli şartların varlığı halinde bina vergisi oranı sifır olarak uygulanabilecektir. Bilindiği üzere, bir vergi matrahına sifır oranının uygulanması o vergi matrahından verginin aranılmaması anlamına gelmektedir.

Bu uygulamadan: Hiçbir geliri olmadığını belgeleyenler (kendisine bakmakla yükümlü kimsesi olup 18 yaşını doldurmamış olanlar hariç); gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanlar; gaziler; şehitlerin dul ve yetimleri ve özürhümler yararlanmaktadır.

Sifır oranlı bina vergisi uygulamasında; bina mesken olarak kullanılacak, meskenin yüzölçümü brüt 200 m²'yi geçmeyecek, mükellefin tek meskeni olacak ve mesken muayyen zamanlarda dinlenme amacıyla değil, daimi olarak kullanılacaktır. Meskeni kiraya verip kendisi de kirada oturanlar bu uygulamadan yararlanabilecektir.

¹⁰ 1319 sayılı Kanun Madde 8.

¹¹ 29/12/2006 tarihli ve 26391 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Hiçbir geliri olmayanların, “Hiçbir Geliri Olmayanların Tek Meskenlerine Ait Taahhüt Belgesi”ni¹² ilgili belediyeye vermeleri yeterli olup ayrıca mükelleflerin ikametgâhlarının bulunduğu yer vergi dairesinden gelir vergisi mükellefi olmadıklarına veya Sosyal Güvenlik Kurumundan aktif çalışan olmadıklarına dair belge almalarına gerek bulunmamaktadır.

Gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, “Tek Meskeni Olan (İntifa Hakkına Sahip Olanlar Dahil) Emeklilere, Dul ve Yetimlerine Ait Form”u; gaziler ve şehitlerin dul ve yetimlerinin, “Tek Meskeni Olan (İntifa Hakkına Sahip Olanlar Dahil) Şehitlerin Dul ve Yetimlerine ve Gazilere Ait Form”u ve şehidin dul ve yetimi olduğuna dair belgeyi;¹³ Özürlülerin ise, dilekçe ekinde “Tek Meskeni Olan (İntifa Hakkına Sahip Olanlar Dahil) Özürlülere Ait İndirimli Bina Vergisi Bildirim Formu”nu ve tam teşekküllü devlet hastanesinden alınan sağlık kurulu raporunu ilgili belediyeye vermeleri gerekmektedir.¹⁴

Öte yandan, ilgili yıllarda indirimli (sıfır) bina vergisi oranı uygulanması gereken mükelleflerin mesken binalarına ilişkin vergileri hakkında, düzeltme zamanaşımı

süresi göz önünde bulundurulmak suretiyle geçmişe dönük düzeltme yapılması mümkün bulunmaktadır.

5. Belediye ve Mücavir Alan Dışındaki Bina, Arsa ve Arazilere Uygulanan Emlak Vergisi

Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan bina, arsa ve araziler vergiden muaftır. Buna göre, belediye ve mücavir alanları sınırları dışında bina, arsa ve arazi sahipleri emlak vergisinden muaf bulunmaktadır. Bu kişilerin emlak vergisini vermelerine gerek yoktur.

Bu yerlerde bulunan bina, arsa ve arazilerin ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılması halinde söz konusu bina, arsa ve arazilerle, arsa sayılan parsellenmemiş arazilerin malikleri bu muafiyetten yararlanamaz.

Ancak, sözü edilen yerlerde bulunan bina, arsa ve arazilerin ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılmakla birlikte bu yerlerin basit usule tabi olanların işyeri olarak kullanılması durumunda bina, arsa ve arazilerin malikleri yine emlak vergisinden muaf olacaktır.¹⁵

¹² 44 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

¹³ 38 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

¹⁴ 47 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

¹⁵ 1319 sayılı Kanun, madde 4/u ve 14/g.

6. Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazilere Uygulanacak Emlak Vergisi

Kanunlar veya diğer kamu düzeni koyan mevzuatla tasarrufu kısıtlanan bina, arsa ve arazinin vergisi

kısıtlamanın devam ettiği sürece 1/10 oranında tahsil edilir, verginin 9/10'luk kısmı ise tecil (ertelenir) edilir.¹⁶



İmar planlarında, resmi yapılara, tesislere ve okul, cami, yol, meydan, otopark, yeşil saha, çocuk bahçesi, pazaryeri, hal, mezbaha ve benzeri umumi hizmetlere ayrılmış olması sebebiyle üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen arsalar ile esaslı değişiklik ve ilaveler yapılmasına izin verilmeyen binaların tasarrufu kısıtlanmış sayılır. Bu hallerde kısıtlı olarak vergileme, imar planının kesinleştiği tarihi izleyen yılbaşından itibaren yapılır.

Bu durumda kısıtlı vergi uygulaması ilgili arsa veya binanın bulunduğu alan imar programına

alınıncaya (imar programının kesinleştiği tarihe) kadar devam etmektedir.

Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanarak kamu düzeni koyan mevzuatla satış, devir, kiralama, inşaat, bakım, onarım, tadilat,

genişletme ve ilave yapılması gibi işlemlere izin verilmemesi veya belirli şartlarla izin verilmesi suretiyle tasarrufu sınırlandırılan binalardan, ilgili

bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle

Maliye Bakanlığınca kabul edilenler için bu hallerin devam ettiği sürece kısıtlılık hükümleri uygulanır.

Kısıtlı taşınmazlarla ilgili olarak kısıtlamanın kaldırılması halinde, kaldırılma tarihini takip eden bütçe yılından itibaren emlak vergisinin, tüm vergi değeri üzerinden ödenmesi, kısıtlamanın devam ettiği sürede tecil edilen verginin 9/10'unun, taşınmazın satılması kamulaştırılması veya hibe yoluyla başkalarına devredilmesi halinde zamanaşımına uğramamış olanlarının tahsil edilmesi gerekmektedir.

¹⁶ 1319 sayılı Kanun, madde 30.

Kısıtlı emlak vergisi uygulaması, Milli Eğitim, Bayındırlık ve İskân ve İçişleri bakanlıklarının görüşü alınarak Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikler esaslarına göre yapılmaktadır.¹⁷ Buna göre, bu kapsamdaki taşınmaz malikleri 2011 yılı içinde bu taşınmazlarına ait emlak vergisinin 9/10'unu ödemeyecekler, 1/10'unu ödeyeceklerdir. Sözü edilen kısıtlamaya devam edildiği sürece bu uygulamanın varlığından söz etmek mümkün bulunmaktadır.

7. Geçici Mesken Muafılığı

Yeni inşa edilen ve mesken olarak kullanılan bina veya apartman dairelerinin, 2.500 TL den az olmamak üzere vergi değerinin ¼'ü, inşalarının sona erdiği yılı izleyen bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır.¹⁸

Görüldüğü gibi bu muafiyet hem geçici hem de kısmi bir muafiyettir. Bu muafiyetten sadece mesken olarak kullanılan binalar yararlanmakta ve 5 yıllık süre ile de sınırlandırılmaktadır. Binanın yüz ölçümünün

bir önemi yoktur. Sadece, yeni inşa edilen binalar için uygulanacaktır.

Sözü edilen şartların taşınması halinde, binanın satın alma veya başka sebeplerle el değiştirmesi halinde yeni malik de kalan süre için muafiyetten yararlanabilmektedir. Mesken olarak kullanılma şartı ihlal edildiği takdirde, örneğin; konut olarak kullanılan bir apartman dairesinin işyerine dönüştürülmesinde olduğu gibi, binaya tanınan muafiyet bu halin meydana geldiği yılı izleyen bütçe yılından itibaren kalkmaktadır.

Mevcut binalara ilave yapılması durumunda, ilave yapılan kısma isabet eden değer için de aynı koşullarla muafiyet uygulanması gerekmektedir.

Buna göre, örneğin, mesken binasına ait inşaatı 2010 yılında bitmiş bina sahibi için; 2011 yılından itibaren 5 yıl süre ile (2011-2015) vergi değerinin ¼'ü matraha dahil edilmeyecek, diğer bir anlatımla bu mükellef, 5 yıl emlak vergisinin ¼ 'ini ödemeyecektir.

¹⁷ 17/11/1986 tarihli ve 19284 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmelik" ve 15/5/1987 tarihli ve 19461 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmeliğe Bir Madde Eklenmesi Hakkında Yönetmelik"

¹⁸ 1319 sayılı Kanun, madde 5/a.

8. Arazi Vergisi İstisnası

Mükelleflerin bir belediye ve bu belediyenin mücavir alan sınırları içinde bulunan arazisinin (arsalar hariç) toplam vergi değerinin 10.000 Türk Liralık kısmı arazi vergisinden müstesna¹⁹ olup vergi değerinin bu miktarı aşan kısmı vergiye tabi olacaktır.

Buna göre, 2011 yılında arazi vergisi mükellefi olanlara ilişkin olarak ilgili belediyeler 2011 yılında tarh edilecek arazi vergisi matrahından mükellefin başvurusuna gerek kalmaksızın 10.000 TL düşecekler, kalan miktar üzerinden arazi vergisini hesaplayacaklardır.

Dolayısıyla toplam vergi değerinin 10.000 TL altında kalan yerler için arazi vergisinin hesaplanmayacağı tabiidir.

Bu uygulamada mükellef ile eş ve velayet altındaki çocuklara ait arazi değerleri toplu olarak dikkate alınacak, arazi hisseli ise hisse miktarları ayrı ayrı dikkate alınarak uygulanacaktır.

Örnek: Arazi birim değeri 2 TL olan 15.000 m² lik bir arazinin vergi değeri (matrahı): $(2 \times 15.000) = 30.000$ TL'dir. Bu arazinin vergi uygulanacak değeri istisna düşülmek suretiyle $30.000 - 10.000 = 20.000$ TL olacaktır.

9. Diğer Hususlar

Emlak vergisinin birinci taksiti Mart-Nisan-Mayıs aylarında; ikinci taksiti ise Kasım ayı içerisinde ödenir. Bu vergi iki eşit taksitte ödenmekte olup tamamının birinci taksit döneminde veya daha önce de ödenebilme

imkânı

bulunmaktadır.

Emlak Vergisi, emlakin bağlı bulunduğu belediyeye ödenir. Posta çeki veya posta havalesi yoluyla da ödenmesi



mümkündür.

Geciken taksit için her ay 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tespit edilen oranda gecikme zammı cezası ödenir. 2011 yılı için

¹⁹ 1319 sayılı Kanunun m. 16.

uygulanan gecikme zammı; aylık % 1,40, yıllık % 16,8 olarak uygulanmaktadır.²⁰

10. Sonuç

2011 yılına ilişkin emlak vergi değerleri % 7,7'lik yeniden değerlendirme oranının yarısı olan % 3,85 oranında artırılmış bulunmaktadır. Buna göre; 2010 yılı ve öncesi emlak vergisi mükellefi olan taşınmaz sahiplerinin emlak vergisi (bina, arsa ve arazi), geçen yıl ödemiş oldukları emlak vergisinin % 3,85 oranındaki artırımlı tutarı olacaktır.

Mükellefiyetleri 2011 yılında başlayanların arsa ve arazi vergileri, arsa ve arazi vergisi tarhiyatına esas alınacak vergi değeri; arsa veya arazinin 2009 yılında yapılan asgari ölçüde metrekare birim değerlerinin 2010 yılındaki yeniden değerlendirme oranlarının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunacak asgari ölçüde metrekare birim değerler dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Mükellefiyetleri 2011 yılında başlayan bina vergisi mükellefleri ise, 2011 yılında uygulanacak bina metrekare inşaat maliyet bedeli üzerinden bina inşaat maliyet bedelini, arsa/arazi payını ise önceki yıl uygulanan arsa/arazi birim değerinin yeniden değerlendirme

oranında artırılarak hesaplayacaklardır. İnşaat maliyet bedeli ile arsa/arazi payının toplamı (bina vergi değeri) üzerinden de bina vergisi oranı uygulanarak bina vergisi miktarı bulunmuş olacaktır.

İndirimli (sıfır) bina vergisi şartlarını taşıyan mükellefler, 2011 yılı için de bina vergisini ödemeyeceklerdir. Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan bina ve araziler emlak vergisinden muaf olduğundan bu yerlerdeki bina ve arazi sahiplerinin istisnai durumlar hariç emlak vergisini vermelerine gerek yoktur.

Kanunlar veya diğer kamu düzeni koyan mevzuatla tasarrufu kısıtlanan bina, arsa ve arazinin vergisi kısıtlamanın devam ettiği sürece emlak vergisi 1/10 oranında ödenecek, verginin 9/10'luk kısmı ise tecil (erteleme) edilecektir.

2010 yılında inşaatı biten ve mesken olarak kullanılan bina veya apartman dairelerinin, vergi değerinin 2.500 TL'den az olmamak üzere, 2011-2015 yılları arasındaki bina vergisinin ¼ ünün ödenmesine gerek bulunmamaktadır.

Ayrıca, 2011 yılında arazi vergisi mükellefi olanların arazilerine ait vergi matrahının hesabında arazi vergisi istisnasının dikkate alınması gerekmektedir.

²⁰ 19/10/2010 tarihli ve 27734 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2010/965 sayılı BKK ile belirlenmiştir.



Ramazan BİÇER

Devlet Gelir Uzmanı

Gelir İdaresi Başkanlığı

GRUP ŞİRKETLERİNE SAĞLANAN GAYRİNAKDİ TEMİNATLAR KARŞILIĞINDA ÜÇÜNCÜ KİŞİLERDEN YAPILAN BORÇLANMALARIN VERGİSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. Giriş

Günümüzde,
hızla artan

global ölçekli ekonominin etkisiyle uluslar arası ticaret gittikçe gelişmiş ve karmaşık bir hal almıştır. Global ticarete katkıda bulunanların başında ise çok uluslu sermaye grupları gelmektedir. Bu gruplar, genel anlamda işlemlerinin önemli bir kısmını grup şirketleriyle gerçekleştirmektedirler. Dolayısıyla, birbiriyle ilişkili şirketlerin kendi aralarındaki mal ve hizmet alım ve satımlarında veya benzeri ticari işlemlerinde uyguladıkları fiyatlar üçüncü kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerden farklılaşmaktadır. Aslında literatürde ilişkili kişi ya da bağlı kuruluş deyimleri bu türden işlemlerin taraflarını ifade edebilmek için kullanıla gelmekte ve bahsi geçen işlemler global ölçekli şirket grubunun değişik birimleri arasında gerçekleştirilmektedir.

Grup içi işlemler de bir grubun değişik birimleri arasındaki sinerjiyi güçlendirmek, maliyet verimliliği ve kar maksimizasyonu sağlayabilmek, risk yönetimini iyileştirmek ve sermaye ve finansmanın daha etkin kontrol edilebilmesini gerçekleştirebilmek amacıyla düzenlenen işlemleri ifade etmektedir. Buna göre, grup içi işlemler dört ana kategoride sınıflandırılabilir.

- Mal transferi,
- Teknolojik transfer,
- Grup içi hizmetler ve
- Katılım ödemeleri.

Buradan hareketle söylenecek olursa, grup şirketleri veya uluslar arası şirketlerin yapmış oldukları işlemlerin önemli bir kısmının grup içinde gerçekleştirilmesi nedeniyle konu hem vergi idareleri hem de

mükellefler açısından büyük önem arz etmektedir. Konuyu ülkemiz mevzuatı açısından ele alacak olursak, mevzuatımızda grup içi işlemlere ilişkin özel bir düzenleme bulunmadığı görülecektir. Bu yüzden, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili maddeleri grup içi işlemlere de uygulanacaktır.

Genel olarak bakıldığında, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancının üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir

Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmış, Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin

birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirilebileceği belirtilmiştir.

Bunun yanında, Kurumlar Vergisi Kanununun “Kabul edilmeyen indirimler” başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin; (c) bendinde ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Aşağıda grup içi şirketlerce sağlanan gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar kurumlar vergisi açısından incelenecek ve konu, örtülü

sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve gayrinakdî teminatlar karşılığında özellikle yurtdışındaki üçüncü kişilerden yapılan

borçlanmalar vergi kesintisi yönünden değerlendirilecektir.



2. Grup İçi Şirketlere Sağlanan Gayrinakdî Teminatlar Karşılığında Üçüncü Kişilerden Yapılan Borçlanmaların Örtülü Sermaye Açısından Değerlendirilmesi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinin birinci fıkrasında, kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmının, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacağı hükme bağlanmış olup, anılan maddenin altıncı fıkrasının (a) bendinde, kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmaların, (b) bendinde ise kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmaların örtülü sermaye sayılmayacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan, 1 seri no.'lu Kurumlar Vergisi Tebliğinin "12.2. Örtülü sermaye sayılmayacak borçlanmalar" başlıklı

bölümünde konuya ilişkin çeşitli açıklamalarda bulunulmuştur. Buna göre, kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yaptıkları borçlanmalar örtülü sermaye sayılmayacaktır. Nakdi teminat karşılığında sağlanan krediler ise borç/öz sermaye oranının hesabında işletmeye verilen borç olarak dikkate alınacaktır.

Kurumun kasasında veya bankada bulunan yerli veya yabancı paralar ile her an nakde çevrilebilen çekler, altın, Devlet Tahvili, Hazine bonusu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB'de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolar dışındaki her türlü teminat gayrinakdî teminat olarak değerlendirilecektir. Ortaklar vasıtasıyla kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar ise örtülü sermaye sayılmayacaktır.

Buna göre, kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin banka veya finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla, yani kredi sözleşmesinin içerdiği

vade, faiz oranı ve benzeri kullandırılma şartlarında herhangi bir değişiklik yapılmadan kısmen veya tamamen kullandırdığı borçlanmalar, örtülü sermaye kapsamı dışında tutulmuştur. Buna göre, kredibilitesi olan grup şirketinin, anılan kaynaklardan temin edip ihtiyacı olan diğer grup şirketlerine aynı şartlarla kısmen veya tamamen aktardığı krediler örtülü sermaye tutarının tespitinde borç olarak dikkate

çerçevesinde, ulusal ve uluslararası piyasalardan yapılan borçlanmalar, herhangi bir şarta bağlı olmaksızın örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmeyecektir.

3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren



alınmayacaktır. Dolayısıyla, grup şirketinin finans kuruluşlarından temin etmiş olduğu krediyi, aynı faiz ve vade ile birden fazla şirkete paylaşması durumunda örtülü sermayeden söz edilemeyecektir.

Ayrıca, 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmayacaktır. Bankalar tarafından alınan kredilere ilişkin olarak Bankacılık Kanununda gerekli düzenlemeler yer aldığından Kurumlar Vergisi Kanununda ayrıca düzenleme yapılmasına gerek görülmemiştir. Bu nedenle, bankalar tarafından kendi faaliyet konuları

finansman ve faktöring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar da örtülü sermaye sayılmayacaktır. Borç veren bankaların ortak veya ortakla ilişkili kişi kapsamı dışında olması halinde, söz konusu borçlanma esas itibarıyla anılan madde kapsamına girmeyecektir.

Sonuç itibarıyla, kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin kuruma sağladıkları gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar örtülü sermayenin hesaplanmasında dikkate alınmayacak olup,

nakdi teminat karşılığında sağlanan krediler ise örtülü sermayenin hesaplanmasında dikkate alınacaktır.

Örnek:

(A) A.Ş.'nin 2009 hesap dönemi başındaki öz sermayesi 500.000 TL'dir. Şirketin ilişkili kişilerden ve üçüncü kişilerden 2009 hesap dönemi içinde aldığı kredi ve borçların tutarları ve vadeleri ise aşağıdaki gibidir:

- Şirket ortağı tam mükellef (X) gerçek kişisinden 1.000.000 TL olup, borç üzerinden yıllık % 25 faiz hesaplanmıştır.
- Şirketin ortağı tam mükellef (Y) A.Ş.'den bir yıl vadeli 100.000 ABD Doları kredi alınmıştır (Borcun alındığı tarihteki 1 ABD Doları =1,45 TL)
- Şirketin ortağı durumunda bulunan Almanya'da kurulu (Z) Firma'nın sağladığı gayrinakdî teminat karşılığı Almanya'da mukim (B) Bankasının Türkiye'deki şubesi aracılığı ile 1 yıl vadeli 1.500.000 TL tutarında kredi alınmış ve söz konusu borçlanma için yıllık % 20 oranında kredi faizi uygulanmıştır.

Bu bilgiler doğrultusunda, örtülü sermayenin kullanıldığı dönem olan 2009 hesap dönemi için kredi sözleşmelerine göre tespit edilen faiz oranı üzerinden tahakkuk ettirilen faiz giderleri ve kur farkı giderleri aşağıdaki gibi hesaplanacaktır. (31 Aralık 2009 tarihindeki 1 ABD Doları = 1,50 TL'dir.)



Kredi ile ilgili ortak	Kredi Tutarı	Kredi tutarı (TL)	Kur Farkı (TL)	Faiz (TL)	Toplam (TL)
(X) Tam Mükellef Gerçek Kişi	1.000.000 TL	1.000.000	-	250.000	250.000
(Y) A.Ş. Tam Mükellef Kurum	100.000 USD	150.000	5.000	-	5.000
(Z) Firma Dar Mükellef Kurum	1.500.000 TL	1.500.000	-	300.000	300.000
Genel Toplam		2.650.000	5.000	550.000	555.000

Şirketin 2008 hesap döneminde kullandığı toplam borç miktarı 2.650.000 TL olmakla birlikte, örtülü sermaye hesaplamasında Almanya'da kurulu (Z) Firma'nın sağladığı gayrinakdî teminat karşılığı (B) Bankasından alınan borç miktarı dikkate alınmayacaktır. Buna göre;

Örtülü Sermayenin Hesabında Dikkate Alınacak Toplam Borç Tutarı;

$1.000.000 + 150.000 = 1.150.000$ TL olacaktır.

Şirketin öz sermayesinin üç katı 1.500.000 TL

olduğundan, (A) A.Ş.'nin ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandığı borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşmamıştır. Dolayısıyla, (A) A.Ş.'nin 2009 hesap döneminde ilişkili kişilerinden yapmış olduğu borçlanmalar, şirketin öz sermayesinin üç katını aşmadığından söz konusu borçlanmaların örtülü sermaye olarak dikkate alınması mümkün değildir ve bu tutara ilişkin faiz ve kur farklarının (555.000 TL) giderleştirilmesi gerekmektedir.

3. Grup İçi Şirketlere Sağlanan Gayrinakdî Teminatlar Karşılığında Üçüncü Kişilerden Yapılan Borçlanmaların Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Açısından Değerlendirilmesi

Bilindiği üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 01/01/2007 tarihinde yürürlüğe giren 13 üncü maddesinin birinci fıkrasında, kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı hüküm altına alınmış olup alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği belirtilmiştir.

Söz konusu maddenin üçüncü fıkrasında ise emsallere uygunluk ilkesinin tanımı yapılmış olup, emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin

bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir. Bu çerçevede, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için ilişkili kişilerle gerçekleştirilen bir mal veya hizmet alım ya da satımının bulunması ve bu işlemde uygulanan fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilmiş olması gerekmektedir.

Öte yandan, anılan madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usullerin düzenlendiği 27/11/2007 tarihli ve 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesinde Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamının bu düzenlemenin kapsamı içinde olduğu, 2 nci maddesinde de bu düzenlemenin amacının, ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasını engellemek olduğu belirtilmiştir.

Ayrıca, konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalara 18 Kasım 2007 tarihli ve 26704 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü

Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğde de yer verilmiştir. Söz konusu düzenlemelere göre, bir kurum tarafından diğer bir kuruma gayrinakdî teminat verilmesi karşılığı diğer bir kurum ya da kişiden (3. kişi) kredi alınması işleminde belirli bir hizmetin verildiği kabul edilmektedir. Buna göre, kefalet hizmeti karşılığında kefalet veren tarafından



düzenlenen faturaya istinaden kefalet alan şirketin ödeyeceği garanti komisyonu emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olmalıdır. Başka bir deyişle, kefalet hizmeti karşılığında kefalet veren tarafından ödenen ücret ya da komisyonun emsallerine uygun olması gerekmektedir.

Örnek:

(X) A.Ş., ortağı durumunda bulunan ve Türkiye’de mukim tam mükellef (Y) A.Ş.’nin elinde bulunan ve (T) A.Ş.’e ait hisse senetleri karşılığı (Z) Bankasından 2 yıl vadeli 2.000.000 TL tutarında kredi almış ve söz konusu borçlanma için yıllık % 15 oranında kredi faizi uygulanmıştır. Bu

işlemden, emsallere uygunluk ilkesi gereğince (Y) A.Ş.’nin iştiraki durumunda bulunan (X) A.Ş.’e gayrinakdî teminat vermesi söz konusu olup, işlem nedeniyle (Y) A.Ş. belli bir hizmeti ilişkili kişisi (X) A.Ş.’e sağlamış

bulunmaktadır. Bu durumda (Y) A.Ş.’nin verdiği hizmetin emsallere uygun olacak şekilde ücretlendirilmesi gerekecektir.

Dolayısıyla, yapılacak emsal araştırmasında

gayrinakdî teminat hizmeti karşılığında ilişkisiz kişiler arasında tahsil edilen komisyon ya da aracılık ücretinin ne kadar olduğu tespit edilecek ve düzenlenecek bir fatura ile gerekli bedel (Y) A.Ş. tarafından (X) A.Ş.’den tahsil edilecektir.

4. Grup içi Şirketlere Sağlanan Gayrinakdî Teminatlar Karşılığında Üçüncü Kişilerden Yapılan Borçlanmaların Vergi Kesintisi Yönünden Değerlendirilmesi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; 1 inci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde

bulunmayanların, yalnız Türkiye’de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazançları sayılmıştır. Anılan maddenin dördüncü fıkrasında da bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimî temsilci bulundurulması konularında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun dar mükellefiyette vergi kesintisinin düzenlendiği 30 uncu maddesinin birinci fıkrasında dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de elde ettik kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış, anılan fıkranın (ç) bendinde de menkul sermaye iratlarından yapılacak vergi kesintisine yer verilmiştir. Maddenin sekizinci fıkrası ile Bakanlar Kuruluna bu maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirleme, sıfıra kadar indirme ve belirtilen

oranın iki katına kadar artırma konusunda yetki verilmiştir.

Bu yetkiye istinaden yayımlanan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kâr payları dâhil) % 0, diğerlerinden % 10 vergi kesintisi yapılacağı belirlenmiştir. Bu düzenlemeler çerçevesinde, grup firmalarından birinin garantörlüğü ile yurtdışında kurulu finansal kurumlardan kullanılan krediler nedeniyle anılan ve ilgili finans kurumuna yapılacak faiz ödemelerinden % 0, grup şirketinin kefaletinde döviz kredisi kullanması karşılığında ödenen garanti komisyonu üzerinden ise % 10 vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Örnek:

(A) A.Ş., 2009 hesap döneminde ortağı durumunda bulunan ve Almanya'da kurulu olan (Z) Firma'nın sağladığı gayrinakdî teminat karşılığı Almanya'da mukim (B) Bankasından 1 yıl vadeli 1.500.000 Euro tutarında kredi almış ve söz konusu borçlanma için verilen kefalete istinaden komisyon olarak Almanya'da kurulu (Z) Firma'ya 15.000 Euro ödemiştir. Komisyonun ödendiği tarihte 1 Euro 2 TL'dir.

Bu işlemlere göre, (A) A.Ş.'nin Almanya'da mukim (B) Bankasından temin ettiği 1 yıl vadeli 1.500.000 Euro tutarındaki kredi yabancı bir bankadan alındığı için söz konusu kredi için ödenecek faizlerden herhangi bir vergi

kesintisi (% 0) yapılmayacaktır. Ancak, (Z) Firma'nın borçlanma için verdiği kefalet karşılığında ödenen komisyon olan 15.000 Euro (30.000 TL) üzerinden % 10 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Ayrıca, ödenen komisyon emsallere uygun değilse bu durumda gerekli düzeltme işlemi yapılacak

ve örneğin emsal komisyon tutarı 15.000 Euro yerine 10.000 Euro olarak tespit edilmişse, bu durumda (A) A.Ş.'nin Almanya'daki ilişkili kişisi (Z) Firma'ya transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıttığı kabul edilecektir.

Böylece, aradaki 5.000 Euro'luk fark yurtdışında bulunan dar mükellefe dağıtılan bir kar payı olarak kabul edileceği için (A) A.Ş. tarafından % 15 oranında vergi kesintisi yapılarak, bulunan tutarın beyan edilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, söz konusu kredi Almanya'da mukim (B)

Bankasından değil de doğrudan şirket ortağı (Z) Firma'dan alınsa idi bu durumda alınan krediye ilişkin faiz ödemesi üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekecekti.

5. Sonuç

Gayrinakdî teminatlar, bir işin yapılmasını, bir malın teslimini veya bir borcun ödenmesini taahhüt eden kimselerin bu taahhütlerini kararlaştırılan koşullara uygun olarak yerine getireceklerini veya borçlandıkları paraları vadelerinde ödeyeceklerini temin etmek üzere belli bir



şirket ya da kişi tarafından diğer bir şirket ya da kişi adına taahhütte bulunulması, garanti verilmesi şeklinde oluşan teminatları ifade etmektedir.

Önceki bölümler de açıklandığı üzere, gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar örtülü sermayenin hesaplanmasında dikkate alınmayacak ancak, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı açısından gayrinakdî teminat bir hizmet olarak kabul edileceği için emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde ücretlendirmesi gerekecektir. Ayrıca, gayrinakdî teminatlar karşılığında yurtdışındaki üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalarda eğer borç veren taraf yabancı devlet, uluslararası kurum veya yabancı bankalardan birisi ise bu durumda herhangi bir vergi kesintisi söz konusu olmayacaktır.

Ancak, söz konusu borcu veren taraf yukarıda belirtilenlerden birisi değil ise kullanılan krediler için ödenecek faizler üzerinden % 10 vergi kesintisi yapılacaktır.

Buna karşın, Türkiye'nin diğer ülkelerle 70 tane çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzaladığı göz önünde bulundurulduğunda, yapılacak ödemeler için daha farklı bir vergi kesintisi oranı uygulandığı görülecektir. Bu durumda, ödemeyi yapan ilgili taraf borçlanılan faiz tutarı üzerinden çifte vergilemeyi önleme anlaşmasında belirlenen oran kadar bir vergi kesintisi uygulayacaktır.

Diğer taraftan, yurtiçi ya da yurtdışındaki grup şirketinin garantörlüğünde kullanılan kredi için ödenen faiz giderleri ile yine yurtiçi ya da yurtdışındaki grup şirketine ödenecek emsallere uygun olarak belirlenmiş garanti komisyonunun finansman gideri olarak kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün bulunmaktadır.



Nuray SERDAROĞLU
Devlet Gelir Uzmanı
Gelir Politikaları Genel
Müdürlüğü

AVRUPA BİRLİĞİNDE DOLAYSIZ VERGİLERİN UYUMLAŞTIRILMASI- KURUMLAR VERGİSİ

1.Giriş

dikkate alındığında tam üyelik yolundaki Türkiye açısından Birliğin vergilendirme kurallarını ve özellikle dolaysız vergiler ve bu vergilerin uyumlaştırılması konusunda bugüne değin yapılan çalışmaların incelenmesi son derece önemlidir.

Bu kapsamda hazırlamış olduğum makale ile kısa bir AB tarihi incelenecek ve dolaysız vergiler bağlamında 2009 Tarihli 2009/133/AET; 90/435/AET ve 2003/49/AT Sayılı Konsey Direktifleri özet olarak incelenecek kurumlar vergisinin uyumlaştırılması irdelenecektir.

2. Avrupa Birliği Tarihsel Sürec

İkinci dünya savaşı sonrası kurulan üç Avrupa Organizasyonu OECD,Avrupa Konseyi ve AET Avrupa'daki ekonomik çöküşü durdurmak ve insan haklarına aykırı

uygulamaları sonuçlandırmak için mücadele etmiştir.

Kendine özgü kurumları, kuralları, işleyiş mekanizmaları ve uluslararası niteliği ile günümüzde ulaşılmış en ileri bütünleşme modelini oluşturan Avrupa Birliği özellikle Fransa ve Almanya arasındaki sorunların kalıcı olarak çözülmesi ve kıtaya barış ve refah tesisi amacıyla oluşturulmuş bir proje olarak ortaya çıkmıştır.

Bu çerçevede, bugün Avrupa Birliği olarak bilinen yapıyı oluşturan üç Topluluktan ilki olan Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu'nu kuran Paris Antlaşması 18 Nisan 1951 tarihinde imzalanmıştır.

AKÇT'nin yarattığı olumlu ekonomik ivme ile Üye Ülkeleri ekonomik bütünleşme ve işbirliğini daha ileri bir noktaya taşımak için Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Avrupa Atom Enerjisi Kurumu 25 Mart 1957 tarihinde imzalanan Roma Anlaşması ile kurulmuştur. Roma Anlaşması ile üye ülkeler arasında ticareti kısıtlayıcı tüm

engellerin kaldırılarak Gümrük Birliği oluşturulması kararlaştırılmıştır. Böylece Üye Devletler üçüncü ülkelere karşı Ortak Gümrük Tarifesi uygulanması karara bağlanmış ve Ortak Pazarın oluşturulmasına yönelik ilk adımlar atılmıştır.

1967’de üç topluluğun (AKÇT, AT, Euratom) yürütme organları Birleşme (Füzyon) Antlaşması ile birleştirilmiştir

1 Temmuz 1987 tarihinde yürürlüğe giren Avrupa Tek Senedi ile sosyal politika, ekonomik ve

sosyal uyum, teknolojik araştırma ve geliştirme, çevre yeni ortak politika alanları olarak belirlenmiştir.

Avrupa Tek Pazarı 1 Ocak 1993 tarihinde tamamlanmıştır. Ekonomik bütünleşmenin sağlanmasının ardından, Avrupa Birliği’ni kuran, Üye Devletler arasında yeni işbirliği alanları yaratarak, ekonomik alandaki bütünleşmeyi siyasi bütünleşme ile destekleyen Maastricht Anlaşması ise 7 Şubat 1992 tarihinde imzalanmıştır. AB’yi kuran

Maastricht Antlaşması’yla, AB’nin üç temel direği belirlenmiştir: Bunlar Avrupa Toplulukları, Ortak Güvenlik ve İç Politikası ve Adalet ve İçişleri’dir.

Avrupa Konseyi’nin Mart 2000 tarihli Lizbon Zirvesi’nde Birliğin temel amacının 2010 yılına kadar dünyanın en iyi rekabet edebilen alanı olduğu açıklanmıştır. Avrupa



Birliği’nin yetki alanlarını, kurumlarının yapısını ve işleyiş

ini ve hangi araçları kullanabileceğini açık bir şekilde ortaya koyan Lizbon Antlaşması, Birliğin iki kurucu antlaşmasında; Avrupa Birliğini Kuran Antlaşma (Maastricht Antlaşması) ile Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşma (Roma Antlaşması), değişiklik yapmıştır. Antlaşma hükümlerine göre, Avrupa Birliği hukuki anlamda bir tüzel kişilik kazanmış ve ‘Avrupa Topluluğu’nun yerini almıştır. Lizbon Antlaşması ile 27 üyeli AB’nin yönetilebilir hale getirilmesi ve daha demokratik ve şeffaf bir yapıya

kavuşturulması amaçlanmıştır. Lizbon Antlaşması genel olarak Avrupa Parlamentosu'nun ve ulusal parlamentoların rolünü güçlendirmiş, vatandaşlara daha fazla söz hakkı fırsatı veren mekanizmalar oluşturmuş ve Birlik düzeyinde ve ulusal düzeydeki hesap verebilme mekanizmalarını güçlendirmiştir.

3. Vergi Uyumlaştırılması

Uyumlaştırma, bir hedefe ulaşmada amaçlara sıkı bir bağlılığı işaret eden bir araç yada mevzuat uyumlaştırmasına yardım eden zımni bir referans olarak ifade edilebilir.²¹

Avrupa Birliği bağlamında vergi uyumlaştırması, sadece içsel pazarın tamamlanmasına işaret etmeyen aynı zamanda Topluluğun amaçlarına ulaşmak için ulusal vergi sistemlerinin yakınlaştırılmasını hedefleyen Topluluk tarafından girişilen her bir oluşumun dahil olduğu bir süreçtir. Artık vergilendirme gücü sadece ulusal devletlere ait olmayıp, ulusal devletler kimi durumlarda bu gücü Topluluğun amaç ve hedeflerine ulaşılması için Topluluk kurumlarıyla paylaşmak zorunda kalacaktır.

Avrupa Birliği'nde vergi düzenlemeleri tüzük, direktif, karar ya da tavsiye şeklinde çıkarılmaktadır. Bunlar arasında en çok kullanılanı Direktiflerdir.

Direktif, ilgili olduğu konuda her üye ülke üzerinde ulaşılmak istenen sonuçlarla ilgili olarak bağlayıcı bir tedbiri ifade etmektedir. Elbette ki üye ülkelere bu kuralları iç hukuka uygulamada hangi yasal şekli seçecekleri konusunda seçim hakkı tanımaktadır.

Tüzük bütün üye ülkelerde doğrudan uygulanan ve tamamıyla bağlayıcı olan genel uygulayıcı bir tedbiri; Karar ise, kararda belirtilen ülkeler üzerinde bağlayıcı etkiye sahiptir. Tavsiye ve görüşler ise bağlayıcı güce sahip değildir.

Vergi uyumlaştırılması ATKA²²'nin çeşitli maddelerine dayanmaktadır. Dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasında ATKA'da yasal temel çok geniş değildir. Uyumlaştırma için özel bir gerekçenin yokluğunda dolaysız vergilerle ilgili genel olarak hukukun yakınlaştırılmasına ilişkin 94 üncü madde hükmü devreye girecektir. Bugüne kadar ki direktifler bu maddeye dayanarak yayımlanmıştır.

²¹ Grau ve Herrera, 2003:28

²² Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşma

4. Kurumlar Vergine İlişkin Düzenlemeler

Doğrudan vergilemeye ilişkin olarak, AT Anlaşmasına bu tip vergilerin birleştirilmesi yönünde bir öneri yapılmamaktadır. Bu alanlar yetki ikamesi ilkesine bağlı olarak Üye Devletlerin iradesine teslim edilmiştir.

Roma Antlaşması, dolaysız vergilerin uyumlaştırılması konusunda açık bir hüküm içermemektedir. Birlik içinde dolaysız vergilendirme konusunda yapılan uyumlaştırma çalışmalarında fazla ilerleme kaydedilememiştir. Kurucu Antlaşma hükümleri gereği, dolaysız vergilerde uyumlaştırma, AB'nin dört temel özgürlüğüne engel oluşturmaları durumunda gereklilik arz etmektedir. Bu çerçevede ihtiyaç ortaya çıktığı zaman, Roma Antlaşması'nın 94. ve 308. maddelerinin verdiği yetki çerçevesinde uyumlaştırma yapılabilmektedir. Çifte vergilendirme ve sınır ötesi ekonomik faaliyetler bunlar arasındadır. Bu konuda uyumlaştırma sürecinin yavaş işlemesi, üye devletlerin, özellikle doğrudan vergilendirme politikalarını egemenlik yetkisi ve ekonomi

politikalarının bir parçası olarak görmelerinden kaynaklanmaktadır.

Kurumlar vergisinin uyumlaştırılması anlamında Topluluk kapsamında ilk yasal düzenleme sermayenin serbest dolaşımını sağlamak üzere damga vergisi alanında çıkarılmıştır.

(79/1070/AET)

Konsey, doğru bir vergi tarihyatının etkin olabilmesini mümkün kılacak her türlü yardımın verilmesini ve değiştirilmesini sağlayacak dolaysız

vergiler alanında üye ülkelerin yetkilileri tarafından yapılacak karşılıklı yardımlara ilişkin olarak dolaysız vergileme alanında üye ülkelerin yetkili maliye idareleri tarafından yapılması öngörülen idari işbirliği ile ilgili Direktif 77/799/AET yayımlanmıştır.

Yukarıda kısaca bahsedilen iki direktiften sonra kurumlar vergisi alanında uyumlaştırma çabaları 1990 yılında Konsey'in bir paketi kabulüyle gerçekleşmiştir. (90/434/AET; 90/435/AET; 90/436/AET)

Ayrıca bir üye ülkenin bir şirketi tarafından diğer bir üye ülkede iştirak içerisindeki bir şirkete yapılan faiz ve royalty ödemelerinin kaynak ülkede kesintiye tabi tutulmamasını düzenleyen 2003/49/EC, 3 Haziran 2003 tarihinde kabul edilmiştir.

5. Farklı Üye Ülkelerdeki Şirketlere İlişkin Şirket Birleşmeler, Bölünmeleri, Aktif Hisse Devirleri Ve Kayıtlı SE (European Company) Ve SCE (European Cooperative Society) Ofislerinin Üye Devletler Arasında Transferi Gibi Durumlarda Uygulanabilecek Ortak Bir Vergilendirme Sistemi Hakkında 19 Kasım 2009 Tarihli 2009/133/AET Sayılı Konsey Direktifi:

Roma anlaşmasının 43'üncü maddesi; kurulma ve yerleşme özgürlüğüne ilişkin düzenleme getirmektedir. Buna göre, bir şirketin merkezinin AB ülkeleri arasında taşınmasının engellenmemesi ve vergilendirmemesi gerekmektedir. Buna uyumlu biçimde AB'de yapılan çeşitli yasa çalışmaları sonucu ilk direktif teklifi 16.01.1969 tarihinde yapılmıştır. Bu teklif 23.07.1990 tarihinde yasalaşabilmiştir. 23 Temmuz 1990 tarih ve 90/434/EEC sayılı Direktif kabul edilmiştir.

Direktif sadece üye devletlerde yerleşik şirketler arası işlemlere uygulanabilmektedir.

Söz konusu işlemler bir üye devlette yerleşik şirketler arasında yapıldığında, değer artış kazançları fiilen gerçekleştiği tarihe kadar ertelenmektedir. Söz konusu Direktif aynı sistemin sınır ötesi işlemlere de uygulanmasını sağlamaktadır.

90/434/EEC sayılı “Füzyon Direktifi” – Merger Directive ile farklı üye devletlerde faaliyette bulunan şirketlerin yeniden yapılanma operasyonlarının kolaylaştırılması hedeflenmiştir. Bu Direktiften önce sadece yerli firmalar açısından mümkün olan vergi indirimleri bu Direktif ile şirketlerin sınırı aşan faaliyetlerini de kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Böylece rekabeti bozucu etkilerin ortadan kaldırılması amaçlanmıştır.

Füzyon Direktifleri, farklı üye devletlerde bulunan şirketlere ilişkin birleşmeler, bölünmeler (split-up), kısmi bölünmeler (split-off), hisse senetlerinin transferi (spin-off), hisse paylarının değişimi, şirket merkezinin transferi konularındaki yeniden yapılanma faaliyetlerinin kolaylaştırılmasını da hedeflemiştir.

2009/133/AET sayılı Direktifin amacı ise, Üye Devletlerdeki şirket birleşmeleri, bölünmeleri, aktif hisse devirleri ve kayıtlı SE veya SCE ofislerinin üye devletler arasında transferi gibi durumlarda uygulanabilecek ortak bir vergilendirme

sistemine ilişkin 90/434/AET sayılı Konsey Direktifini düzenlemektedir.

2009/133/AET sayılı yönerge

ile hedeflenen önceki yönergeyi basitleştirmek ve daha anlaşılır şekilde açıklamaktır.

Yeni direktif düzenleme getirdiği kuralların içeriklerini korurken bir takım resimi tadiller dışında yeni bir düzenleme getirmemiştir.

90/434/AET sayılı Konsey Direktifi ile şirket birleşmeleri veya bölünmelerinde, aktif devirlerinde sermaye gelirleri, olayın gerçekleştiği anda değil söz konusu gelirler toplandığı zamanda vergilendirilmektedir. Vergi yükümlülüğü konusunda, aktifleri devrolunan şirketlerle aktifleri devralan şirketlere eşit muamele edilmelidir.

Devrolunan şirket tarafından oluşturulan, kısmi veya tam muafiyet kapsamına girip yurt dışında kalıcı müessese kaynaklanmayan provizyonlar veya rezervler, devralan şirketin devreden şirket

ile aynı Üye Devlet'te yerleşik olan kalıcı müessese transferinde aynı muafiyetten yararlanmaya devam



etmektedir.

Devralan şirketin devrolunan şirketin sermayesinde iştirake sahip olması durumunda, devralan şirket tarafından iştirakin feshi dolayısıyla elde edilen gelirler vergilendirilmez. Ancak, üye devletler, devralan şirketin devrolunan şirket sermayesindeki payı %15 oranını geçmiyorsa bu hüküm için istisna oluşturulabilir. (1 Ocak 2009'dan itibaren asgari iştirak yüzdesi %10'dur.)

6. Farklı Üye Devletlerin Ana Şirketler ve Bağlı Şirketlere Uygulanan Ortak Vergilendirme Sistemi Hakkında 23 Temmuz 1990 Tarihli Ve 90/435/AET Sayılı Konsey Direktifi

Direktif, ana şirketin bağlı şirketin asgari %20'lik hissesini elinde bulundurduğu durumlarda geçerlidir. Ayrıca kapsamı her Üye Devlet için Direktif'de listelenen şirket çeşitleri için geçerlidir. Her şirketin gerek ulusal yasal düzenlemeler gerekse çifte vergilendirme konvansiyonları açısından bir Üye Devlet'e yerleşik olması gerekmektedir.

Bağlı şirketin tasfiyesi halleri dışında, bağlı şirket tarafından ana şirkete dağıtılan karları, ana şirketin bulunduğu Üye Devlet ya bu karları vergiden muaf tutar, ya da temettüleri vergilendirirken bağlı şirketin dağıtılan kara ilişkin ödediği şirketler vergisini düşer.

Her Üye Devlet, bağlı şirket tarafından dağıtılan karlar sonucu oluşabilecek zarar ve portföy masraflarının, ana şirketin vergilendirilebilir kazançlarından düşmeyeceğini şart koşabilir. Eğer yönetim giderlerinin götürü usulle hesaplanması öngörülüyorsa sabit gider oranı dağıtılan karın %5 ine gelebilmektedir.

Aynı Üye Devlet, bu tür kazançlarını ana şirketin bağlı şirketin ödediği vergiyi kendi vergi borcundan düşürmesine izin vermek suretiyle vergilendirilebilir.

Ana şirketin kurulu olduğu Üye Devlet'te, tali şirketin kazandığı ve ana şirkete dağıtılan karlar vergi stopajından muaf tutulmalıdır.

7. Farklı Üye Devletlerdeki Bağlantılı İşletmeler Gerçekleşen Faiz Ve Telif Hakkı Ödemelerine Uygulanan Ortak Vergilendirme Sistemine Dair 3 Haziran 2003 Tarihi Ve 2003/49/AT Sayılı Konsey Direktifi

Birliğe üye ülkeler faiz üzerindeki vergi yükünün farklı olması nedeniyle tasarrufu kendi pazarlarına çekmek için rekabet şartlarını etkileyecek vergi enstrümanını kullanmak isteyebilirler.

Direktifin amacı bir üye ülkenin bir şirketi tarafından diğer bir üye ülkede iştirak içerisindeki bir şirkete yapılan faiz ve royalty ödemelerinin kaynak ülkede (faiz ve royalty ödemesinin yapıldığı ülkede) kesintiye tabi tutulmamasını içermektedir.

8. Kurumlar Vergisi Alanında Çıkarılan Direktiflere Türk Vergi Mevzuatının Uyumlu

2005 yılında Müzakere Çerçeve Belgesi'nin kabulünden sonra vergilendirme konusundaki çalışmalar ivme kazanmıştır. Daha çok KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergiler ele alınmış, Katılım Ortaklığı Belgesi'ne karşı taahhütlerimizi içeren Ulusal Program'da da yer almıştır.

8.1. Birleşme Direktifi Açısından

5442 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda değişiklik yapan 4684 sayılı kanunla *vergisiz tam ve kısmi bölünme ile hisse değişimi* mevzuatımıza dahil oldu. Bununla Avrupa Konseyi'nin 90-434-EEC sayılı direktifine de uyum sağlanması amaçlandı. Daha sonra 5528 sayılı kanunla *kısmi bölünmelerde dar mükelleflerin de yararlanması* imkanı getirildi. Dar mükellef ile tam mükellefler arasındaki farklı uygulama son buldu.

1.1.2006'dan itibaren 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile bu hükümler özünde korundu. Ayrıca *iştirak hisselerinin kısmi bölünmeye konu edilmesi* sağlandı.

Vergisiz birleşmeyle ilgili 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu öncesi, devir alınan şirketteki zararların mahsubu konusunda; zararın aktif toplamı geçmemesi ve birleşecek şirketlerin aynı sektörde faaliyette bulunması şartı vardı. 5520 sayılı kanunu ile aynı sektörde olma koşulu kaldırıldı. Mahsup edilecek zarar devir alınan öz sermaye ile sınırlandı. Ancak devir alınan şirketin faaliyetine 5 yıl süre devam edilmesi koşulu getirildi.

Direktifle mevzuatımız arasında 2 temel uyumsuzluk mevcuttur. *Birincisi*; 5520 Sayılı KVK'na göre Birleşmenin vergilenmemesi için "birleşme sonucu infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunacaktır" ile vergi ayrıcalığından



yararlanabilmek için işleme taraf olan kurumların Tam Mükellef kurumlar olması gerektiği husustur. Mevzuatımız Direktif hükümleriyle uyuşmamakta olup Dar Mükellefleri de kapsayacak

biçimde genişletilmelidir. *İkincisi*; TTK na göre birleşen şirketlerin türlerinin aynı olma zorunluluğu mevcuttur. KVK'da "kurum" ifadesi geçmektedir yani aynı nevi zorunluluğu ifade edilmemiştir. Ancak KVK açısından birleşmenin hüküm ifade

edebilmesi için TTK'na uygun bir birleşme olması aranmaktadır. Bu durumda, AB üyesi ülkelerde geçerli olan ve Direktifin ekinde listelenen şirket türlerini kapsayacak şekilde genişletilmesi gereklidir.

Öte yandan, Türkiye'nin AB Müktesebatına Uyum Programında 2009(01/10/2009)-2013 yılları arasında çıkarılmasında yarar görülen yasal düzenlemelere baktığımızda, "birleşme ve bölünmelere ilişkin ülke içi ile sınırlı düzenlemeleri AB ülkelerindeki şirketlere yapılacak birleşme ve bölünmelere de uygulanmak üzere genişletmek" şeklinde programa alınmıştır.

1994 yılından beri KVK' da geçici 23 ve 28 nci maddelerle geçici olarak uygulanan istisna 8 nci maddesinin (12) numaralı bendi ve 5520 sayılı Kanunla 5 inci maddesi 1-e fıkrasıyla sürekli hale getirilmiştir. Yeni uygulama ile satış kazancının tamamı değil %75 lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. *Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar* istisnadan yararlanırken kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlar da kapsama dahil edilmiştir. Uygulamadan tam ve dar mükellefler yararlanmaya devam etmektedir.

8.2. Ana Şirket Bağlı Şirket Direktifi Açısından

Kurumlar vergisi söz konusu Direktif açısından incelendiğinde, kurumlar vergisi mükellefleri, bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları gelir vergisinin mevzuuna giren gelir unsurlarından oluşan kurum kazançları üzerinden öncelikle kurumlar vergisi hesaplanmakta, ardından dağıtılabılır karı üzerinden pay sahiplerine dağıtım veya ana şirkete aktarılması aşamasında gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-b maddesinde, yurt dışı iştirak kazanç istisnası düzenlenmiştir.

Buna göre, Ana şirket-Bağlı Şirket Direktifini değerlendirdiğimizde, Kurumlar Vergisi Kanunu ile ana şirket-bağlı şirket arasında oluşabilecek çifte vergilendirmenin önüne geçmek için getirilen 5/1-b ile yapılan düzenleme ile direktife uyumlu hale gelmiştir.

8.3. Faiz ve Royalty Direktifi Açısından

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) alt bendinde menkul sermaye iradına ilişkin dar

mükellefiyette vergi kesintisine ilişkin düzenleme yer almaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 1,2,3 ve 4 numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere elde edilen menkul sermaye iratları üzerinde vergi kesintisi yapılmaktadır. Her nevi alacak faizlerinden ve Gelir Vergisi Kanunu nun 75 inci maddesi 10 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından %10 oranında vergi kesintisi yapılması düzenlenmiştir.

Anılan madde hükmü dikkate alındığında , dar

mükellefiyete tabi kurumlarca elde edilen menkul sermaye iradı tevkif usulü ile vergilendirilmesi hükmü



altına alınmış, Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlardan ötürü dar mükellefiyet esasında vergilendirilecek olan yabancı kurumlara menkul sermaye iradı sağlayanlara kurumlar vergisi tevkifatı yapma zorunluluğu getirilmiştir.

Dar mükellefiyete tabi kurumların gayri maddi hakların elden çıkarılmasından kaynaklanan kazançların vergilendirilmesinde Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin ikinci fıkrasında, ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce % 20 oranında kurumlar

vergisine kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu yasal düzenleme uyarınca; dar mükellefiyete tabi kurumların sahip olduğu ve

aktiflerine maddi olmayan duran varlık olarak kayıt edilen telif haklarının kiralanması halinde bu kurumlara yapılan ödemeler gayri menkul sermaye iradidir. Yapılan ödemelerden 2009/14593 sayılı BKK ile %20 tevkifat yapılmaktadır.

Mevzuatımızda faiz ve gayri maddi hak ödemelerinin vergilendirilmesine ilişkin hükümlerin faiz ve royalti direktifinde tanımlanan faiz ve royalti tanımına paralel düzenlemeler mevcuttur. Ancak, bağlı şirketler arasındaki söz konusu kazançların vergilendirilmesi açısından mevzuatımız Direktif ile getirilen hükümlere uyumlu olmayıp tevkifata tabi tutulmaktadır.

Dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasında sağlanan gelişmelerin dolaysız vergiler alanında da sağlanması gerekmekte olup, dolaysız vergilere ilişkin yukarıda kısaca değinmeye çalıştığımız düzenlemelerle belirlenen hedeflere ulaşılması olası görünmemektedir.

9.Sonuç

Avrupa Birliğinin ilk gününden bugüne değin temel amacı, malların, hizmetlerin, kişilerin ve sermayenin serbest dolaşabildiği ve iş yeri kurulum yerinin özgürce seçilebildiği bütünleşmiş bir Ortak Pazar'dır.

Şüphesiz ki, üye ülkeler arasındaki rekabet koşullarını etkileyen vergileme rejimlerinin uyumlaştırılması daha bir önem arz etmektedir.

Birliğin bugünkü seviyeye gelene kadar yapmış olduğu çabalarla Ortak Pazar'ın geliştirilebilmesi ve Lizbon Zirvesinde kararlaştırılan hedeflere ulaşabilmesi için ortak bir vergi politikasının uygulanması gerekliliği kaçınılmazdır.



Ersin SAKLAR
Gelir İdaresi Başkanlığı
ÖTV Müdürü

PETROL ÜRÜNLERİNDE ÖTV UYGULAMASI-I

1.Giriş

Özel Tüketim Vergisi (ÖTV); sadece belirli mal gruplarının

vergilendirildiği, tek aşamalı, az sayıda yükümlüsü olan, yönetimi kolay bir özel harcama vergisidir.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile 1 Ağustos 2002 tarihinden itibaren ÖTV uygulaması başlamıştır. ÖTV kapsamına sadece belirli sayıda mal teslimleri girmektedir. Hizmet ifaları ise bu verginin konusu dışındadır.

ÖTV kapsamına giren mallar, 4760 sayılı ÖTV Kanununa ekli 4 ayrı listede, gümrük tarife istatistik pozisyon numaraları (G.T.İ.P.) itibarıyla yer almıştır. Türk Gümrük Tarife Cetveli, uluslararası mal tanımlama sistemi olan “Armonize Sistem (Kombine) Nomanklatürü”ne uygundur. Buna göre benzin, motorin, sigara ve binek otomobili gibi

ÖTV’ye tabi malların G.T.İ.P. numaraları dünyanın her ülkesinde aynıdır.

Genel olarak bakacak olursak, ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listede; çoğunluğu petrol ürünlerinden oluşan enerji ürünleri, (II) sayılı listede; motorlu kara, hava ve deniz taşıt araçları, (III) sayılı listede; kolalı gazoz, alkollü içecekler ve tütün mamulleri, (IV) sayılı listede ise; beyaz eşya ve diğer elektrikli ev aletleri, oyun makineleri, havayar, kürk, cep telefonları, silahlar, klimalar gibi bazı tüketim maddeleri yer almaktadır.

ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listedeki petrol ürünlerinde ÖTV uygulamasının genel çerçevesi bu makalenin konusunu oluşturmaktadır.

2.Uygulamanın Genel Esasları

2.1. (I) Sayılı Listedeki Malların Kapsamı ve Verginin Konusu

Petrol ürünleri ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listede (A) ve (B) olmak üzere iki ayrı cetvelde tasnif edilmiştir.

(A) Cetvelinde piyasada akaryakıt olarak kullanılan benzin, motorin, biodizel, fuel-oil gibi ürünler ile doğalgaz ve L.P.G. (Sıvılaştırılmış Petrol Gazı) yer almaktadır.

(B) cetvelinde ise yasal olmayan şekilde akaryakıtlara karıştırılması mümkün olan ve aynı zamanda sanayicilerin üretimlerinde girdi olarak kullandıkları solvent diye adlandırılan mallar ile baz yağ, madeni yağ, yağlama müstahzarı, tiner gibi ürünler yer almaktadır. Bu ürünler ÖTV kapsamına alınmakla birlikte, tecil-terkin sistemi ve kanundaki yetki kullanılarak çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararları (BKK) ile getirilen indirimli vergi uygulamaları sayesinde düşük vergili veya vergisiz olarak sanayicilere teslim edilebilmektedir.

Petrol ürünlerinin, ithalatçıları veya rafineriler dâhil imal edenler tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmamış olanlarının müzayede yoluyla satışı, bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV'ye tâbidir.

(I) sayılı listedeki malların ithali vergiye tabi değildir. Ancak, Kanunun 16/4. maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetki uyarınca, bu malların ithali sırasında yurt içinde ödenecek ÖTV' ye karşılık olmak üzere gümrükte teminat alınmaktadır.

2.2. Vergiyi Doğuran Olay

Petrol ürünleri için vergiyi doğuran olay,

bir defaya mahsus olmak üzere bunların rafineriler dahil imalatçıları veya ithalatçıları tarafından yurt içindeki ilk tesliminde veya teslim sayılan hallerinde meydana gelmektedir. Örneğin bir fabrikada üretilen madeni yağın aynı fabrikada üretim yapan makinelerin yağlanması amacıyla kullanılması halinde, bu kullanıma ilişkin olarak ÖTV Kanununun 2/3-a maddesi uyarınca teslim sayılan haller kapsamında ÖTV beyan edilmesi gerekmektedir.

Bu ürünlerinin ÖTV uygulanmadan önce müzayede suretiyle satışında da bir defaya mahsus olmak üzere vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.



2.3. Verginin Mükellefi ve Sorumlusu

(I) sayılı listedeki malları;
- imal edenler (petrol ürünlerini üreten rafineriler, madeni yağ imalatçıları, biodizel imalatçıları gibi),
- ithal edenler (akaryakıt, L.P.G. ve doğal gaz dağıtım şirketleri gibi),
- müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler (standartlara uygun kaçak akaryakıtları tasfiye eden il özel idareleri gibi),
- belgesiz olarak bulunduranlar (deposunda bulunan akaryakıtın belgesini ibraz edemeyen akaryakıt istasyonu gibi),
verginin mükellefidir.



Mükellef Türkiye’de yerleşik değilse, işyeri yoksa veya Maliye Bakanlığı gerekli görürse, işleme taraf olanları petrol ürünlerinin vergisinin ödenmesinden sorumlu tutabilir. Bu durumla ilgili olarak, satılan veya kiralanan araçların deposunda bulunan ÖTV’si sıfıra indirilmiş deniz yakıtının vergisinin, aracı satan veya kiraya veren donatan ya da kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesini örnek olarak verebiliriz.

2.4. Müteselsilen Sorumlu Olanlar

Petrol ürünlerini;
- fason olarak imal eden rafineriler,
- daha yüksek tutarda vergiye tabi mal olarak kullanan veya üçüncü kişilere satan alıcılar,
- ulusal markeri bulunmayan veya standartlara uygun olmayan mal olarak bulunduran işyerleri,
hesaplanan vergiyi varsa vergi ziyayı cezası birlikte müteselsilen ödemekle sorumludurlar.

Örnek 1: Rafineriden mutfak tüplerine

doldurmak üzere düşük vergili L.P.G. alan bir dağıtım firması bu malı vergi tutarı daha yüksek olan otogaz istasyonlarına satarsa, aradaki fark, vergi ziyayı cezasıyla birlikte dağıtım firmasından tahsil edilecektir.

Örnek 2: 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu uyarınca kullanılma zorunluluğu getirilen ulusal markeri bulunmayan veya standartlara uygun olmayan motorini akaryakıt istasyonunda satan işyeri sahibinden, bu malın miktarı üzerinden

hesaplanan vergi, vergi ziyaı cezası ile birlikte tahsil edilecektir.

2.5. Verginin Hesaplanması

Petrol ürünleri için birim miktar başına belirlenen tutarlarda maktu (spesifik) vergi alınmakta, malın değeri üzerinden oransal (ad valorem) vergi uygulanmamaktadır. Buna göre vergi, teslim edilen mal miktarı ile malın vergi tutarı çarpılmak suretiyle hesaplanmaktadır.

Örneğin 15.10.2010 tarihinde 1000 litre 95 oktanlı kurşunsuz benzin teslim eden ithalatçı dağıtım şirketi, söz konusu mal için bu tarihte geçerli olan 1,8915 TL/ Litre ÖTV uygulayarak satış faturasında 1891,50 TL vergi hesaplayacaktır.

2.6. (I) Sayılı Listedeki Bazı Malların Vergi Tutarları ve Ölçüleri *

Kurşunsuz Benzin (98 oktan)	2,0135 TL/
Litre	
Kurşunsuz Benzin (95 oktan)	1,8915 TL/
Litre	
Motorin (Eurodiesel)	1,3045 TL/
Litre	
Kırsal Motorin	1,2345
TL/Litre	
Biodizel	0,9100 TL/Litre

Kalorifer Yakıtı	0,4760 TL/Litre
LPG (Sanayi, Konut)	1,2100 TL/Kg
LPG (Otogaz)	1,2780 TL/Kg
Doğalgaz (Sanayi, Konut)	0,0230
TL/Standart Metreküp	
Doğalgaz (Otogaz)	0,6964 TL/Standart
Metreküp	
Solventler	2,0135 TL/ Litre
Baz Yağlar, Madeni Yağlar	1,0560 TL/Kg
Yağlama Müstahzarları	0,3000 TL/Kg
Tiner	0,0650 TL/Kg
Gazyağı	0,7605 TL/Kg

* 15.10.2010 tarihinde geçerli tutarlardır.

Ayrıca Bakanlar Kurulu, bu listedeki malların kullanım yerlerine göre farklı tutarlar belirlenmesi konusundaki yetkisini kullanarak petrol ürünlerinin kullanım yerlerine göre indirimli vergi tutarları belirlenmiştir. Örneğin, deniz taşımacılığı ve balıkçılıkta kullanılan motorin ve fuel-oil teslimleri ile aerosol üretiminde kullanılan L.P.G. teslimlerinde ÖTV sıfır olarak uygulanmaktadır.

2.7. Vergi İndirimi

ÖTV Kanununun 9. maddesi uyarınca ÖTV ödenerek satın alınan petrol ürünlerinin ÖTV'nin konusuna giren aynı listedeki bir başka malın imalinde kullanılması halinde ödenen vergi, imal edilen malın tesliminden doğan vergiden indirilir.

Örneğin baz yağ satın alarak yağlama müstahzarı (sentetik madeni yağ) üreten üreticiler, yağlama müstahzarının satışı sırasında hesaplayacağı vergiden, üretimde kullandığı



baz yağa ödediği vergiyi indirebilecektir. Üretime sevk edilmeyen baz yağ için ödenen verginin indirimi mümkün değildir. Yağlama müstahzarı üretiminde kullanılmış olmasına rağmen henüz satılmayan, stoktaki yağlama müstahzarının bünyesinde yer alan baz yağ için ödenen verginin de, bu dönemde satılan yağlama müstahzarından tahsil edilen ÖTV'den indirilmesi söz konusu olmayacaktır. Bu durumda, yağlama müstahzarı satışında fiilen indirilemeyen yüklenen verginin maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

2.8. Beyan ve Ödeme

Her ayın ilk on beş günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönemi vergilendirme dönemidir. Buna göre vergilendirme dönemlerine ait 1 numaralı ÖTV Beyannamesi, takip eden 10. gün sonuna kadar vergi dairesine verilecek, vergi de bu sürede ödenecektir. Örneğin

25.09.2010 tarihinde 10.000 litre motorin teslim eden rafineri şirketin, bu mala ilişkin hesapladığı 13.045 TL tutarındaki vergiyi 01.10.2010

tarihinden 10.10.2010 tarihine kadar ÖTV yönünden bağlı olduğu vergi dairesine beyan etmesi ve bu süre içinde ödemesi gerekecektir.

Herhangi bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemi bulunmayan mükellefler de beyanname vermek zorundadırlar. Bu zorunluluğa uymayanlara özel usulsüzlük cezası uygulanmaktadır.

2.9. Verginin Belgelerde Gösterilmesi ve Düzeltme İşlemleri

ÖTV Kanununun 15. maddesi gereğince mükellefler ÖTV'yi satış belgelerinde ayrıca göstermeye mecburdurlar. Vergiye tâbi bir işlem söz konusu olmadığı halde, düzenlediği bu tür belgelerde bu vergiyi hatalı bir şekilde gösterenler de söz konusu vergiyi beyan ve ödemekle mükelleftirler. Bu hüküm, Kanuna göre hesaplamak zorunda oldukları vergi tutarından daha yüksek bir tutarı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu hükümle alıcılardan fazla veya yersiz tahsil edilen ÖTV tutarlarının satıcılarda kalmasının önlenmesi amaçlanmıştır.

Diğer taraftan, petrol ürünleri için ödenen ÖTV'nin düzeltilmesi, ancak malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi veya işlemde vazgeçilmesi ve yersiz ya da fazla ödenen vergilerin alıcılara iade edilmesi halinde mümkündür. Bu durumda, mallar alıcıya teslim edilmişse iade edilen malların ÖTV mükellefinin işletmesine girmesi, ÖTV tahsil edilmişse alıcıya iade edilmesi ve bu işlemlerin defter kayıtları ve belgelerde gösterilmesi gerekmektedir. Bu şartlarla düzeltme işlemi; fazla veya yersiz tahsil edilen ÖTV'nin, bu durumun ortaya çıktığı döneme

ait beyannamede "İndirimler" bölümüne yazılması suretiyle yapılacaktır.

2.10. (I) Sayılı Listedeki Malların İthalinde Teminat Uygulaması

ÖTV Kanununun 16/4. maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetki uyarınca, petrol ürünlerinin ithali sırasında;

-aynı cetveldeki ürünlerin imalinde kullanılmak üzere ithalatta, imal edilen ürünün tesliminde uygulanacak ÖTV tutarı (örneğin tiner imali için solvent ithalinde 0,065 TL/Kg., yağlama müstahzarı için baz yağ ithalinde 0,30 TL/Kg.),

-bunun dışında ithal edilen ürünün yurt içinde tesliminde uygulanacak ÖTV tutarı, kadar gümrük idaresine teminat verilir.

Gümrüğe verilen teminat, ÖTV beyanı ve/veya vergi ödenmesi (ayrıca gerekiyorsa kullanıma ilişkin rapor ibrazı) üzerine mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesinin ilgili gümrük idaresine (EK:12) bilgi formunu göndermesi suretiyle çözülmektedir.

(x) Makalenin 2. Bölümünü Şubat sayısında bulabilirsiniz.

(xx) Yaklaşım Dergisi, Aralık 2010 sayısında yayımlanmıştır.

FAYDALI BİLGİLER

EMLAK VERGİSİ ORANLARI
(29/7/1998 Tarihi İtibarıyla)

Büyükşehir Olmayan Belediyelerde

Sıra No	Taşınmazın Kullanım Durumu	Oran (Binde)
1	Mesken	1
2	Diğer Binalar	2
3	Arazi	1
4	Arsa	3

Büyükşehir Belediyelerinde
(1/1/2002 Tarihinden İtibaren)

Sıra No	Taşınmazın Kullanım Durumu	Oran (Binde)
1	Mesken	2
2	Diğer Binalar	4
3	Arazi	2
4	Arsa	6

2011 YILINA AİT ÇEVRE TEMİZLİK VERGİSİ TUTARLARI
(39 Seri Nolu Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği)²³

1. Su İhtiyacını Belediye Şebekesinden Sağlayan Konutlara Ait Çevre Temizlik Vergisi Tutarları

(TL)

Belediye Türü	2011 Yılı Çevre Temizlik Vergisi Tutarları (m ³ başına)
Büyükşehir Belediyelerinde	21
Diğer Belediyelerde	17
Kalkınmada Öncelikli Yerlerdeki Belediyelerde	8

²³ 29/12/2010 tarih ve 27800 (6. mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2. Su İhtiyacını Belediye Şebekesinden Sağlamayan Konutlar ile İşyerleri ve

Bu durumdaki konutlara ait çevre temizlik vergisi tutarı aşağıda yer alan tabloların 7. grubunun belediye meclisince intibak ettirilen derecesinden hesaplanır.

Diğer Şekilde Kullanılan Binalara Ait Çevre Temizlik Vergisi Tutarları

2.1. Büyükşehir Belediyeleri Dışındaki Belediyelerde Uygulanan Çevre Temizlik Vergisi Tutarları

Bina Grupları	Bina Dereceleri ve Yıllık Vergi Tutarları (TL)				
	1. Derece	2. Derece	3. Derece	4. Derece	5. Derece
1. Grup	2.000	1.600	1.290	1.000	850
2. Grup	1.290	960	750	600	500
3. Grup	850	640	500	400	320
4. Grup	400	320	240	200	160
5. Grup	240	200	140	129	100
6. Grup	129	100	70	59	43
7. Grup	43	35	24	21	17

2.2. Büyükşehir Belediyelerinde Uygulanan Çevre Temizlik Vergisi Tutarları

Bina Grupları	Bina Dereceleri ve Yıllık Vergi Tutarları (TL)				
	1. Derece	2. Derece	3. Derece	4. Derece	5. Derece
1. Grup	2.500	2.000	1.612	1.250	1.062
2. Grup	1.612	1.200	937	750	625
3. Grup	1.062	800	625	500	400
4. Grup	500	400	300	250	200
5. Grup	300	250	175	161	125
6. Grup	161	125	87	73	53
7. Grup	53	43	30	26	21

3. Kalkınmada Öncelikli Yörelerdeki Belediyeler İle Nüfusu 5000'den Az Olan Belediyelerde Uygulanan Çevre Temizlik Vergisi Tutarları

Bina Grupları	Bina Dereceleri ve Yıllık Vergi Tutarları (TL)				
	1. Derece	2. Derece	3. Derece	4. Derece	5. Derece
1. Grup	1.000	800	645	500	425
2. Grup	645	480	375	300	250
3. Grup	425	320	250	200	160
4. Grup	200	160	120	100	80
5. Grup	120	100	70	64	50
6. Grup	64	50	35	29	21
7. Grup	21	17	12	10	8

2010 yılı için yeniden değerlendirme oranı % 7,7 (yedi virgül yedi) olarak tespit edilmiş ve 401 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile ilan edilmiştir.

Buna göre, 1/1/2011 tarihinden itibaren, motorlu taşıtların vergilendirilmesine ilişkin, 197 sayılı Kanunun 5 ve 6 ncı maddelerinde belirtilen (I), (II) ve (IV) sayılı tarifeler aşağıdaki gibidir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifeleri

A. (I) Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesi

Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri ile motosikletler aşağıdaki (I) sayılı tarifeye göre vergilendirilecektir.

(I) SAYILI TARİFE

Motor Silindir Hacmi (cm ³)	Taşıtların Yaşları İle Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)				
	1 - 3 yaş	4 - 6 yaş	7 - 11 yaş	12 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
1-Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri					
1300 cm ³ ve aşağısı	436	304	172	129	48
1301 - 1600 cm ³ e kadar	697	523	304	215	84
1601 - 1800 cm ³ e kadar	1.227	961	566	346	136
1801 - 2000 cm ³ e kadar	1.931	1.490	876	523	208
2001 - 2500 cm ³ e kadar	2.897	2.105	1.315	787	313
2501 - 3000 cm ³ e kadar	4.038	3.513	2.196	1.183	436
3001 - 3500 cm ³ e kadar	6.150	5.534	3.334	1.666	613
3501 - 4000 cm ³ e kadar	9.667	8.348	4.918	2.196	876
4001 cm ³ ve yukarısı	15.820	11.863	7.027	3.160	1.227
2-Motosikletler					
100 - 250 cm ³ e kadar	84	65	48	31	14
251 - 650 cm ³ e kadar	172	129	84	48	31
651 - 1200 cm ³ e kadar	436	260	129	84	48
1201 cm ³ ve yukarısı	1.052	697	436	346	172

B. (II) Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesi

(I) sayılı tarifede yazılı taşıtlar dışında kalan motorlu kara taşıtları, aşağıdaki (II) sayılı tarifeye göre vergilendirilecektir.

(II) SAYILI TARİFE

Taşıt Cinsi ve Oturma Yeri / Azami Toplam Ağırlık	Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)		
	1 - 6 yaş	7 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
1) Minibüs	523	346	172
2) Panel van ve motorlu karavanlar (Motor Silindir Hacmi)			
1900 cm ³ ve aşağısı	697	436	260
1901 cm ³ ve yukarısı	1.052	697	436
3) Otobüs ve benzerleri (Oturma Yeri)			
25 kişiye kadar	1.315	787	346
26 – 35 kişiye kadar	1.578	1.315	523
36 - 45 kişiye kadar	1.755	1.490	697
46 kişi ve yukarısı	2.105	1.755	1.052
4) Kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri (Azami Toplam Ağırlık)			
1.500 kg.'a kadar	470	313	155
1.501 - 3.500 kg'a kadar	946	550	313
3.501 -5.000 kg'a kadar	1.420	1.183	470
5.001 - 10.000 kg'a kadar	1.578	1.340	630
10.001 - 20.000 kg'a kadar	1.894	1.578	946
20.001 kg ve yukarısı	2.369	1.894	1.102

D. (IV) Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesi

Uçak ve helikopterler (Türkkuşu, Türk Hava Kurumuna ait olanlar hariç) aşağıdaki (IV) sayılı tarife göre vergilendirilecektir.

(IV) SAYILI TARİFE

Taşıt Cinsi ve Azami Kalkış Ağırlığı	Taşıtların Yaşları İle Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)			
	1 - 3 yaş	4 - 5 yaş	6 - 10 yaş	11 ve yukarı yaş
Uçak ve helikopterler				
1.150 kg'a kadar	8.787	7.027	5.270	4.216
1.151 - 1.800 kg.'a kadar	13.183	10.544	7.908	6.326
1.801 - 3.000 kg.'a kadar	17.577	14.062	10.544	8.436
3.001 - 5.000 kg.'a kadar	21.974	17.577	13.183	10.544
5.001 - 10.000 kg.'a kadar	26.369	21.094	15.820	12.654
10.001 - 20.000 kg.'a kadar	30.764	24.611	18.456	14.762
20.001 kg. ve yukarısı	35.159	28.126	21.094	16.875

5766 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin (c) bendiyle 197 sayılı Kanunun 6 ncı maddesine eklenen fıkra uyarınca; Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline zirai ilaçlama amacıyla kullanılmak üzere kayıt ve tescil edilmiş olan uçaklar için, bu tarifede

belirtilen motorlu taşıtlar vergisi tutarları yüzde 25 oranında uygulanır.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

TRANSFER FİYATLANDIRMASI

UYGULAMA REHBERİ



**TRANSFER
FİYATLANDIRMASI
ALANINDAKİ İLK** **Ramazan BİÇER**
**UYGULAMA KİTABI
YAYINDA!**

TÜRMOB YAYINLARI - 365